

**Den 20. november 2018 blev der i**

**\*sag nr. 036/2018**

**Erhvervsstyrelsen**

mod

**A Registreret Revisionsanpartsselskab**

og

**\*sag nr. 037/2018**

**Erhvervsstyrelsen**

mod

**registreret revisor B**

afsagt sålydende

### **kendelse:**

Ved skrivelse af 19. juli 2018 har Erhvervsstyrelsen i medfør af revisorlovens § § 40, stk.1, nr. 4 og 43, stk. 3 og stk. 5, indbragt A Registreret Revisionsanpartsselskab og revisor B for Revisornævnet.

Erhvervsstyrelsen har oplyst, at registreret revisor B, mne-xxxxxx, er godkendt som registreret revisor den 10. marts 1994, og at han har været tilknyttet A Registreret Revisionsanpartsselskab, CVR-nr. xxxxxxxx, siden 22. oktober 2008.

Det fremgår af oplysninger fra CVR af 23. juli 2018, at B har en ejerandel på 100 % i A Registreret Revisionsanpartsselskab, CVR-nr. xxxxxxxx.

De indklagede, A Registreret Revisionsanpartsselskab, CVR-nr. xxxxxxxx, og registreret revisor B er tidligere ved nævnets kendelse af 28. marts 2011 i sag nr. 045-2010 fundet skyldige i overtrædelse af god revisorskik, idet indklagede revisionsvirksomhed havde forsømt dennes pligt til at udføre erklæringsarbejde under anvendelse af et kvalitetsstyringssystem, mens indklagede revisors efterlevelse af dokumentationskravene var mangelfuld. Under henvisning til, at revisionsvirksomheden blev pålagt en bøde på 100.000 kr. blev indklagede revisor alene tildelt en advarsel.

Indklagede revisor, registreret revisor B, er endvidere, ved nævnets kendelse af 23. februar 2009 i sag nr. 49-2008-R, fundet skyldig i overtrædelse af god revisorskik, idet indklagede revisors efterlevelse af dokumentationskravene vedrørende erklæringsarbejde på en række punkter var mangelfuld. Indklagede revisor blev på denne baggrund tildelt en advarsel under henvisning til, at

den indklagede revisionsvirksomhed i sagen blev pålagt en bøde på 100.000 kr. for at have forsømt dennes pligt til at udføre erklæringsarbejde under anvendelse af et kvalitetsstyringssystem.

### **Klagen:**

Erhvervsstyrelsen har for så vidt angår revisionsvirksomheden rejst følgende klagepunkter:

- a) Revisorlovens § 28, stk.1, er overtrådt, idet revisionsvirksomheden ikke har sikret, at revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem er implementeret og anvendt ved løsning af erklæringsopgaver. Dette har medført, at der ikke foreligger dokumentation for, at der foreligger tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis forud for afgivelse af erklæringer i 4 ud af 4 kontrollerede erklæringsopgaver.
- b) Revisorlovens § 28, stk.1, er overtrådt, idet revisionsvirksomheden ikke har udført intern overvågning i henhold til ISQC 1, afsnit 48 og afsnit 53.

Erhvervsstyrelsen har for så vidt angår indklagede revisor rejst følgende klagepunkt:

- God revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, og revisorlovens § 23, stk. 1, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegninger på koncernregnskabet og årsregnskabet for C A/S for 2015 samt på årsregnskaberne for D ApS for 2015, E ApS for 2014 og F ApS for 2015, idet der ikke er dokumentation for, at der er foretaget uafhængighedsvurderinger, ligesom der ikke er dokumentation for planlægning og udførelse af revision, herunder at der er indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis forud for afgivelse af erklæring på de 4 erklæringsopgaver.

### **Sagsfremstilling:**

Erhvervsstyrelsen har under henvisning til revisorlovens § 37, stk. 3, på baggrund af kvalitetskontrollantens observationer i dennes ”issue tracker” vedrørende en gennemført kvalitetskontrol af revisionen af koncernregnskabet og årsregnskabet for C A/S for 2015 samt årsregnskaberne for D ApS for 2015, E ApS for 2014 og F ApS for 2015, iværksat en undersøgelse af den udførte revision.

Den 9. marts 2018 har kvalitetskontrollanten over for Erhvervsstyrelsen telefonisk oplyst, at der på kontroltidspunktet forelå kundemapper med blandt andet afstemninger og regnskabsopstillinger, men at der ikke forelå planlægningsdokumenter eller øvrig dokumentation for, at der var udført revision forud for revisors afgivelse af revisionspåtegninger på de 4 gennemgåede årsregnskaber.

#### Vedrørende selskabet C A/S (revision):

Indklagede har den 9. maj 2016 afgivet revisorpåtegning på årsrapporten for C A/S for perioden 1. januar – 31. december 2015. Følgende fremgår blandt andet af erklæringen:

” ...

*Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.*

#### **Konklusion**

*Det er vores opfattelse, at koncernregnskabet og årsregnskabet giver et retvisende billede af koncernens og selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31.*

*december 2015 samt af resultatet af koncernens og selskabets aktiviteter og pengestrømme for perioden 1. januar – 31. december 2015 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.*

... ”

Af ledelsesberetningen fremgår blandt andet:

” ...

***Hovedaktivitet***

*Selskabets formål er primært investeringsvirksomhed, herunder at eje aktier/anparter i datterselskaber.*

*Selskabet har fortsat sine normale driftsaktiviteter.*

... ”

Det fremgår af koncern- og årsregnskabet for 2015, at årets resultat var 5.110.334 kr. (6.375.000 kr. i 2014), at balancesummen var 79.983.027 kr. (79.304.000 kr. i 2014) og at egenkapitalen var 46.259.660 kr. (41.395.000 kr. i 2014).

Af kvalitetskontrollantens ’Bilag 3’, ’Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave’, fremgår indledningsvist under ’Oplysningerne vedrørende den kontrollerede enkeltsag’:

” ...

*Revisors vurderede væsentlige og risikofyldte områder i revisionsplanlægningen: Værdiansættelse af kapitalandele af dattervirksomheder*

... ”

Videre fremgår det, at det af revisor valgte væsentlighedsniveau er 5.000.kr.

Af oplysningerne vedrørende den kontrollerede enkeltsag fremgår blandt andet, at selskabet er under regnskabsklasse C, og som kort beskrivelse af sagen er anført:

” ...

*Revisionspåtegning på koncernregnskabet og årsrapport for 2015. Blank revisionspåtegning. Revisor er revisor for hele koncernen.*

... ”

Af kvalitetskontrollantens bemærkninger til ’Bilag 3’, ’Issue Tracker’, fremgår under kvalitetskontrollantens samlede vurdering af sagen baseret på en samlet vurdering af kontrollantens observationer:

” ...

*Ved kontrollen af enkeltsagen er det konstateret, at dokumentationen for planlægningen, udførelsen og konklusionen af revisionen først er foretaget længe efter, at revisionserklæringen er afgivet. Dette forøger risikoen for, at eventuelle væsentlige og risikofyldte områder ikke er blevet identificeret og dermed ikke er blevet tilstrækkeligt afdækket revisionsmæssigt.*

... ”

Videre fremgår af ”observationer og anbefalinger ved den gennemførte kvalitetskontrol af C ApS” følgende:

” ...

*Uafhængighedserklæringen er først udarbejdet ultimo oktober 2016.*

... ”

*Planlægningen er først udarbejdet ultimo oktober 2016.*

... ”

*Dokumentationen for udført revision er først udarbejdet ultimo oktober 2016.*

... ”

*Konklusionen for udført revision er først udarbejdet ultimo oktober 2016.*

... ”

Kvalitetskontrollanten har endvidere i ’Bilag 3’, ’Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave’, under punkt B ’Revisionspåtegninger’, spørgsmål 3 – om eventuelle mangler i regnskabet er afspejlet i revisionspåtegningen – anført:

” ...

*Der er ikke konstateret væsentlige fejl og mangler i årsrapporten. De væsentlige fejl og mangler vedrører den manglende anvendelse af kvalitetsstyringssystemet.*

... ”

Under punkt D2 ’Accept og fortsættelse af revisionsopgaven’, spørgsmål 2 – om revisor har vurderet, om revisionsopgaven kan påtages – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...

