

**Den 14. juni 2019 blev der i**

**sag nr. 053/2018**

**Erhvervsstyrelsen**

mod

**registreret revisor A**

afsagt sålydende

### **kendelse:**

Ved skrivelse af 24. oktober 2018 har Erhvervsstyrelsen i medfør af revisorlovens § 40, stk. 1, nr. 4, indbragt registreret revisor A for Revisornævnet.

Erhvervsstyrelsen har i indbringelsesskrivelsen oplyst, at registreret revisor X – mnexxxx, har været godkendt som registreret revisor fra den 4. august 1988 til den 6. maj 1999, og igen fra den 1. november 2006 og har været tilknyttet B, CVR xx xx xx xx fra den 15. november 2014. Indklagede har været tilknyttet B ApS, CVR xx xx xx xx fra den 9. december 2016 og B ApS, CVR xx xx xx xx fra den 6. august 2017

Indklagede er ved Revisornævnets kendelse af 18. april 2017 pålagt en bøde på 100.000 kr. for tilsidesættelse af habilitetsreglerne.

### **Klagen:**

Klager har rejst følgende klagepunkter:

1. Revisionen af årsregnskabet for C K/S for 2016:
  - a. Frafaldet.
  - b. Registreret revisor A har ikke dokumenteret at have opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende regnskabsposterne materielle anlægsaktiver, varebeholdninger og tilgodehavender fra salg, jf. revisorlovens §§ 16, stk. 1, og 23, stk. 1, jf. ISA 230, afsnit 8 og ISA 500, afsnit 6, idet revisors konklusion på områderne ikke er tilstrækkeligt understøttet af revisionsbeviser.
  - c. Registreret revisor A har i strid med dagældende erklæringsbekendtgørelses § 6, stk. 1 og stk. 2, litra b og e, ikke taget forbehold for, at regnskabet indeholder ekstraordinære poster, at regnskabet ikke indeholder oplysninger om brugstid og scrapværdi for materielle anlægsaktiver, og at regnskabet ikke indeholder regnskabspraksis for omsætning og igangværende arbejder.
  - d. Registreret revisor A har i strid med dagældende erklæringsbekendtgørelses § 5, stk. 1, nr. 1 og stk. 3, ikke medtaget en konklusion i revisionspåtegningen.

2. Revisionen af årsregnskabet for D ApS for 2016
  - a. Registreret revisor A har ikke dokumenteret at have opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for områderne going concern, nettoomsætning, periodeafgrænsningsposter og tilgodehavender fra salg, jf. revisorlovens §§ 16, stk. 1, og 23, stk. 1, jf. ISA 230, afsnit 8 og ISA 500, afsnit 6, idet revisors konklusion på områderne ikke er tilstrækkeligt understøttet af revisionsbeviser.
  - b. Registreret revisor A har ikke medtaget et afsnit i revisionspåtegningen om grundlaget for den afgivne konklusion, hvilket er en overtrædelse af dagældende erklæringsbekendtgørelses § 5, stk. 1, nr. 2 og stk. 4.
3. Revisionen af årsregnskabet for E A/S for 2015
  - a. Registreret revisor A har ikke dokumenteret at have opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for områderne going concern, grunde og bygninger, gæld til kreditinstitutter og tilgodehavender og gæld vedrørende tilknyttede virksomheder, jf. revisorlovens §§ 16, stk. 1, og 23, stk. 1, jf. ISA 230, afsnit 8 og ISA 500, afsnit 6, idet revisors konklusion på områderne ikke er tilstrækkeligt understøttet af revisionsbeviser.
  - b. Registreret revisor A har i strid med dagældende erklæringsbekendtgørelses § 6, stk. 2, nr. 2 og nr. 7, ikke taget forbehold for manglende sammenhæng til regnskabet for 2014 vedrørende primobalancen for 2015 og ultimobalancen for 2014 for regnskabsposterne grunde og bygninger og egenkapitalen, samt den manglende sammenhæng mellem årets resultat og egenkapitalopgørelsen.
  - c. Registreret revisor A har i strid med dagældende erklæringsbekendtgørelses § 7, stk. 1 og stk. 2, ikke givet oplysninger om et ulovligt lån til et tidligere ledelsesmedlem.

### Sagsfremstilling:

Erhvervsstyrelsen iværksatte i medfør af revisorlovens § 37, stk. 1, en undersøgelse den 3. oktober 2017 af indklagedes revision af årsregnskaberne for 2016 for C K/S og D A/S samt revisionen af årsregnskabet for 2015 for E ApS.

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

Indklagede har den 15. juni 2017 afgivet revisorpåtegning på årsrapporten for C K/S for 2016. Følgende fremgår blandt andet af erklæringen:

” ...

***Emphasis of matter relating to presentation of financial statements, bookkeeping and filling of accounting records***

*Without modifying our conclusion, we should note that we have not physically checked the inventory at the time of the state, so we can not comment on the presence at the time of the state.*

*We have not received bank account statements from the company's banking associations. The balance with the banks is documented by the bank statement.*

...”

Det fremgår af årsrapporten, at årets resultat var 4.260.667 kr. (1.270.000 kr. i 2015), og at regnskabsposten ”Extraordinary items” udgør -5.783.269 kr. (32.141.000 kr. i 2015), og at det på aktivsiden fremgår, at de materielle anlægsaktiver udgør 56.369.952 kr. (61.861.000 kr. i 2015), at varebeholdningen var 72.975.378 kr. (24.209.000 kr. i 2015), og at tilgodehavender fra salg udgør 103.140.910 kr. (29.015.000 kr. i 2015), mens det på passivsiden fremgår, at selskabets balancesum var 256.249.917 kr. (135.044.000 kr. i 2015), herunder egenkapital på 33.057.131 kr. (28.603.000 kr. i 2015).

Af indklagedes checklister vedrørende risikoen for besvigelser fremgår, at indklagede har angivet risikoen for besvigelser til lav.

Af indklagedes revisionsplan fremgår blandt andet, at indklagede har angivet den overordnede risikovurdering for stor.