*Uafhængighedserklæring er udarbejdet/godkendt ultimo oktober 2016.*

... ”

Under punkt D3 ’Uafhængighed’, spørgsmål 1 – om uafhængighedsvurderingen er foretaget i overensstemmelse med revisionsvirksomhedens procedurer – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...

*Uafhængighedsvurderingen er først udarbejdet/godkendt I slutningen af oktober 2016.*

... ”

Under punkt E ’Planlægning af revisionsopgaven’, spørgsmål 1 – om revisor har udarbejdet en revisionsplan, der er tilpasset den konkrete revisionsopgave og om den indeholder en dokumenteret revisionsstrategi – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...

*Dokumentet er udarbejdet, men først i slutningen af oktober 2016.*

... ”

Under punkt E, spørgsmål 8 – om revisor ved planlægningen af revisionsopgaven har udført tilstrækkelige risikovurderingshandling til identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation ved regnskabsmæssige skøn, herunder har opnået tilstrækkeligt kendskab til virksomhedens proces ved fastlæggelse af skøn og til udfaldet af relevante regnskabsmæssige skøn for tidligere regnskabsår – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...  
*Værktøjet er udfyldt, men først i slutningen af oktober 2016.*  
... ”

Under punkt E, spørgsmål 16 – om gennemlæsning af planlægningen giver et indtryk af sammenhæng mellem indledende planlægning, fastlæggelse af væsentlighedsniveau, identifikation af væsentlige og risikofyldte områder og valgt strategi – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...  
*Uafhængighedserklæringen, kundeførelsen (i revimentor), vurdering af besvigelser og planlægningsnotatet (incl. planlægningsnotatet datterselskabet G A/S, som beskriver den væsentligste del af koncernens strategi) er alle udarbejdet i slutningen af oktober 2016.*  
... ”

Under punkt F ’Dokumentation for udførelse af revisionsopgaven’, spørgsmål 13 – om revisor har udført de revisionshandling, der er fastlagt i revisionsplanen – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...  
*Handlingerne er udført i revimentor, men er først udført/ godkendt i slutningen af oktober 2016.*  
... ”

Under punkt F, spørgsmål 17 – om revisor har sikret sig, at revisionsdokumentationen er udarbejdet og foreligger (fysisk eller elektronisk) inden afgivelse af revisors erklæring – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...  
*Se tidligere bemærkninger vedr. udfyldelse af revisionsværktøjer i forhold til dateringen af erklæringen.*  
... ”

Under punkt G ’Konklusion’, spørgsmål 1 – om den afsluttende konklusion giver et overblik over den udførte revision og om dette indeholder alle væsentlige konklusioner, som på tilstrækkelig vis afdækker de identificerede risici – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...  
*Konklusion i revimentor er udfyldt/godkendt 24/10.2016*  
... ”

Under punkt G, spørgsmål 2 – om revisor, såfremt revisor har afgivet forbehold eller supplerende oplysninger i erklæringen, har dokumenteret grundlaget herfor og redegjort for sine overvejelser i konklusionen – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...

*Der er udarbejdet et udmærket revisionsværktøj omkring konklusionen, men da dette er udarbejdet/godkendt i slutningen af oktober kan der ikke svares ja til spørgsmålet.*

... ”

Under punkt I ’Koncernrevision’, spørgsmål 1 – om revisor har sikret sig og dokumenteret, at der er fastlagt en overordnet revisionsstrategi og koncernrevisionsplan – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...

*Der er udført planlægning i de øvrige koncernselskaber, men disse planlægninger er ligeledes udarbejdet i ultimo 2016.*

... ”

Under punkt I, spørgsmål 3 – om revisor har sikret sig, at der er fastsat væsentlighedsniveau for koncernregnskabet som helhed, på særlige grupper af transaktioner eller balanceposter mv. – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...

*Se ovenstående vedr. udførelse/godkendelse af planlægningen. I planlægningsnotatet for G A/S er anført et væsentlighedsniveau på tkr. 948, som knytter sig til denne tilknyttede virksomhed. I planlægningsnotatet for det endelige holdingselskab fremgår et væsentlighedsniveau på tkr. 5. Dette synes at være meget lavt.*

... ”

Under punkt J ’Sag fra efterfølgende intern kontrol’, spørgsmål 9 – om revisor blandt andet har dokumenteret koncernrevisionen og konsolideringsprocessen tilstrækkeligt – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...

*Revisionsværktøjerne er udarbejdet/godkendt ultimo oktober 2016. Det anbefales, at der fremadrettet udarbejdes revisionsværktøj vedr. konsolideringen og elimineringer.*

... ”

Under afsnittet ’Samlet vurdering af den kontrollerede enkeltsag’ har kvalitetskontrollanten som svar på, hvorvidt revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem er anvendt ved løsningen af erklæringsopgaven, bemærket følgende:

” ...

*Alle dokumenter i revimentor er udarbejdet i slutningen af oktober 2016. Erklæringen på årsrapporten er underskrevet den 9/5-2016.*

... ”

Af en e-mail af 12. marts 2018 fra kvalitetskontrollanten til Erhvervsstyrelsen, hvor kvalitetskontrollanten har vedlagt indklagede revisors arbejdspapirer fremgår:

” ...

*Bemærk venligst, at en af de vedhæftede dokumenter er for en af datterselskaberne (G A/S) i koncernen. I forbindelse med min stikprøve kontrollerede jeg, om dokumenterne i kvalitetsstyringssystemet også var udarbejdet for sent for datterselskaberne. Dette kunne jeg konstatere, at de var, hvilket fremgår af det vedhæftede værktøj.*

... ”

Af indklagede revisors arbejdspapirer fremgår, at indklagede for C A/S har oprettet indklagedes uafhængighedsvurdering, planlægningsnotat, dokumentation for den udførte revision samt konklusion den 24. oktober 2016.

Vedrørende selskabet D ApS (revision):

Indklagede har den 6. juni 2016 afgivet revisorpåtegning på årsrapporten for D ApS for perioden 1. januar – 31. december 2015. Følgende fremgår blandt andet af erklæringen:

” ...

*Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.*

#### **Konklusion**

*Det er vores opfattelse, at årsregnskabet giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passive og finansielle stilling pr. 31. december 2015 samt af resultatet af selskabets aktiviteter for perioden 1. januar – 31. december 2015 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.*

#### **Erklæring i henhold til anden lovgivning og øvrig regulering**

##### **Supplerende oplysninger vedrørende andre forhold**

*Selskabet har ikke overholdt bogføringslovgivningens krav om, at bogføringen skal tilrettelægges og udføres i overensstemmelse med god bogføringsskik under hensyn til selskabets art og omfang. Vi kan derfor ikke udelukke at der senere vil komme rettelser som vitterligt tilhører indeværende regnskabsår.*

*Selskabets ledelse kan ifalde ansvar for overtrædelsen af bogføringslovgivningen.*

*Selskabet har ikke indberettet lønangivelserne løbende korrekt. Forholdet kan være ansvarspådragende for ledelsen.*

... ”

Af selskabsoplysningerne i årsrapporten fremgår blandt andet:

” ...

#### **Hovedaktivitet**

*Selskabets formål er køb og salg samt drift af ejendomme samt andre dermed efter direktionens skøn beslægtede formål.*

... ”

Det fremgår af årsregnskabet for 2015, at årets resultat var 3.393.504 kr. (663.000 kr. i 2014), at balancesummen var 21.158.096 kr. (15.897.000 kr. i 2014), hvoraf det på aktivsiden fremgår, at investeringsejendomme udgjorde 19.198.100 kr. (14.834.000 kr. i 2014), mens det af passivsiden fremgår, at egenkapitalen var 4.380.143 kr. (987.000 kr. i 2014).

Af kvalitetskontrollantens 'Bilag 3', 'Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave', fremgår indledningsvis under 'Oplysningerne vedrørende den kontrollerede enkeltsag':

” ...  
*Revisors vurderede væsentlige og risikofyldte områder i revisionsplanlægningen:  
Going concern og kapitalforhold*  
...”