Af indklagedes regnskabsanalyse fremgår blandt andet, at indklagede har fastsat et væsentlighedsniveau for udførelsen af revisionen på 1.080.432,18 kr..

Af indklagedes arbejdspapirer vedrørende materielle anlægsaktiver fremgår blandt andet følgende:

”...

<b>Revisionshandlinger</b>			
<b>Niveau 1</b>			
<i>Revisionshandlinger:</i>	<i>Udført/Ikke aktuelt</i>	<i>Ref:</i>	<i>Rev. Mål:</i>
<i>Gennemgå/afstem anlægskartotek med bogføringen/regnskabet.</i>			<i>Ful, Kla</i>
<i>Revider til- og afgang og fremskaf dokumentation, herunder ejendomsretten.</i>	<i>Udført: CKJ 19-05-2017</i>		<i>Ful, Til, R/F Vær</i>
<i>Vurder, om værdiansættelsen er forsvarlig, herunder om virksomhedens indtjening er tilstrækkelig til at afdække kommende afskrivninger.</i>	<i>Godkendt: CKJ 19-05-2017</i>		<i>Vær</i>
<i>Foretag fysisk kontrol af væsentlige aktiver.</i>	<i>Godkendt: CKJ 19-05-2017</i>		<i>Ful, Til</i>
<i>Kontroller ejendomsretten og eventuelle pantsætninger mv. over til tingbog, bilbog, personbog, engagementsoversigt eller lign.</i>	<i>Ikke aktuelt: CKJ 19-05-2017</i>		<i>Ful, Til R/F</i>
<i>Vurder, om der er behov for at udføre supplerende revisionshandlinger</i>	<i>Udført: CKJ 19-05-2017</i>		<i>***</i>

...

*Aktiverne befinder sig i udlandet men ud fra bilagene findes det sandsynliggjort, at der er de omhandlede aktiver*

...”

Af indklagedes arbejdspapirer vedrørende revisionen af igangværende arbejder for fremmed regning fremgår blandt andet følgende:

” ...

<b>Revisionshandlinger Niveau 1</b>			
<i>Revisionshandlinger:</i>	<i>Udført/Ikke aktuelt</i>	<i>Ref:</i>	<i>Rev.mål:</i>
<i>Foretag vurdering af det valgte indtægtskriterium. (fakturerings/produktion)</i>	<i>Udført: CKJ 19-05-2017</i>		<i>Vær</i>
<i>Kontroller, at den løbende registrering af igangværende arbejder og fakturerings/acontofakturerings er god og tilstrækkelig.</i>	<i>Godkendt: CKJ 19-05-2017</i>		<i>Ful, (Per), Kla Vær</i>
<i>Kontroller opgørelsen af de igangværende arbejder over til underskrevne entreprisekontrakter, byggemødereferater samt kalkuler for at sikre om disse er igangværende arbejder og ikke afsluttede.</i>	<i>Godkendt: CKJ 19-05-2017</i>		<i>Ful, Til, R/F, Vær</i>
<i>Kontroller færdiggørelsesgraden bl.a. ud fra:</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>evt. fysisk kontrol på statusdagen</i></li> <li>• <i>entrepriseregnskaber/-opgørelser</i></li> <li>• <i>oplysninger fra ansvarlige personer</i></li> <li>• <i>byggemødereferater</i></li> </ul>	<i>Ikke aktuelt: CKJ 19-05-2017</i>		<i>Ful, Vær, (Per)</i>
<i>Drøft væsentlige afvigelser med ledelsen, og få afvigelserne årsagsforklaret.</i>	<i>Ikke aktuelt: CKJ 19-05-2017</i>		<i>Vær, Per</i>
<i>Sammenhold avance/dækningsgrad på Igangværende arbejder med kalkuler og tidligere års avancer.</i>	<i>Ikke aktuelt: CKJ 19-05-2017</i>		<i>Vær, Per</i>
<i>Kontroller entreprisens tilstedeværelse på grundlag af udstedte fakturaer i det nye regnskabsår.</i>	<i>Udført: CKJ 19-05-2017</i>		<i>Til</i>
<i>Kontroller, at igangværende arbejder og fakturerings/acontofakturerings er opført særskilt i regnskabet</i>	<i>Udført: CKJ 19-05-2017</i>		<i>Kla</i>
<i>Vurder om der er behov for at udføre supplerende revisionshandlinger.</i>	<i>Udført: CKJ 19-05-2017</i>		<i>***</i>

... ”

Af indklagedes arbejds papirer vedrørende revisionen af tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser fremgår blandt andet følgende:

” ...

<b>Revisionshandlinger Niveau 1</b>			

Revisionshandlinger:	Udført/Ikke aktuelt	Ref:	Rev.mål:
<b>Tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser</b>			
Kontroller afstemning af debitorlisten bogførings-/regnskabet.	Udført: CKJ 19-05-2017		Ful
Vurder om der skal udsendes saldomeddelelser og/eller foretag opfølgning på eventuelle udsendte saldomeddelelser, herunder afklaring af uoverensstemmelser og ikke returnerede saldomeddelelser (jf. beholdningseftersyn)	Ikke aktuelt: CKJ 19-05-2017		Ful, Til, R/F
Foretag kontrol med efterfølgende indbetalinger fra debitorer også på ikke-besvarede saldomeddelelser, hvis disse har været udsendt-	Udført: CKJ 19-05-2017		Ful, Til, R/F, Vær
Vurder aldersfordelingen fra en aldersfordelt debitorliste.	Godkendt: CKJ 19-05-2017		Ful, Vær
Undersøg og indhent forklaring på debitorer med negativ saldo, og foretag omklassificering, hvis væsentligt.	Ikke aktuelt: CKJ 19-05-2017		Ful, Kla, Vær
Kontroller periodisering af varesalg og kreditorer omkring balancedagen (jvf. dog revisionsinstrukser til Nettoomsætning)	Udført: CKJ 19-05-2017		Vær (Per)
Vurder, om der er foretaget tilstrækkelig nedskrivning til imødegåelse af tab.	Udført: CKJ 19-05-2017		Vær
Vurder, om der er behov for at udføre supplerende revisionshandlinger	Udført: CKJ 19-05-2017		***

... ”

#### Vedrørende selskabet D ApS (revision)

Indklagede har den 19. juni 2017 afgivet revisionspåtegning på årsrapporten for AD ApS for 2016. Følgende fremgår blandt andet af erklæringen:

” ...