Videre fremgår det, at det af revisor valgte væsentlighedsniveau er 70.700.

Af oplysningerne vedrørende den kontrollerede enkeltsag fremgår blandt andet, at selskabet er under regnskabsklasse B, og som kort beskrivelse af sagen er anført:

” ...  
*Revisionspåtegning på årsrapport for 2015. Supplerende oplysning vedrørende manglende overholdelse af bogføringslovgivningen og fejl i indberettede lønninger.*  
...”

Af kvalitetskontrollantens bemærkninger til 'Bilag 3', 'Issue Tracker', fremgår under kvalitetskontrollantens samlede vurdering af sagen baseret på en samlet vurdering af kontrollantens observationer:

” ...  
*Ved kontrollen af enkeltsagen er det konstateret, at dokumentationen for planlægningen, udførelsen og konklusionen af revisionen først er foretaget længe efter, at revisionserklæringen er afgivet. Dette forøger risikoen for, at eventuelle væsentlige og risikofyldte områder ikke er blevet identificeret og dermed ikke er blevet tilstrækkeligt afdækket revisionsmæssigt.  
Det er samtidig konstateret, at der mangler oplysning om afkastgrad af investeringsejendomme og der mangler note om oplysninger om eventualforpligtelser.*  
...”

Videre fremgår under ”observationer og anbefalinger ved den gennemførte kvalitetskontrol af D ApS” følgende:

” ...  
*Uafhængighedserklæringen er først udarbejdet ultimo 2016.*  
...  
*Planlægningen er først udarbejdet ultimo oktober 2016.*  
...  
*Dokumentationen for udført revision er først udarbejdet ultimo 2016.*  
...”



*Konklusionen for udført revision er først udarbejdet ultimo oktober 2016.  
Der er ingen beskrivelse af afkastprocent for investeringsejendomme i anvendt  
regnskabspraksis eller i en note.  
Der er ingen note vedrørende oplysning om eventualforpligtelser.  
... ”*

Kvalitetskontrollanten har endvidere i 'Bilag 3', 'Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave', under punkt D2 'Accept og fortsættelse af revisionsopgaven', spørgsmål 1 – om revisor blandt andet har foretaget kundeaccepten i overensstemmelse med revisionsvirksomhedens procedurer – svaret ”nej” og har yderligere anført:

*” ...  
Kundeaftalen i revimentor er først udarbejdet/godkendt i slutningen af oktober 2016.  
... ”*

Under punkt D3 'Uafhængighed', spørgsmål 1 – om uafhængighedsvurderingen er foretaget i overensstemmelse med revisionsvirksomhedens procedurer – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

*” ...  
Uafhængighedsvurderingen er først udarbejdet/godkendt i slutningen af oktober 2016.  
... ”*

Under punkt E 'Planlægning af revisionsopgaven', spørgsmål 1 – om revisor har udarbejdet en revisionsplan, der er tilpasset den konkrete revisionsopgave og om den indeholder en dokumenteret revisionsstrategi – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

*” ...  
Planlægningsnotatet er først udarbejdet/godkendt i revimentor i slutningen af oktober 2016.  
... ”*

Under punkt E, spørgsmål 8 – om revisor ved planlægningen af revisionsopgaven har udført tilstrækkelige risikovurderingshandlinger til identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation ved regnskabsmæssige skøn, herunder opnået tilstrækkeligt kendskab til virksomhedens proces ved fastlæggelse af skøn og til udfaldet af relevante regnskabsmæssige skøn for tidligere regnskabsår – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

*” ...  
Planlægningen er først udarbejdet/godkendt i slutningen af oktober 2016.  
... ”*

Under punkt E, spørgsmål 16 – om gennemlæsning af planlægningen givet et indtryk af sammenhæng mellem indledende planlægning, fastlæggelse af væsentlighedsniveau, identifikation af væsentlige og risikofyldte områder og valgt strategi – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

*” ...*

*Uafhængighedserklæringen, kundeaftalen (i revimentor), vurdering af besvigelser og planlægningsnotatet (incl. planlægningsnotatet datterselskabet G A/S, som beskriver den væsentligste del af koncernens strategi) er alle udarbejdet i slutningen af oktober 2016.*

... ”

Under punkt F 'Dokumentation for udførelse af revisionsopgave', spørgsmål 2 – om revisor har indhentet tilstrækkelig dokumentation for sin vurdering af ledelsens bedømmelse af virksomhedens evne til at fortsætte driften i en periode der mindst dækker 12 måneder efter balancedagen – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...

*Værktøjet er først udarbejdet/godkendt i slutningen af oktober 2016.*

... ”

Under punkt F, spørgsmål 11 – om revisor, såfremt revisor i planlægningen har vurderet eksterne bekræftelser som et stærkt revisionsbevis, ved udførelsen har indhentet de eksterne bekræftelser i overensstemmelse med planlægningen – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...

*Der er indhentet en købsaftale pr. 27. april 2016, som er dokumentation for opskrivningen af ejendommen. Dette er dog ikke dokumenteret i planlægningen, da denne først er udarbejdet ultimo oktober 2016.*

... ”

Under punkt F, spørgsmål 13 – om revisor har udført de revisionshandlinger, der er fastlagt i revisionsplanen – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej”.

Under punkt F, spørgsmål 17 – om revisor har sikret sig, at revisionsdokumentationen er udarbejdet og foreligger (fysisk eller elektronisk) inden afgivelse af revisors erklæring – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...

*Alle værktøjer er udarbejdet længe efter erklæringen er afgivet.*

... ”

Under punkt G 'Konklusion', spørgsmål 1 – om den afsluttende konklusion giver et overblik over den udførte revision og om dette indeholder alle væsentlige konklusioner, som på tilstrækkelig vis afdækker de identificerede risici – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...

*Konklusionsværktøjet i revimentor er udarbejdet 28/10-2016.*

... ”

Under punkt G, spørgsmål 2 – om revisor, såfremt revisor har afgivet forbehold eller supplerende oplysninger i erklæringen, har dokumenteret grundlaget herfor og redegjort for sine overvejelser i konklusionen – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...

*Da alle værktøjer er udarbejdet/godkendt i slutningen af oktober 2016. Kan der ikke svares ja til dette spørgsmål. Der mangler en beskrivelse af investeringsejendommenes afkastprocent og der mangler en note vedrørende oplysning om eventualforpligtelser. Revisor burde have taget forbehold for denne mangel i årsrapporten.*

... ”

Under punkt H 'Going concern', spørgsmål 1 – om revisor, hvor der er konstateret begivenheder eller forhold, der kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften, har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at fastslå, om der er væsentlig usikkerhed derom eller ej ved at udføre yderligere revisionshandlinger, herunder overvejelse af afbødende faktorer – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...

*Der er ingen indikationer på going concern problemer. Da revisionsplanlægningen først er udarbejdet ultimo oktober 2016 kan der ikke svares ja til dette spørgsmål.*

... ”

Under punkt H, spørgsmål 3 – om revisionspåtegningen afspejler virksomhedens evne til at fortsætte driften og i givet fald hvorledes – har kvalitetskontrollanten svaret ”ja”, men har yderligere anført:

” ...

*Ingen bemærkninger om going concern problemer i påtegningen. Jf. ovenstående er der dog ikke revisionsdokumentation herpå.*

... ”

Under afsnittet 'Samlet vurdering af den kontrollerede enkeltsag' har kvalitetskontrollanten som svar på, hvorvidt revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem er anvendt ved løsningen af erklæringsopgaven, bemærket følgende:

” ...

*Alle dokumenter i revimentor er udarbejdet i slutningen af oktober 2016. Revisionspåtegningen er afgivet 31/5-2016.*

... ”

Af indklagede revisors arbejds papirer fremgår, at indklagede for D ApS har oprettet indklagedes uafhængighedsvurdering, planlægningsnotat, dokumentation for den udførte revision samt opgavekonklusion den 28. oktober 2016.

Det er ubestridt, at der ikke forefindes arbejds papirer, hvori indklagede har taget stilling til, hvilken indvirkning selskabets manglende overholdelse af bogføringsloven har haft for det aflagte årsregnskab.

Vedrørende selskabet E ApS (revision):

Indklagede har den 19. juni 2015 afgivet revisorpåtegning på årsrapporten for E ApS for perioden 1. januar – 31. december 2014. Følgende fremgår blandt andet af erklæringen:

” ...

*Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.*

**Konklusion**

*Det er vores opfattelse, at årsregnskabet giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 2014 samt af resultatet af selskabets aktiviteter for perioden 1. januar - 31. december 2014 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.*

**Erklæring i henhold til anden lovgivning og øvrig regulering**

**Supplerende oplysninger vedrørende andre forhold**

*Selskabet har indberettet forkerte/fejlagtige momsbeløb til SKAT. Forholdet kan være ansvarspådragende for ledelsen. Forholdene er bragt i orden efter regnskabsafslutning.*

... ”

Det fremgår af årsregnskabet for 2014, at årets resultat var 51.302 kr. (279.000 kr. i 2013), at balancesummen var 5.505.200 kr. (3.963.000 kr. i 2013) og egenkapitalen var 687.195 kr. (636.000 kr. i 2013).

Af kvalitetskontrollantens ’Bilag 3’, ’Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave’, fremgår indledningsvist under ’Oplysningerne vedrørende den kontrollerede enkeltsag’:

” ...

*Revisors vurderede væsentlige og risikofyldte områder i revisionsplanlægningen: Going concern og kapitalforhold*

... ”

Videre fremgår det, at det af revisor valgte væsentlighedsniveau er 44.200.

Af oplysningerne vedrørende den kontrollerede enkeltsag fremgår blandt andet, at selskabet er under regnskabsklasse B, og som kort beskrivelse af sagen er anført:

” ...

*Revisionspåtegning på årsrapport for 2014. Supplerende oplysning vedr. fejlagtige momsindberetninger. Virksomheden er efterfølgende gået konkurs (konkursdekret 7/12-2015).*

... ”

Af kvalitetskontrollantens bemærkninger til ’Bilag 3’, ’Issue Tracker’, fremgår under kvalitetskontrollantens samlede vurdering af sagen baseret på en samlet vurdering af kontrollantens observationer:

” ...

*Ved kontrollen af enkeltsagen er det konstateret, at dokumentationen for planlægningen, udførelsen og konklusionen af revisionen først er foretaget længe efter, at revisionserklæringen er afgivet. Dette forøger risikoen for, at eventuelle væsentlige og risikofyldte områder ikke er blevet identificeret og dermed ikke er blevet tilstrækkeligt afdækket revisionsmæssigt.*

... ”

Videre fremgår under ”observationer og anbefalinger ved den gennemførte kvalitetskontrol af E ApS” følgende:

” ...

*Uafhængighedserklæringen er først udarbejdet ultimo 2016.*

...

*Planlægningen er først udarbejdet ultimo oktober 2016.*

...

*Dokumentation for udført revision er først udarbejdet ultimo oktober 2016. Revisor har ikke indhentet ledelsens regnskabserklæring.*

...

*Konklusionen for udført revision er først udarbejdet ultimo oktober 2016.*

... ”

Kvalitetskontrollanten har endvidere i ’Bilag 3’, ’Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave’, under punkt B ’Revisionspåtegninger’, spørgsmål 3 – om eventuelle mangler i regnskabet er afspejlet i revisionspåtegningen – anført:

” ...

*Der er ikke konstateret væsentlige fejl eller mangler i regnskabet. De væsentlige fejl og mangler knytter sig til den manglende anvendelse [af] kvalitetsstyringssystemet.*

... ”

Under punkt D2 ’Accept og fortsættelse af revisionsopgaven’, spørgsmål 2 – om revisor har vurderet, om revisionsopgaven kan påtages – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...

*Uafhængighedsvurdering er godkendt 30/10-2016.*

... ”

Under punkt D3 ’Uafhængighed’, spørgsmål 1 – om uafhængighedsvurderingen er foretaget i overensstemmelse med revisionsvirksomhedens procedurer – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...

*Uafhængighedsvurdering er godkendt 30/10-2016*

... ”

Under punkt E, spørgsmål 1 – om revisor har udarbejdet en revisionsplan, der er tilpasset den konkrete revisionsopgave og om den indeholder en dokumenteret revisionsstrategi – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...  
*Planlægningsnotatet er udarbejdet 30/10-2016*  
... ”

Under punkt E, spørgsmål 16 – om gennemlæsning af planlægningen giver et indtryk af sammenhæng mellem indledende planlægning, fastlæggelse af væsentlighedsniveau, identifikation af væsentlige og risikofyldte områder og valgt strategi – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...  
*Uafhængighedsvurderingen, kundefaensten (i revimentor), vurdering af besvigelser og planlægningsnotatet er udarbejdet længe efter erklæringen er afgivet. Erklæringen er afgivet 19/6-2015 og dokumenterne er udarbejdet i slutningen af oktober 2016.*  
... ”

Under punkt F ’Dokumentation for udførelse af revisionsopgave’, spørgsmål 2 – om revisor har indhentet tilstrækkelig dokumentation for sin vurdering af ledelsens bedømmelse af virksomhedens evne til at fortsætte driften i en periode der mindst dækker 12 måneder efter balancedagen – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...  
*Værktøj er udarbejdet/godkendt 30/10-2016*  
... ”

Under punkt F, spørgsmål 4 – om revisor har indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til afdækning af de i planlægningen identificerede risici vedrørende omsætning/indregning af indtægter og om relevante revisionsmål er blevet dækket – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...  
*Værktøj er udarbejdet/godkendt 30/10-2016.*  
... ”

Under punkt F, spørgsmål 11 – om revisor, såfremt revisor i planlægningen har vurderet eksterne bekræftelser som et stærkt revisionsbevis, ved udførelsen har indhentet de eksterne bekræftelser i overensstemmelse med planlægningen – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...  
*Kan ikke vurderes jf. ovenstående.*  
... ”

Under punkt F, spørgsmål 13 – om revisor har udført de revisionshandlinger, der er fastlagt i revisionsplanen – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...  
*Handlingerne er udført i revimentor, men er først udført/godkendt 30/10-2016.*  
... ”

Under punkt F, spørgsmål 17 – om revisor har sikret sig, at revisionsdokumentationen er udarbejdet og foreligger (fysisk eller elektronisk) inden afgivelse af revisors erklæring – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...  
*Revisionsværktøjerne og dokumentationen for udførelsen er udarbejdet længe efter erklæringen er afgivet.*  
... ”

Under punkt G ’Konklusion’, spørgsmål 1 – om den afsluttende konklusion giver et overblik over den udførte revision og om dette indeholder alle væsentlige konklusioner, som på tilstrækkelig vis afdækker de identificerede risici – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...  
*Konklusionen i revimentor er udarbejdet/godkendt 30/10-2016.*  
... ”

Under punkt G, spørgsmål 2 – om revisor, såfremt revisor har afgivet forbehold eller supplerende oplysninger i erklæringen, har dokumenteret grundlaget herfor og redegjort for sine overvejelser i konklusionen – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...  
*Konklusionsværktøjet i revimentor [er] opsummerer udemærket de udførte handlinger, men eftersom alle arbejdspapirer er udarbejdet så længe efter erklæring er afgivet, kan der ikke svares ja til spørgsmålet. Der er afgivet en supplerende oplysning i påtegningen, hvilket skyldes, at ledelsen har indberettet forkerte momsangivelser. Det vurderes, at den supplerende oplysning er korrekt.*  
... ”

Under punkt G, spørgsmål 3 – om revisors konklusion opsummerer ikke korrigerede fejlinformationer, herunder hvorvidt de konstaterede fejlinformationer kan være indikationer på besvigelser – svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...  
*Konklusionsværktøjet er udmærket detaljeret, men eftersom dette er udarbejdet/godkendt 30/10-2016, kan der ikke svares ja til spørgsmålet.*  
... ”

Under punkt H, spørgsmål 3 – om revisionspåtegningen afspejler virksomhedens evne til at fortsætte driften og i givet fald hvorledes – har kvalitetskontrollanten svaret ”ja”, men har yderligere anført:

” ...