#### **Konklusion**

Det er vores opfattelse, at årsregnskabet giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 2016 samt af resultatet af selskabets aktiviteter for perioden 1. januar-31. december 2016 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

#### **Fremhævelse af forhold i regnskabet**

Ledelsen har ikke sikret afholdelse af generalforsamling senest 6 måneder efter, at ledelsen konstaterede at halvdelen af selskabets kapital var tabt. Denne overtrædelse af selskabslovens ” 119 kan være ansvarspådragende for selskabets ledelse.

... ”

Det fremgår af årsrapporten, at årets resultat var -451.414 kr. (-2.650.000 kr. i 2015), og at det på aktivsiden fremgår, at selskabets tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser udgør 2.172.738 kr. (2.195.000 kr. i 2015), at regnskabsposten periodeafgrænsninger udgør 4.352.678 kr. (416.000 kr. i 2015), at selskabets likvide beholdninger var 1.697.942 kr. (2.521.000 kr. i 2015), og at selskabets balancesum var 8.541.057 kr. (14.741.000 kr. i 2015), mens det på passivsiden fremgår, at de kortfristede gældsforpligtigelser udgør 7.992.046 kr. (10.252.000 kr. i 2015), at gældsforpligtigelser i alt udgør 11.357.076 kr. (17.104.000 kr. i 2015) samt at egenkapital er -2.816.019 kr. (-2.363.000 kr. i 2015).

Af indklagedes arbejdsrapport "Planlægningsnotat med Regnskabsanalyse, Revisionsplan og Revisionsstrategi" fremgår blandt andet følgende:

” ...

## **2. Virksomhedens art**

...

*Virksomhedens soliditet udgør -33%, jf. regnskabsanalysen. Selskabet har ingen kassekredit og såfremt virksomheden mangler likviditet stiller moderselskabet F de fornødne midler til rådighed.*

...

### **1. Vurdering af going concern**

*Det er vores vurdering, at der ikke foreligger begivenheder eller forhold, der rejser betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften. Selskabet har en solid likviditet og trækningssretten på bankkontoen er tilstrækkelig stor, til at finansieringen af de generelle løbende udgifter ikke burde give problemer.*

...

### **Vurdering af omsætningen**

*Risikoen for besvigelser iht. ISA 240 vedrørende omsætningen vurderes at kunne afkræftes og alle aftaler med kunder har baggrund i indgåede kontrakter.*

*Det er os som revisorer der opstiller regnskabet og vores betydelige involvering i regnskabsaflæggelsen gør, at vi vurderer, at der ikke er risiko for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser.*

...

### **Væsentlighed**

*Det samlede væsentlighedsbeløb for regnskabet som helhed er foreløbig fastsat til 205.000 kr., og væsentlighedsniveauet ved udførelsen er vurderet til 175.000 kr. Beregningen og argumentationen for vores vurderinger fremgår af Regnskabsanalysen.*

” ...

Af indklagedes arbejdsrapport vedrørende revision af going concern fremgår blandt andet følgende:

” ...

## Resume/Delkonklusion

Vi har foretaget de revisionshandlinger, som fremgår af revisionsværktøjerne som planlagt. Vi har ikke fundet det nødvendigt, at foretage yderligere revisionshandlinger end de allerede planlagte.

...

Virksomheden kører i øvrigt med løbende overskud og har løbende levet op til sine forpligtigelser overfor banken og kreditorer mv. Det er derfor vores vurdering, at årsregnskabet kan aflægges med fortsat drift for øje.

...

Going concern:

Uagtet selskabets driftsresultat finder vi, at der er tale om going concern virksomhed idet:

- selskabet har ingen driftskredit, idet moderselskabet I stiller de fornødne finansielle midler til rådighed for virksomheden.
- selskabets driftsresultat er påvirket negativt med tab tkr. 920 på tilgodehavender. Såfremt der ses bort fra nævnte beløb ville selskabet have generet et acceptabelt resultat.
- selskabet følger budgetterne og der forventes et acceptabelt resultat for de kommende perioder herunder, at ledelsen omkostningsbesparelser der er og vil blive iværksat samt ledelsens øgede fokus på virksomhedens kerneområder vil øge resultatet.

... ”

Af indklagedes arbejds papirer vedrørende revisionen af nettoomsætningen fremgår blandt andet følgende:

” ...

<b>Revisionshandlinger</b>			
<b>Niveau 1</b>			
<i>Revisionshandlinger:</i>	<i>Udført/Ikke aktuelt</i>	<i>Ref:</i>	<i>Rev.mål:</i>
<b>Substanshandlinger</b>			
<i>Foretag analyse af omsætningskonti mv. og bruttoavancekontrol og sammenlign med tidligere år og evt. budget. Indhent årsagsforklaring på væsentlige afvigelser.</i>	<i>Udført: CKJ 02-05-2017</i>		<i>Ful, Per</i>
<i>Gennemlæs/scan relevante omsætningskonti mv. for mulige konteringsfejl og undersøg debetposter og usædvanlige poster</i>	<i>Udført: CKJ 02-05-2017</i>		<i>For, Ful, Nøj, Kla</i>
<i>Kontroller udvalgte fakturaer over bogføringen og til efterfølgende indbetalinger. Kontroller bruttoavance for de enkelte udvalgte fakturaer og sammenhold disse med den totale eller segmentopdelte bruttoavance for året.</i>	<i>Udført: CKJ 02-05-2017</i>		<i>For, Ful, Nøj, Per, Kla</i>
<i>Kontroller faktureringer før og efter balancedagen for at sikre, at dette er medtaget i korrekt regnskabsperiode</i>	<i>Udført: CKJ 02-05-2017</i>		<i>Ful, Per</i>
<i>Kontroller kreditnotaer efter balancedagen for at sikre,</i>	<i>Udført: CKJ</i>		<i>Ful,</i>

<i>at disse er medtaget korrekt i regnskabsperiode</i>	02-05-2017		Per
<i>På grundlag af ovennævnte handlinger, skal vi vurdere og sikre, om vi har tilstrækkelig dokumentation for, at omsætningen ikke kan være fribundet med væsentlige besvigelser. (Hvis der er betydelige afvigelser og lign. Der indikere besvigelser skal niveau 3-værktøj indhentes)</i>	Udført: CKJ 02-05-2017		Ful
<i>Vurder, om der er behov for at udføre supplerende revisionshandling.</i>	Udført: CKJ 02-05-2017		***

Af indklagedes arbejds papirer vedrørende revisionen af tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser fremgår blandt andet følgende:

”...

<b>Revisionshandling</b>			
<b>Niveau 1</b>			
<i>Revisionshandling:</i>	<i>Udført/Ikke aktuelt</i>	<i>Ref:</i>	<i>Rev.mål:</i>
<b>Tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser</b>			
<i>Kontroller afstemning af debitorlisten bogføringen/regnskabet.</i>	Udført: CKJ 02-05-2017		Ful
<i>Vurder om der skal udsendes saldomeddelelser og/eller foretag opfølgning på eventuelle udsendte saldomeddelelser, herunder afklaring af uoverensstemmelser og ikke returnerede saldomeddelelser (jvf. beholdningseftersyn)</i>	Ikke aktuelt: CKJ 02-05-2017		Ful, Til, R/F
<i>Foretag kontrol med efterfølgende indbetalinger fra debitorer også på ikke-besvarede saldomeddelelser, hvis disse har været udsendt.</i>	Udført: CKJ 02-05-2017		Ful, Til, R/F, Vær
<i>Vurder aldersfordelingen fra en aldersfordelt debitorliste</i>	Udført: CKJ 02-05-2017		Ful, Vær
<i>Undersøg og indhent forklaring på debitorer med negativ saldo, og foretag omklassificering, hvis væsentligt.</i>	Ikke aktuelt: CKJ 02-05-2017		Ful, Kla, Vær
<i>Kontroller periodisering af varesalg og kreditnotaer omkring balancedagen (jvf. Dog revisionsinstrukser til ”Netteomsætning”)</i>	Udført: CKJ 02-05-2017		Vær (Per)
<i>Vurder, om der er foretaget tilstrækkelig nedskrivning til imødegåelse af tab.</i>	Udført: CKJ 02-05-2017		Vær
<i>Vurder, om der er behov for supplerende revisionshandling.</i>	Udført: CKJ 02-05-2017		***



### Vedrørende selskabet E ApS (revision)

Indklagede har den 4. juni 2016 afgivet revisionspåtegning på årsrapporten for E ApS for 2015. Følgende fremgår blandt andet af erklæringen:

” ...

*Det er vores opfattelse, at det opnåede revisionsbevis er tilstrækkeligt og egnet som grundlag for vor konklusion.*

*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.*

... ”

Følgende fremgår af anvendt regnskabspraksis:

” ...

#### ***Materielle anlægsaktiver***

*Materielle anlægsaktiver måles til kostpris med fradrag af akkumulerede af- og nedskrivninger.*

... ”

Det fremgår af årsrapporten, at årets resultat var 124.893 kr. (-14.000 kr. i 2014), herudover fremgår det på aktivsiden, at de materielle anlægsaktiver udgør 15.140.950 kr. (14.856.000 kr. i 2014), mens det på passivsiden fremgår, at selskabets egenkapital var 2.806.260 kr. (3.962.000 kr. i 2014), at de kortfristede gældsforpligtigelser var 15.367.816 kr. (13.484.000 kr. i 2014), heraf udgør regnskabsposten kreditinstitutter 3.220.082 kr. (4.360.000 kr. i 2014).

Af indklagedes arbejdspapir ”Planlægningsnotat med Regnskabsanalyse, Revisionsplan og Revisionsstrategi” fremgår blandt andet følgende:

” ...

#### *1. Vurdering af going concern*

*Det er vores vurdering, at der ikke foreligger begivenheder eller forhold, der rejser betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften. Selskabet har en solid likviditet og trækningensretten på bankkontoen er tilstrækkelig stor, til at finansieringen af de generelle løbende udgifter ikke burde give problemer.*

...

#### ***Områder/poster med betydelige risici for væsentlig fejlinformation (Niveau 3)***

*Vi udfører minimums revisionshandlinger på de væsentlige områder/poster og supplerer med væsentligt udvidede revisionshandlinger på områder/poster hvor vi har identificeret betydelige risici for væsentlig fejlinformation (niveau 3).*

*Vi har dog ikke identificeret områder/poster med **betydelige risici** for væsentlig fejlinformation, hvorfor der ikke er indhentet niveau 3 værktøjer:*

...

*Væsentlighed*

*Det samlede væsentlighedsbeløb for regnskabet som helhed er foreløbig fastsat til 82.500 kr., og væsentlighedsniveauet ved udførelsen er vurderet til 70.100 kr. Beregningen og argumentationen for vores vurderinger fremgår af Regnskabsanalysen.*

...”

Af indklagedes arbejdsrapport vedrørende revisionen af egenkapital og going concern fremgår blandt andet følgende:

”

...

<b>Revisionshandlinger</b>			
<b>Niveau 1</b>			
<i>Revisionshandlinger:</i>	<i>Udført/ikke aktuelt</i>	<i>Ref:</i>	<i>Rev.mål:</i>
...			
<i>Vurder og tag stilling til going concern, herunder</i> <ul style="list-style-type: none"><li><i>om der foreligger begivenheder eller forhold, der kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften de næste 12 måneder fra balancedagen.</i></li><li><i>Forespørge den daglige ledelse om dens kendskab til begivenheder eller forhold, som kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften.</i></li><li><i>Ledelsens vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften.</i></li></ul> <i>Hvis der foreligger begivenheder eller forhold, der rejser tvivl om going concern, henvises til niveau 2 og 3 instrukser.</i> <i>Se link til vejledning om egenkapital for inspiration til overvejelser ved vurdering af going concern</i>	<i>Udført:</i> <i>CKJ 21-05-2016</i>		<i>Vær</i>
<i>Vurder, om der er behov for at udføre supplerende revisionshandlinger.</i>	<i>Udført:</i> <i>CKJ 21-05-2016</i>		<i>***</i>

Af indklagedes arbejdsrapport vedrørende revisionen af materielle anlægsaktiver fremgår blandt andet følgende:

”

...