*Påtegningen afspejler, at virksomheden er going concern, selvom der ikke er revisionsbevis herpå jf. ovenstående.*

... ”

Da virksomheden den 7. december 2015 er gået konkurs, har kvalitetskontrollanten om årsagen til konkursen anført:

” ...

*Fejlkalkulation af nogle af store arbejder i løbet af sommeren 2015.*

... ”

Til spørgsmålet om, hvilke indikationer der forelå på en forestående konkurs på erklæringstidspunktet, har kvalitetskontrollanten anført:

” ...

*Selskabets manglende evne til at betale den korrekte moms.*

... ”

Til spørgsmål om, hvorvidt påtegningen afspejler situationen, der har ført til konkurs, har kvalitetskontrollanten anført:

” ...

*Ud over den manglende momsbetaling/fejlindebretning er der ikke umiddelbart nogle særlige indikationer på, at virksomheden var på vej mod konkurs (ud fra tallene i årsrapporten). Omsætningsaktiver andrager tkr. 4.412 og kortfristede gældsforpligtelser tkr. 4.024.*

... ”

Under afsnittet ”samlet vurdering af den kontrollerede enkeltsag” har kvalitetskontrollanten som svar på, hvorvidt revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem er anvendt ved løsningen af erklæringsopgaven, bemærket følgende:

” ...

*Alle dokumenter i revimentor er udarbejdet i slutningen af oktober 2016. Erklæringen er afgivet 19/6-2015.*

... ”

Af indklagede revisors arbejds papirer fremgår, at indklagede for E ApS har oprettet indklagedes uafhængighedsvurdering, planlægningsnotat, dokumentation for den udførte revision samt opgavekonklusion den 30. oktober 2016.

#### Vedrørende selskabet F ApS (revision):

Indklagede har den 24. juni 2016 afgivet revisorpåtegning på årsrapporten for F ApS for perioden 1. januar – 31. december 2015. Følgende fremgår blandt andet af erklæringen:

” ...



*Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.*

**Konklusion**

*Det er vores opfattelse, at årsregnskabet giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 2015 samt af resultatet af selskabets aktiviteter for perioden 1. januar – 31. december 2015 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.*

... ”

Det fremgår af årsregnskabet for 2015, at årets resultat var 256.712 kr. (533.000 kr. i 2014), at balancesummen var 9.390.340 kr. (10.016.000 kr. i 2014) og egenkapitalen var 3.132.059 kr. (2.875.000 kr. i 2014).

Det fremgår af selskabsoplysningerne i årsrapporten, at selskabets hovedaktivitet er:

” ...

*Selskabets formål er ifølge vedtægterne at drive virksomhed med udvikling, salg og montering af airconditionanlæg mv., håndværks- og servicevirksomhed samt dermed beslægtet virksomhed efter direktionens skøn.*

... ”

Af kvalitetskontrollantens ’Bilag 3’, ’Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave’, fremgår indledningsvis under ’Oplysningerne vedrørende den kontrollerede enkeltsag’:

” ...

*Revisors vurderede væsentlige og risikofyldte områder i revisionsplanlægningen: Going concern og kapitalforhold.*

... ”

Videre fremgår det, at det af revisor valgte væsentlighedsniveau er 69.700.

Af oplysningerne vedrørende den kontrollerede enkeltsag fremgår blandt andet, at selskabet er under regnskabsklasse B, og som kort beskrivelse af sagen er anført:

” ...

*Revisionspåtegning på årsrapporten for 2015. Blank revisionspåtegning.*

... ”

Af kvalitetskontrollantens bemærkninger til ’Bilag 3’, ’Issue Tracker’, fremgår under kvalitetskontrollantens samlede vurdering af sagen baseret på en samlet vurdering af kontrollantens observationer:

” ...

*Ved kontrollen af enkeltsagen er det konstateret, at dokumentationen for planlægningen, udførelsen og konklusionen af revisionen først er foretaget længe efter, at revisionserklæringen er afgivet. Dette forøger risikoen for, at eventuelle*

*væsentlige og risikofyldte områder ikke er blevet identificeret og dermed ikke er blevet tilstrækkeligt afdækket revisionsmæssigt.*

...”

Videre fremgår under ”observationer og anbefalinger ved den gennemførte kvalitetskontrol af F ApS” følgende:

” ...

*Uafhængighedserklæringen er først udarbejdet ultimo oktober 2016.*

...

*Planlægningen er først udarbejdet ultimo oktober 2016.*

...

*Dokumentationen for udført revision er først udarbejdet ultimo oktober 2016.*

...

*Konklusionen for udført revision er først udarbejdet ultimo oktober 2016.*

...”

Kvalitetskontrollanten har endvidere i ’Bilag 3’, ’Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave’, under punkt B ’Revisionspåtegninger’, spørgsmål 3 – om eventuelle mangler i regnskabet er afspejlet i revisionspåtegningen – svaret *nej*” og har yderligere anført:

” ...

*Der er ikke konstateret væsentlige fejl og mangler I årsrapporten. De væsentlige fejl og mangler består i den manglende anvendelse af kvalitetsstyringssystemet.*

...”

Under punkt D2 ’Accept og fortsættelse af revisionsopgaven’, spørgsmål 1 – om kundeaccepten er foretaget i overensstemmelse med revisionsvirksomhedens procedurer, herunder om der ligger en dokumenteret aftale om opgavens indhold – har kvalitetskontrollanten svaret *nej*” og har yderligere anført:

” ...

*Dokumenter i revimentor er først udfyldt i slutningen af oktober 2016. Der forefindes ingen underskrevet kundeaftale.*

...”

Under punkt D3 ’Uafhængighed’, spørgsmål 1 – om uafhængighedsvurderingen er foretaget i overensstemmelse med revisionsvirksomhedens procedurer – har kvalitetskontrollanten svaret *nej*” og har yderligere anført:

” ...

*Uafhængighedsvurderingen er først udarbejdet/godkendt i slutningen af oktober 2016.*

...”

Under punkt E ’Planlægning af revisionsopgaven’, spørgsmål 1 – om revisor har udarbejdet en revisionsplan, der er tilpasset den konkrete revisionsopgave og om den indeholder en dokumenteret revisionsstrategi – har kvalitetskontrollanten svaret *nej*” og har yderligere anført:

” ...  
*Planlægningsnotat er først udarbejdet ultimo oktober 2016.*  
... ”

Under punkt E, spørgsmål 8 – om revisor ved planlægningen af revisionsopgaven har udført tilstrækkelige risikovurderingshandlinger til identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation ved regnskabsmæssige skøn, herunder opnået tilstrækkeligt kendskab til virksomhedens proces ved fastlæggelse af skøn og til udfaldet af relevante regnskabsmæssige skøn for tidligere regnskabsår – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...  
*Værktøjet er udfyldt, men først i slutningen af 2016.*  
... ”

Under punkt E, spørgsmål 16 – om gennemlæsning af planlægningen giver et indtryk af sammenhæng mellem indledende planlægning, fastlæggelse af væsentlighedsniveau, identifikation af væsentlige og risikofyldte områder og valgt strategi – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...  
*Uafhængighedserklæringen, kundeaftalen (i revimentor), vurdering af besvigelser og planlægningsnotatet er alle udarbejdet/godkendt i slutningen af oktober 2016.*  
... ”

Under punkt F ’Dokumentation for udførelse af revisionsopgave’, spørgsmål 2 – om revisor har indhentet tilstrækkelig dokumentation for sin vurdering af ledelsens bedømmelse af virksomhedens evne til at fortsætte driften i en periode der mindst dækker 12 måneder efter balancedagen – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...  
*Revisionsværktøj vedr. going concern er først udarbejdet ultimo oktober 2016.*  
... ”

Under punkt F, spørgsmål 13 – om revisor har udført de revisionshandlinger, der er fastlagt i revisionsplanen – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej”.