<b>Revisionshandlinger</b>			
<b>Niveau 1</b>			
<i>Revisionshandlinger:</i>	<i>Udført/Ikke aktuelt</i>	<i>Ref :</i>	<i>Rev.mål:</i>
<i>Gennemgå/afstem anlægskartotek med bogføringen/regnskabet.</i>	<i>21-05-2016 A følgende kommentar: Der er ikke ført anlægskartotek over ejendomme</i>		<i>Ful, Kla</i>
<i>Revider til- og afgang og fremskaf dokumentation, herunder ejendomsretten.</i>	<i>Udført: CKJ 21-05-2016</i>		<i>Ful, Til, R/F, Vær</i>
<i>Vurder, om værdiansættelsen er forsvarlig, herunder om virksomhedens indtjening er tilstrækkelig til at dække kommende afskrivninger.</i>	<i>Udført: CKJ 21-05-2016</i>		<i>Vær</i>
<i>Foretag fysisk kontrol af væsentlige aktiver.</i>	<i>Ikke aktuelt: CKJ 21-05-2016</i>		<i>Ful, Til</i>
<i>Kontroller ejendomsretten og eventuelle pantsætninger mv. over til tingbog, bilbog, personbog, engagementsoversigt eller lign.</i>	<i>Udført: CKJ 21-05-2016</i>		<i>Ful, Til, R/F</i>
<i>Vurder, om der er behov for at udføre supplerende revisionshandlinger.</i>	<i>Udført: CKJ 21-05-2016</i>		<i>***</i>

Af indklagedes arbejdsrapport "Notat i arbejdsmappen faneblad 7 – Materielle anlægsaktiver" fremgår blandt andet:

"

<b>Konto 1080 salg</b>	
Vej x er solgt den 1.12.2015	<u>5.100.000</u>
<b>Salg i 2016</b>	
De resterende ejendomme er solgt i 2016:	
16.2.2016 Vej x	3.500.000
1.4.2016 Vej x	8.400.000
1.4.2016 Vej x	6.000.000 excl. moms
12.5.2016 Vej x	1.400.000
12.5.2016 Vej x	1.920.000 excl. moms
Ejendommene opskrives til handelsværdier – se også faneblad 20	

"

Af indklagedes arbejdsrapport "E ApS – opskrivning af ejendomme til handelsværdi" fremgår følgende:

"

Ej ApS - opskrivning af ejendomme til handelsværdier					
	Anskaffelsessum	Opskrivning	Samlet værdi	Avance	Skattemæssig avance
Vej x	911.148,88		2.200.000,00	1.288.851,12 ✓	
Vej x			6.400.000,00		
Vej x			8.400.000,00		
Vej x i alt	15.445.489,06		14.800.000,00	-645.489,06	-645.489
Vej x			1.900.000,00	-645.489,06	
Vej x			3.500.000,00		
Vej x	2.987.392,19		5.400.000,00	2.412.607,81 ✓	
<b>I alt</b>	<b>19.344.030,13</b>		<b>22.400.000,00</b>	<b>3.055.969,87</b>	<b>-645.489</b>
Udskudt skat - grundlag				3.701.458,93 ✗	
Skatteprocent 22				814.320,96	
Skat af avance 2015 23,5 %					-151.690

... ”

Af indklagedes arbejdsrapport vedrørende revisionen af de kortfristede gældsforpligtigelser fremgår blandt andet følgende:

<b>Revisionshandlinger</b>			
<b>Niveau 1</b>			
Revisionshandlinger:	Udført/ikke aktuelt	Ref:	Rev.mål:
<b>Gæld til kreditinstitutter mv.</b>			
Kontroller afstemninger af gæld til realkreditinstitutter, pengeinstitutter mv. over til engagementsoversigt, årsopgørelse, kontoudtog mv. og sikre at gælden tilhører virksomheden.			Ful, Til, R/F Vær
Kontroller sikkerhedsstillelser og lign. over til engagementsoversigt, tingbogs-, bilbogsoplysninger mv.	Udført: CKJ 21-05-2016		Ful, Til, R/F, Vær
Vurder og kontroller evt. opgørelse af kort- og langfristet gældsforpligtigelse, hvor det er relevant.	Ikke aktuelt: CKJ 21-05-2016		Kla
Kontroller kursberegning og -regulering på bankgæld mv. i fremmed valuta	Ikke aktuelt: CKJ 21-05-2016		Ful, Vær
...			
<b>Gæld til tilknyttede og associerede virksomheder samt virksomhedsdeltagere og ledelse</b>			
Kontroller gæld/renteberegninger mellem tilknyttede, associerede, ledelse og selskabsdeltagere virksomheder til kontoudtog og/eller regnskaber, herunder om ydelser	Udført: CKJ 21-05-2016		Vær, Ful

sker på markedsmæssige vilkår. Vurder værdiansættelsen.			
Kontroller at mellemregning/lån med virksomhedsdeltagere/ledelse ikke i årets løb har været ulovligt.	Ikke aktuelt: CKJ 21-05-2016		Vær, Ful

Indklagede har ved skrivelse af 11. november 2017 til klager i forbindelse med den iværksatte undersøgelse blandt andet anført følgende:

” ...

**C K/S**

*I forbindelse med udarbejdelsen af årsrapporten er der fejlagtigt ikke blevet sat markeringer i udskriftsbestillingen i de områder du har nævnt og som følge heraf heller ikke udskrevet.*

*Med hensyn til varelageret er der ikke tale om et varelager idet vi ikke har været opmærksom på at virksomheden i bogføringen havde sat kontoen for ”Work in proces” under kategorien varelager i stedet for under igangværende arbejder.*

*Ovennævnte indarbejdes i en korrigeret årsrapport der efter godkendelse på en ekstraordinær generalforsamling vil blive fremsendt til Erhvervsstyrelsen med anmodning om fornyet offentliggørelse.*

**D ApS**

*De nævnte forhold er fejlagtigt ikke blevet udskrevet idet der fejlagtigt ikke blevet sat markeringer i udskriftsbestillingen i de områder du har nævnt.*

*Med hensyn til going concern er der redegjort for overvejelserne i arbejdspapirerne og på den baggrund finder jeg ikke, at der skal være forbehold eller supplerende oplysninger.*

*Ovennævnte indarbejdes i en korrigeret årsrapport der efter godkendelse på en ekstraordinær generalforsamling vil blive fremsendt til Erhvervsstyrelsen med anmodning om fornyet offentliggørelse.*

**E ApS**

*Det kan oplyses, at ejendommene er blevet opskrevet til dagsværdi, idet denne værdi også er udtryk for den handelsværdi som ejendommen havde.*

*Ejendommen er solgt i perioden 16. februar 2016-12. maj 2016.*

*Som nævnt er ejendommen blevet opskrevet til dagsværdi og den latente skat på avancen er afsat med kr. 814.320.*

*Jeg har ikke omklassificeret ejendommene fra anlægsaktiver til omsætningsaktiver.*

*I anvendt regnskabspraksis er følgende afsnit desværre ikke blevet udskrevet:*

*”Investerings ejendomme måles ved første indregning til kostpris, der omfatter ejendommens købspris og eventuelle direkte tilknyttede omkostninger.*

*Investerings ejendomme måles efterfølgende til dagsværdi. Alle ejendomme er afhændet primo efterfølgende regnskabsår, hvorfor dagsværdien anses at svare til handelsværdien.*

*Ændringer i dagsværdien indregnes i resultatopgørelsen under posten ”Værdiregulering af investerings ejendomme”*

*Som følge af målingen til dagsværdi foretages der ikke afskrivning på investerings ejendommene”*

*Det er korrekt, at egenkapitalen ville udvise et negativt beløb såfremt opskrivningen af ejendommene ikke var indregnet, men i betragtning af, at ejendommene var solgt på tidspunktet for generalforsamlingen den 4. juni 2016 finder jeg at den i regnskabet anførte egenkapital er korrekt.*

*... ”*

Klager har ved skrivelse af 4. juni 2018 gennemført en høring af indklagede, hvoraf det blandt andet fremgår, at klager havde til hensigt at indbringe indklagede for Revisornævnet.

Indklagede er ved skrivelse af 19. september 2018 fremkommet med sine bemærkninger, hvoraf blandt andet fremgår følgende:

*” ...*

***D ApS***

*Det materiale som er indsendt til Erhvervsstyrelsen forefindes i papirform og i elektronisk form.*

*Omkring periodiseringen ville et spørgsmål fra Erhvervsstyrelsen, i forbindelse med Erhvervsstyrelsens gennemgang, have opklaret, hvilket beløb der er tale og dermed afklaret punktet.*

*Med hensyn til tilgodehavender ville et spørgsmål fra Erhvervsstyrelsens side afklaret dette spørgsmål, og de ønskede materialer forevist.*

*Med hensyn going concern forefindes der budgetter i elektronisk form og jeg mener, at disse har været fremsendt til Erhvervsstyrelsen elektronisk. Såfremt Erhvervsstyrelsen havde forespurgt, kunne budgetterne være fremsendt eller forevist.*

*Jeg må derfor afvise Erhvervsstyrelsens påstand om, at der ikke er dokumentation for, at virksomheden er going concern.*

*Det er korrekt, at der fejlagtigt af faldet at afsnit ud under forvalg i forbindelse med genereringen af årsrapporten.*

### **E ApS**

*Der er en kommentar omkring Gofijng Concern, der kunne være afklaret såfremt der fra Erhvervsstyrelsens side var rettet et spørgsmål til mig omkring dette i forbindelse med kvalitetskontrollen.*

*Uden den fornødne baggrund for årsagen til, at selskabet umiddelbart efter generalforsamlingen indgav egenkonkursbegæring vil Erhvervsstyrelsen drage en forkert konklusion.*

*I forbindelse med afståelse af en ejendom fremkom køb umiddelbart efter generalforsamlingen med et betydeligt krav mod selskabet for fejl, mangler, byggesjusk m.v.. Det kan samtidig bemærkes, at der på den pågældende ejendom var afholdt udbedringsomkostninger på kr. 400.000 i foråret 2016 og der var i årsrapporten hensat kr. 500.000 til disse arbejder.*

*Hverken jeg eller ledelsen var vidende om, at der var yderligere fejl og mangler ved ejendommen, hvorfor dette betydelige krav kom som "et lyn fra en klar himmel".*

*Ledelsen valgte herefter at indgive egenkonkursbegæring med det samme.*

*Såfremt jeg havde været vidende om, at dette krav var på vej, ville der være taget højde for det i regnskabet.*

*Erhvervsstyrelsen har modtaget regneark, hvor Erhvervsstyrelsen på grund af forhold som Erhvervsstyrelsen ikke er bekendt med, drager forkerte konklusioner.*

*Der foregik forhandlinger omkring salg af ejendomme herunder hvilke priser der kunne opnås og hvilke konsekvenser dette kunne få for selskabets betaling af skatter m.v. Det vurderes om Erhvervsstyrelsen på dette område har fået for mange materialer tilsendt, men når der ikke stilles spørgsmål, er der en risiko for en fejlkonklusion.*

*Den værdi som er anført i årsrapporten, er værdi som det endte med, at ejendommene blev afhændet til.*

*Værdien af ejendomme er således medtaget til handelsværdien ud fra det som ejendommene er handlet til før generalforsamlingen.*

*Gæld til kreditinstitutter fremgår af kontoudtog fra pengeinstitut ligesom mellemværende med andre selskabet fremgår af kontoudtog for disse selskaber.*