Under punkt F, spørgsmål 17 – om revisor har sikret sig, at revisionsdokumentationen er udarbejdet og foreligger (fysisk eller elektronisk) inden afgivelse af revisors erklæring – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...  
*Se tidligere bemærkninger vedr. udarbejdelse/godkendelse af dokumenter i revimentor i forhold til dato for afgivelse af erklæring.*  
... ”

Under punkt G ’Konklusion’, spørgsmål 1 – om den afsluttende konklusion giver et overblik over den udførte revision og om dette indeholder alle væsentlige konklusioner, som på tilstrækkelig vis afdækker de identificerede risici – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...  
*Konklusion i revimentor er udarbejdet/godkendt i slutningen af oktober 2016.*  
... ”

Under punkt G, spørgsmål 2 – om revisor, såfremt revisor har afgivet forbehold eller supplerende oplysninger i erklæringen, har dokumenteret grundlaget herfor og redegjort for sine overvejelser i konklusionen – har kvalitetskontrollanten skrevet ”nej” og har yderligere anført:

” ...  
*Der er udarbejdet et udmærket konklusionsværktøj, men da dette først er sket ultimo oktober 2016 kan der ikke svares ja til dette spørgsmål.*  
... ”

Under punkt H ’Going concern’, spørgsmål 1 – om revisor, hvor der er konstateret begivenheder eller forhold, der kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften, har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at fastslå, om der er væsentlig usikkerhed derom eller ej ved at udføre yderligere revisionshandlinger, herunder overvejelse af afbødende faktorer – har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...  
*Der er ingen indikationer på going concern problemer. Da revisionsplanlægningen først er udarbejdet ultimo oktober 2016 kan der ikke svares ja til dette spørgsmål.*  
... ”

Under punkt H, spørgsmål 3 – om revisionspåtegningen Afspejler virksomhedens evne til at fortsætte driften og i givet fald hvorledes – har kvalitetskontrollanten svaret ”ja”, men har yderligere anført:

” ...  
*Påtegningen er blank og afspejler, at virksomheden er going concern, selvom der ikke er revisionsdokumentation herpå.*  
... ”

Under afsnittet ”samlet vurdering af den kontrollerede enkeltsag” har kvalitetskontrollanten som svar på, hvorvidt revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem er anvendt ved løsningen af erklæringsopgaven, bemærket følgende:

” ...  
*Alle dokumenter i revimentor er udarbejdet/godkendt ultimo oktober 2016. Revisionspåtegningen er afgivet 24/6-2016.*  
...  
*Denne stikprøve er den 4. Der er konstateret sammen væsentlige fejl og mangler (at kvalitetsstyringssystemet ikke er anvendt i forbindelse med udførelsen af revisionen) i alle 4 sager. Det vurderes derfor, at det ikke er nødvendigt at udtage flere sager.*  
... ”

Af indklagede revisors arbejdspapirer fremgår, at indklagede for F ApS har oprettet indklagedes uafhængighedsvurdering og planlægningsnotat den 27. oktober 2016, mens dokumentation for den udførte revision samt opgavekonklusionen er oprettet den 28. oktober 2016.

I 'Bilag 1', 'Generelt om revisionsvirksomheden, beskrivelse af kvalitetskontrollens genstand, art og omfang og kvalitetskontrollantens vurdering af revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem samt vurdering af de kontrollerede erklæringsopgaver' har kvalitetskontrollanten anført:

” ...

*Det er kvalitetskontrollantens vurdering, at kvalitetsstyringssystemet er hensigtsmæssigt i forhold til virksomhedens størrelse og kundesammensætning. Kvalitetskontrollanten er ved den udførte gennemgang ikke blevet bekendt med forhold, der giver anledning til at konkludere, at der ikke er etableret et hensigtsmæssigt kvalitetsstyringssystem.*

*Det er samtidig konstateret, at kvalitetsstyringssystemet ikke er implementeret eller anvendt hensigtsmæssigt. Alt arbejde med kvalitetsstyringssystemet er foretaget længe efter, at revisionserklæringerne er afgivet.*

*Det er endvidere under kvalitetskontrollen konstateret, at den interne overvågning ikke er tilstrækkelig i relation til kontrol af kvalitetsstyringssystemet. Det er ydermere konstateret, at den interne kontrol i relation til kontrol af enkeltsager ikke er tilstrækkelig.*

*Der er ingen dokumentation for, at overvågning af kvalitetsstyringssystemet eller overvågning af enkeltsager er foretaget.*

... ”

I bilag 2 ”Issue Tracker” samt arbejdsprogram vedrørende revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem og overvågning har kvalitetskontrollanten anført:

” ...

*Det kan ikke dokumenteres, at personalet har kendskab til procedurer og politikker, som er beskrevet i kvalitetsstyringssystemet. Det kan endvidere ikke dokumenteres, at personalet har kendskab til de ændringer der løbende sker i kvalitetsstyringssystemets procedurer og politikker.*

... ”

I kvalitetskontrollantens bilag 2 ”Arbejdsprogram til gennemgang af overvågning” fremgår af punkt A, spørgsmål 1 – om revisionsvirksomheden har etableret en overvågningsproces, der er udformet med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for, at politikkerne og procedurerne vedrørende kvalitetsstyringssystemet er relevante, passende og fungerer effektivt– har kvalitetskontrollanten svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...

*Kvalitetsstyringssystemet beskriver i værktøj 2090.01.1000, hvordan kvalitetsstyringssystemet skal kontrolleres.*

*Overvågning af kvalitetsstyringssystemet er ikke sket.*

...”

Kvalitetskontrollanten har under punkt B, 'Gennemgang af de seneste resultater af revisionsvirksomhedens overvågning' spørgsmål 1 – om de to seneste rapporter om resultaterne af revisionsvirksomhedens overvågningsproces er læst inden udfyldelse af dette skema – svaret ”nej” og har yderligere anført:

” ...

*Der er ikke udarbejdet intern overvågning af enkeltsager.*

...”

Videre har kvalitetskontrollanten i bilag 2 ”Arbejdsprogram til gennemgang af revisionsvirksomheden og dens generelle kvalitetsstyringssystem” under punkt F 'Koncept for løsning af erklæringsopgaver med sikkerhed', spørgsmål 5 – om procedurer i revisionsvirksomheden sikrer, at den ansvarlige partner løbende foretager passende tilsyn med erklæringsopgavens udførelse – svaret ”ja”, men har yderligere anført:

” ...

*Systemet beskriver at der løbende føres tilsyn. Dette er dog ikke sket*

...”

Klager har ved skrivelse af 23. marts 2018 gennemført en høring af indklagede, hvoraf det blandt andet fremgår, at klager havde til hensigt at indbringe indklagede for Revisornævnet.

Indklagede er ikke fremkommet med bemærkninger til høringen.

Klager har herefter, ved skrivelse af 4. juli 2018 truffet afgørelse om indbringelse af de indklagede for nævnet.

### **Parternes bemærkninger:**

Klager har vedrørende revisionsvirksomheden til støtte for klagepunkt a på baggrund af kvalitetskontrollantens konstateringer gjort gældende, at revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem ikke er implementeret eller anvendt hensigtsmæssigt. Kvalitetskontrollanten har ved gennemgangen af 4 ud af 4 erklæringsopgaver konstateret, at kvalitetsstyringssystemet først er udfyldt flere måneder efter datoen for de afgivne erklæringer, og klager har på denne baggrund gjort gældende, at der ikke er foretaget uafhængighedsvurderinger og at der ikke er dokumentation for planlægning og udførelse af revision, herunder at der er indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis forud for afgivelse af erklæring på de 4 kontrollerede erklæringsopgaver. Klager har i tilknytning til dette klagepunkt i henvisning til revisorlovens § 28, stk. 1.

Klager har vedrørende revisionsvirksomheden til støtte for klagepunkt b gjort gældende, at der til trods for, at revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem indeholder politikker og procedurer om, at der skal foretages overvågning, ikke er udført intern overvågning af revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem eller af enkeltsager. Klager har i forlængelse heraf bemærket, at den interne kontrol af hensyn til udviklingen og opretholdelsen af kvaliteten af revisionsvirksomhedens

erklæringsopgaver, skal være i stand til at afdække fejl og mangler i de udvalgte sager. Klager har i tilknytning til dette klagepunkt i det hele henvist til revisorlovens § 28, stk. 1, samt ISQC 1, afsnit 48, 53 og A66.