*Med hensyn til ulovligt lån til et tidligere medlem af ledelsen har dette forhold tidligere været drøftet med Erhvervsstyrelsen, der har fastholdt, at såfremt der er tale om et ulovligt lån ved etableringen forbliver dette lån med at være et ulovligt lån uagtet at det pågældende ledelsesmedlem er blevet afskediget.*

*Jeg må derfor afvise, at der ikke har været tale om going concern og at efterfølgende uforudsigelige begivenheder kan, ikke have indflydelse på min vurdering.*

*Endvidere må jeg afvise Erhvervsstyrelsens oplysninger om manglende sammenhæng mellem ultimo og primo balancen.*

*Det er korrekt, at der fejlagtigt er faldet at afsnit ud under forvalg i forbindelse med genereringen af årsrapporten.*

**C K/S**

*Erhvervsstyrelsen anfører, at planlægningsnotatet kun består af en tjekliste, hvilket jeg må afvise, idet planlægningsnotatet var medsendt i papirform i arbejdsmappen under faneblad 3.*

...

*Omkring kendskab til virksomheden fremgår dette af "Forståelse af virksomheden og dens omgivelser" der er en del af planlægningsnotatet.*

*Erhvervsstyrelsen anfører, at det af årsrapporten ikke fremgår oplysninger om afskrivningsperiode og scrapværdi for materielle anlægsaktiver. Dette må bero på en fejl fra Erhvervsstyrelsens side, idet begge informationer fremgår af årsrapportens side 10.*

*Det er korrekt, at jeg fejlagtigt har anvendt "ekstraordinære poster" i stedet for "sekundære poster".*

*Jeg skal gøre opmærksom på, at der i anvendt regnskabspraksis er oplyst omkring igangværende arbejder og oplysninger om omsætningen fremgår under punktet for bruttoomsætningen.*

*Konklusion for revisionen er medtaget i erklæringen.*

...

*Endvidere må jeg afvise, at der ikke er foretaget en planlægning forud for revisionen og dermed også strategien.*

*Det er min vurdering, at der er tilstrækkeligt bevis og materialet har været fremsendt til Erhvervsstyrelsen.*

*Det er korrekt, at der er anført en tidligere anvendt betegnelse som ekstraordinære poster.*

*Det er korrekt, at der fejlagtigt er faldet at [et] afsnit ud under forvalg i forbindelse med genereringen af årsrapporten.*

... ”

Klager har herefter ved skrivelse af 24. oktober 2018, truffet afgørelse om indbringelse af indklagede for Nævnet i overensstemmelse med det i høringskrivelsen anførte.



## Parternes bemærkninger:

**Klager** har i sin replik af 25. januar 2019 efter modtagelsen af indklagedes svarskrift i sagen valgt at frafalde klagepunkt 1 a.

Klager har til støtte for klagepunkt 1 b. anført, at dokumentationen for områderne materielle anlægsaktiver, varebeholdninger og tilgodehavender fra salg er utilstrækkelig. Der findes ingen dokumentation for virksomhedens ejerskab til de materielle anlægsaktiver, hvilke aktiver der er indregnet, om aktiverne er afskrevet i henhold til virksomhedens regnskabspraksis, eller om værdiansættelsen af aktiverne er i overensstemmelse med årsregnskabsloven. Klager har videre anført, at indklagede ikke har opdaget, at igangværende arbejder fejlagtigt er blevet klassificeret som varebeholdninger. Indklagede har herudover ikke dokumenteret at have kontrolleret hvad de igangværende arbejder vedrører, eller om indregning og værdiansættelse har været i overensstemmelse med bestemmelserne i årsregnskabsloven. Klager har videre anført, at indklagedes konklusion om, at revisionen af tilgodehavender fra salg ikke har givet anledning til kommentarer, ikke er understøttet af dokumentation herfor. Indklagede har hverken dokumenteret ejerforhold eller værdiansættelse af tilgodehavender fra salg.

Klager har samlet set vurderet, at revisionen af ovennævnte områder ikke har været dokumenteret i overensstemmelse med kravene i IAS 230, afsnit 8, og ISA 500, afsnit 6, hvorfor indklagede har overtrådt god revisorskik jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Klager har til støtte for klagepunkt 1 c. anført, at virksomhedens regnskab indeholder posten ”Extraordinary items” på - 5,8 mio. kr. Idet årsregnskabsloven ikke tillader ekstraordinære poster, er der tale om en overtrædelse af årsregnskabsloven, som indklagede burde have taget forbehold for jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, jf. § 6, stk. 2, nr. 1, litra e. Indklagede har herudover ikke undersøgt om posterne i stedet for skulle indregnes som ”særlige poster” efter årsregnskabslovens § 67 a. Virksomhedens regnskab indeholder ikke oplysninger om afskrivningsperioden og scrapværdier for de materielle anlægsaktiver, hvilket også er en overtrædelse af årsregnskabslovens § 53, stk. 2, nr. 1, litra b, som indklagede i henhold til erklæringsbekendtgørelses § 6, stk. 1, og § 6, stk. 2, nr. 1, litra b, burde have taget forbehold for. Klager har hertil anført, at indklagedes bemærkning om, at afskrivningsperiode og scrapværdi fremgår af årsrapporten ikke er korrekte. Der er i årsrapporten indsat felter, hvor disse oplysninger formentligt skulle have været anført, men felterne er tomme.

Klager har anført, at virksomhedens regnskab herudover ikke indeholder oplysninger om regnskabspraksis for igangværende arbejder og omsætning, hvilket er en overtrædelse af årsregnskabslovens § 53, stk. 1 og § 53, stk. 2, nr. 1, litra c, som indklagede i henhold til erklæringsbekendtgørelses § 6, stk. 1, og § 6, stk. 2, nr. 1, litra b, burde have taget forbehold for. Indklagede har anført, at disse oplysninger fremgår af anvendt regnskabspraksis i årsrapporten, klager har hertil bemærket, at dette ikke er tilfældet.

Klager har til støtte for klagepunkt 1 d. anført, at det fremgår af revisionspåtegningens første afsnit, at årsregnskabet for 2016 for C K/S er revideret. Konklusionen på revisionen fremgår dog ikke. Klager har på denne baggrund anført, at indklagede skulle have medtaget en konklusion om revisionen af årsregnskabet jf. erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 1 og 3.