Klager har vedrørende indklagede revisor personligt til støtte for klagen, under henvisning til, at der ved samtlige 4 erklæringsopgaver er konstateret, at kvalitetsstyringsystemet først er udfyldt flere måneder efter datoen for de afgivne erklæringer, gjort gældende, at der ikke er dokumentation for de afgivne erklæringer, at der ikke er dokumentation for, at der er foretaget uafhængighedsvurderinger og at der ikke er dokumentation for planlægning og udførelse af revision, herunder at der er indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis forud for afgivelse af erklæring på de 4 kontrollerede erklæringsopgaver.

I relation til erklæringsopgaven C A/S, har klager anført, at det er konstateret, at der ikke er udarbejdet koncernrevisionsplan og at planlægning og udførelse af de øvrige koncernselskaber ligeledes først er udarbejdet ultimo oktober 2016.

I relation til erklæringen, som er afgivet over for D ApS, har klager vedrørende de af indklagede afgivne supplerende oplysninger om, at det ikke kan udelukkes, at der senere vil komme rettelser, anført, at såfremt selskabets bogholderi er af en sådan beskaffenhed, at det ikke er muligt at udelukke, at der senere vil komme rettelser, er det efter klagers opfattelse ikke muligt at afgive supplerende oplysninger om, at det ikke kan udelukkes, at der senere vil komme rettelser. Er forholdet væsentligt, skal der i givet fald tages forbehold for regnskabsgrundlaget, og indklagede revisor har efter klagers opfattelse ikke dokumenteret at have undersøgt forholdet nærmere, hvorfor klager heller ikke har mulighed for at vurdere, hvorvidt der burde have været taget et forbehold.

Klager har under henvisning til, at der ved revisionspåtegning på koncernregnskabet og årsregnskabet for C A/S for 2015 samt årsregnskaberne D ApS for 2015, E ApS for 2014 og F ApS for 2015 ikke er dokumentation for, at der er foretaget uafhængighedsvurderinger, at der ikke er dokumentation for planlægning og udførelse af revision, herunder at der er indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis forud for afgivelse af erklæring på de 4 kontrollerede erklæringsopgaver, gjort gældende, at indklagede revisor har overtrådt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, og revisorlovens § 23, stk. 1.

Klager har i tilknytning til dette klagepunkt herudover henvist til ISA 200, afsnit 15, ISA 220, afsnit 8, 11, 12, 15-17, ISA 230, afsnit 7-9, ISA 300, afsnit 7, ISA 315, afsnit 5, ISA 330, afsnit 18-19 og ISA 500, afsnit 4 og 6.

**De indklagede** har ikke svaret under sagen, hverken i forbindelse med Erhvervsstyrelsens sagsbehandling eller i forbindelse med sagens behandling i nævnet.

### **Revisornævnets begrundelse og afgørelse:**

I medfør af § 57, stk. 3, i lov nr. 468 af 17. juni 2008 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven) afgøres spørgsmål om overtrædelser, der er begået før lovens ikrafttrædelse, efter de hidtil gældende regler. Denne sag afgøres derfor efter såvel tidligere gældende lov som nugældende lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder.

### Den indklagede revisionsvirksomhed

### Klagepunkt a

Revisornævnet lægger de fremlagte dokumenter, herunder årsrapporterne, indklagedes fremlagte arbejdsrapporter samt kvalitetskontrollantens arbejdsrapporter, til grund. I relation til klagen over, at revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem ikke er implementeret og anvendt ved løsningen af erklæringsopgaver, beror det på en sædvanlig bevisvurdering, om klager har ført bevis for, at kvalitetsstyringssystemet ikke anvendes i tilstrækkelig grad og dermed ikke efterleves. I denne tilfældegruppe vil forekomsten af fejl og mangler ved enkeltsagskontrollen sædvanligvis – som det også er tilfældet i denne sag – blive påberåbt af klager som udgørende beviset for, at der er virksomhedsansvar for revisionsvirksomheden for utilstrækkelig efterlevelse. Når kontrollanten har fulgt Erhvervsstyrelsens retningslinjer og stikprøvevis udtaget det foreskrevne antal sager til enkeltsagskontrol, vil Revisornævnet normalt anse grundlaget for kontrollen for at være repræsentativt for kvaliteten af revisionsvirksomhedens erklæringsarbejde. Er der ved denne kontrol fundet gennemgående fejl og mangler af en type, som kvalitetsstyringssystemet skal opfange, vil det fornødne bevis for utilstrækkelig anvendelse af systemet normalt være ført.

I denne sag er der udtaget i alt 4 sager, udført af indklagede revisor, til enkeltkontrol, vedrørende henholdsvis koncern- og årsregnskabet for C A/S for 2015 samt årsregnskaberne for D ApS for 2015, E ApS for 2014 og F ApS for 2015. Klager har påberåbt sig fejl i alle 4 sager vedrørende disse regnskaber til støtte for virksomhedsansvaret. Ved bedømmelsen af, om der herefter er ført bevis for, at der ikke blot forelå enkeltstående fejl, men derimod sådanne generelle og gennemgående fejl, at der kan pålægges virksomhedsansvar for utilstrækkelig anvendelse af kvalitetsstyringssystemet, har Revisornævnet lagt vægt på, at de konstaterede fejl alle angår dokumentationen af uafhængighedsvurderingen, planlægningen og udførelsen af revision, herunder tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis forud for afgivelsen af erklæringen. Revisornævnet bemærker, at tilstedeværelsen af en konkret udarbejdet revisionsplan afpasset den relevante virksomhed, og hvori der er foretaget væsentligheds- og risikovurderinger efter virksomhedens konkrete forhold, er essentielt og grundlæggende for at kunne sikre, at der bliver tilrettelagt passende handlinger med henblik på at opnå et tilstrækkeligt revisionsbevis. På denne baggrund har klager godtgjort, at revisionsvirksomheden, der har ansvaret for at sikre, at revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem anvendes ved udførelse af alle erklæringsopgaver, ikke har sikret tilstrækkelig anvendelse og implementering.

Revisionsvirksomheden har herved overtrådt den dagældende revisorlovs § 28, stk. 1 (nu revisorlovens § 28, stk. 2), og har dermed tilsidesat god revisorskik. Indklagede revisionsvirksomhed findes herefter skyldig i det rejste klagepunkt.

Det forhold, at dokumentationen er udfærdiget efterfølgende, kan ikke føre til et andet resultat, da dokumentationen skal foreligge forud for erklæringsafgivelsen.

### Klagepunkt b

Revisornævnet lægger kvalitetskontrollantens arbejdsrapporter til grund, hvoraf blandt andet fremgår, at der ikke er sket overvågning af revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem eller udarbejdet intern overvågning af enkeltsager. På denne baggrund findes den indklagede revisionsvirksomhed således skyldig i dette klagepunkt.



### Indklagede revisor personligt

Revisornævnet lægger koncern- og årsregnskabet for C A/S for 2015, årsregnskaberne for D ApS for 2015, E ApS for 2014, F ApS for 2015, og kvalitetskontrollantens samt indklagede arbejdsrapporter til grund.

På denne baggrund finder Revisornævnet, at det er dokumenteret, at indklagede revisor afgav sin erklæring på koncern- og årsregnskabet for C A/S for 2015 den 9. maj 2016, men først den 24. oktober 2016 oprettede uafhængighedsvurdering, planlægningsnotat, dokumentation og konklusion for den udførte revision.

Revisornævnet lægger endvidere til grund, at indklagede revisor afgav sin revisionspåtegning på årsregnskabet for D ApS for 2015 den 6. juni 2016, men først den 28. oktober 2016 oprettede uafhængighedsvurdering, planlægningsnotat, dokumentation og konklusion for den udførte revision.

Herudover lægger Revisornævnet til grund, at indklagede revisor afgav sin revisionspåtegning på årsregnskabet for E ApS 2014 den 19. juni 2015 og først den 28. oktober 2016 oprettede dennes uafhængighedsvurdering og herefter den 30. oktober 2016 oprettede planlægningsnotat og dokumentation og konklusion for den udførte revision.

Endelig lægger Revisornævnet til grund, at indklagede revisor afgav sin revisionspåtegning på årsregnskabet for F ApS for 2015 den 24. juni 2016 og først den 27. oktober 2016 oprettede uafhængighedsvurdering og planlægningsnotat og herefter den 28. oktober 2016 oprettede dokumentation og konklusion for den udførte revision.

Revisornævnet finder det på denne baggrund bevist, at indklagede revisor ved afgivelse af revisionspåtegning på koncern- og årsregnskabet for C A/S for 2015, årsregnskaberne for D ApS for 2015, E ApS for 2014, samt F ApS for 2015 ikke har dokumenteret, at have foretaget uafhængighedsvurdering, samt ikke at have dokumenteret planlægningen og den udførte revision, herunder at der på erklæringstidspunkterne var indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

Indklagede revisor har herved overtrådt revisorlovens dagældende – og nugældende – § 23, stk. 1, og har dermed tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1. Indklagede revisor findes herefter skyldig i det rejste klagepunkt.

Ved lov nr. 631 af 8. juni 2016, der trådte i kraft den 17. juni 2016, er det forudsat, at mindre sager, der tidligere blev indbragt for Revisornævnet i forbindelse med en kvalitetskontrol og medførte bøder på op til ca. 25.000 kr., fremover af Erhvervsstyrelsen skal afsluttes med påbud eller påtale.

Efter straffelovens § 3 er udgangspunktet, at såfremt straffelovgivningen på tidspunktet for foretagelsen af den strafbare handling er forskellig fra straffelovgivningen på afgørelsestidspunktet, afgøres spørgsmålet om strafbarhed og straf efter den senere lov, dog at afgørelsen ikke derved må blive strengere end efter den ældre lov. Efter Revisornævnets praksis tages der, såfremt der ikke er specifikke lovbestemmelser herom, udgangspunkt i straffelovens almindelige bestemmelser, idet Revisornævnets kompetence angår ikendelse af disciplinærstraffe.

Det fremgår af forarbejderne til lov 631 af 8. juni 2016 om ændring af revisorloven og forskellige andre love blandt andet til ændringen af § 44, der omhandler de sanktioner, som Revisornævnet kan ikende, at der er "*ved mindre alvorlige forseelser fra en revisionsvirksomhed eller revisor ofte ikke tilstrækkeligt behov for at indbringe den pågældende virksomhed eller revisor for Revisornævnet, medmindre der er tale om gentagelsestilfælde. På baggrund heraf er det derfor hensigten at foretage en ændring - sammenholdt med Revisortilsynets hidtidige praksis - vedrørende Erhvervsstyrelsens praksis for indbringelse af sager for Revisornævnet. Det er således hensigten, at Erhvervsstyrelsen, der fremtidig forestår kvalitetskontrollen og reaktioner i denne forbindelse, afslutter sager med mindre alvorlige forseelser med en påtale eller et påbud, medmindre der er tale om gentagelsestilfælde. Tilsvarende gør sig gældende for sager, der - uden at være resultat af en kvalitetskontrol - er gjort til genstand for en undersøgelse efter lovens § 37. Praksisændringen har sammenhæng med omlægningen af kvalitetskontrollen.*

...

*Ved Erhvervsstyrelsens vurdering af, om en forseelse er mindre alvorlig, vil indgå, i hvilket omfang forseelsen kan antages at have eller kunne få betydning for pågældende revisionskundes forhold eller en tredjemands beslutninger om f.eks. ydelse af kredit eller indgåelse af forretningsmellemværende. Der vil typisk være tale om sager, som hidtil har medført en bøde på op til ca. 25.000 kr. ved nævnet.*

*Det forudsættes, at Revisornævnet ved klager, der indbringes af andre end Erhvervsstyrelsen, anlægger et tilsvarende vurderingsgrundlag, med hensyn til om en forseelse bør anses som en mindre alvorlig forseelse og således ikke i førstegangstilfælde bør medføre en sanktion i form af en bøde, men alene en advarsel."*

Den indklagede revisionsvirksomheds såvel som den indklagede revisors personlige tilsidesættelse af god revisorskik kan efter de nu gældende principper for ikendelse af disciplinærstraf ikke vurderes til at være mindre alvorlige forseelser. Revisornævnet har ved denne vurdering blandt andet lagt vægt på, at indklagede revisor personligt to gange tidligere, og revisionsvirksomheden en gang tidligere, af Revisornævnet er fundet skyldig i overtrædelse af god revisorskik for ligeartede forhold.

Ved vurderingen af sanktionsfastsættelsen over for revisionsvirksomheden bemærker nævnet, at i sager, som angår utilstrækkelig implementering og/eller utilstrækkelig ibrugtagning af et kvalitetsstyringssystem, eller i sager, hvor et kvalitetsstyringssystem, selv om det er anskaffet, ikke lever op til gældende krav, og som er indbragt af Erhvervsstyrelsens i henhold til revisorlovens § 43, stk. 5, om virksomhedsansvar – fastsættes efter Revisornævnets faste praksis i førstegangstilfælde en bøde på 100.000 kr., medmindre der foreligger særlige omstændigheder. Ved bedømmelsen af om der i sagen foreligger forhold, der kan begrunde en fravigelse af det sædvanlige bødeniveau, lægger Revisornævnet vægt på, at kravet om etablering og implementering af et kvalitetsstyringssystem har været lovfæstet siden maj 2004. Som anført ovenfor er den indklagede revisionsvirksomhed ved Revisornævnets kendelse af 28. marts 2011 (sag nr. 045-2010), hvilken dato ligger forud for indklagedes erklæringsafgivelser i denne sag, pålagt en bøde for et ligeartede forhold. Den tidligere afgørelse tillægges derfor efter princippet i straffelovens § 81 gentagelsesvirkning. Revisornævnet finder herefter, at bøden i dette andengangstilfælde i overensstemmelse med Revisornævnets praksis passende kan fastsættes til 150.000 kr. Revisornævnet har ikke fundet, at der i denne sag foreligger særlige forhold, der kan føre til en nedsættelse af bøden.

For overtrædelse af revisorlovens § 16, stk. 1, pålægges den indklagede revisionsvirksomhed A Registreret Revisionsanpartsselskab, CVR-nr. xxxxxxxx, herefter i medfør af dagældende revisorlov § 44, stk. 4, nu revisorlovens § 44, stk. 6, jf. § 43, stk. 5, en bøde på 150.000 kr.

Ved vurderingen af, hvorledes denne overtrædelse bør sanktioneres, må nævnet på den ene side lægge vægt på, at det især er de formelle dokumentationskrav, som indklagede revisor ikke har overholdt, mens der ikke er påvist substantielle mangler ved det udførte erklæringsarbejde og på den anden side, at indklagede revisor to gange tidligere ved nævnets kendelse af 23. februar 2009 og 28. marts 2011 og er fundet skyldig i en ganske tilsvarende overtrædelse af god revisorskik. Uanset at overtrædelsen således må anses som et udslag af, at det kvalitetsstyringssystem, som revisionsvirksomheden havde anskaffet, ikke blev anvendt, hvilket samtidig er selvstændigt sanktioneret over for revisionsvirksomheden – som er ejet af indklagede revisor – finder nævnet, at forholdet bør afgøres ved, at den straf, som den indklagede har forskyldt, bortfalder.

### **Thi bestemmes:**

Indklagede, A Registreret Revisionsanpartsselskab, CVR-nummer xxxxxxxx, pålægges en bøde på 150.000 kr.

Den indklagede, registeret revisor B, forskyldte straf, bortfalder.

Kendelsen offentliggøres, jf. revisorlovens § 44, stk. 8, jf. § 47c.

Revisornævnets kendelse kan indbringes for domstolene. I medfør af revisorlovens § 52a skal indbringelsen ske senest 4 uger efter, at kendelsen er meddelt den pågældende. Retten kan dog undtagelsesvis tillade, at kendelsen indbringes efter udløbet af fristen, når ansøgning herom indgives inden 6 måneder efter, at kendelsen er meddelt den pågældende.

Henrik Bitsch

\*Berigtiget den 21. november 2018 i medfør af princippet i retsplejelovens § 221 således:

Slettet følgende: ”sag nr. 036/2017” og ”sag nr. 037/2017” og derefter indsat ”sag nr. 036/2018” og ”sag nr. 037/2018”.

Henrik Bitsch