Klager har til støtte for klagepunkt 2 a. anført, at dokumentationen for områderne going concern, nettoomsætning, periodeafgrænsningsposter og tilgodehavender fra salg er utilstrækkelig. Vedrørende going concern er indklagedes konklusion ikke dokumenteret. Der findes ikke en af ledelsen underskrevet regnskaberklæring eller en støtterklæring fra modervirksomheden. Indklagede har i denne forbindelse anført, at budgetterne følges, men det er ikke dokumenteret, hvilke handlinger indklagede har udført for at nå frem til denne konklusion. Indklagede har herudover indsendt et budget i excel, men det er ikke dokumenteret, hvilke handlinger der er foretaget for at verificere budgettet, herunder om budgettet var pålideligt og kunne danne grundlag for indklagedes vurdering af going concern forholdet.

Klager har videre anført, at planlægningsnotatet og konklusionsnotatet flere steder ikke er i overensstemmelse med de faktiske forhold, idet det blandt andet er anført, at virksomheden har et løbende overskud og lever op til sine forpligtelser overfor banken, på trods af at virksomheden har underskud og ingen bankfinansiering. Indklagede har vedrørende revisionen af omsætningen ikke anført, hvilke kontrakter der er udvalgt til gennemgang eller medtaget en kopi heraf. Der findes herudover ikke dokumentation for de foretagne analyser af omsætning og bruttoavancen.

Klager har anført, at der vedrørende periodeafgrænsningsposter, som er virksomhedens væsentligste aktiv, ikke findes nogen revisionsdokumentation, og at de af indklagede fremsendte kontospecifikationer ikke ændrer på klagers vurdering heraf, idet disse ikke dokumenterer, hvad indklagede har undersøgt eller hvilke konklusioner indklagede er nået frem til. Indklagedes konklusion om, at revisionen af tilgodehavender fra salg ikke har givet anledning til kommentarer, er ikke understøttet af dokumentationen. Indklagede har hverken dokumenteret ejerforhold eller værdiansættelse af tilgodehavender fra salg. Den af indklagede fremsendte kontospecifikation har ikke ændret klagers vurdering heraf.

Klager har på ovenstående baggrund vurderet, at revisionen af de ovennævnte områder ikke har været dokumenteret i overensstemmelse med kravene i IAS 230, afsnit 8, og ISA 500, afsnit 6, hvorfor indklagede har overtrådt god revisorskik jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Klager har til støtte for klagepunkt 2 b. anført, at grundlaget for indklagedes konklusion ikke fremgår af revisionspåtegningen på årsregnskabet for D ApS for 2016. Indklagede skulle have medtaget et afsnit om grundlaget for den afgivne konklusion jf. erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 1, nr. 2 og stk. 4.

Klager har til støtte for klagepunkt 3 a. anført, at dokumentation for revisionen af områderne going concern, grunde og bygninger, gæld til kreditinstitutter og tilgodehavender og gæld vedrørende tilknyttede virksomheder er utilstrækkelig. Vedrørende going concern har virksomheden en negativ arbejdskapital, og årsregnskabet for 2015 udviser kun et overskud som følge af en dagsværdiregulering af investeringsejendomme. Denne dagsværdiregulering har ikke kunnet foretages, da regnskabspraksis anfører, at materielle anlægsaktiver måles til kostpris. Klager har hertil anført, at dette kan skabe betydelig tvivl om virksomhedens evne til at forsætte driften, og at indklagede skulle have udvidet sin revision på dette område. Klager har bemærket, at den indhentede ledelseserklæring ikke er tilstrækkeligt revisionsbevis, idet den er indhentet 14 dage før revisionens afslutning, og da der er forhold, som i henhold til ISA 570, afsnit 10 og A3 kan skabe betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften.

Indklagedes bemærkninger om grunden til virksomhedens konkurs har ikke ændret på klagers opfattelse. Klager har anført, at der forelå klare indikationer på, at virksomheden havde going concern problemer også før, at der blev gjort yderligere krav gældende mod virksomheden, hvilket indklagede burde have adresseret i sin revisionsdokumentation.

Klager har videre anført, at indklagede vedrørende regnskabsposten ”Grunde og bygninger” ikke har dokumenteret, at den foretagne opskrivning kunne indtægtsføres, når regnskabspraksis angiver, at grunde og bygninger måles til kostpris. Indklagede har ikke fundet et anlægskartotek og det ses heller ikke, at indklagede selv har specificeret hvilke ejendomme, der er indregnet i regnskabet og til hvilke værdier. Indklagede har endvidere ikke dokumenteret sin revision af investeringsejendommenes dagsværdier. Indklagedes oplysning om, at værdien af ejendommene er målt til handelsværdien, har ikke ændret på klagers opfattelse.

Indklagede har videre ikke dokumenteret at have udført revisionshandlinger for regnskabsposten ”gæld til kreditinstitutter”, som er en væsentlig regnskabspost. Indklagedes oplysning om, at gælden til kreditinstitutter fremgår af kontoudtog har ikke ændret på klagers opfattelse, idet denne handling ikke er dokumenteret. Klager har herudover anført, at indklagede har fremsendt udskrifter fra Skat, som er dateret den 28. december 2018, men at udskrifterne vedrører cvr.nr. xx xx xx xx som tilhører E ApS, navnet på virksomheden er dog anført som ”G ApS. Klager har hertil bemærket, at det af CVR registeret fremgår, at selskabet den 8. juni 2016 skiftede navn fra E ApS til G af 6.7.2016. Indklagedes revisionspåtegning på årsregnskabet for 2015 er ikke dateret, men det fremgår af årsrapportens sidste side, at denne er underskrevet digitalt den 4. juni 2016. Klager har på denne baggrund anført, at indklagede ikke har været i besiddelse af dokumentationen på tidspunktet for erklæringsafgivelsen.

Klager har vedrørende tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder anført, at indklagede ikke har dokumenteret revisionen udover at have markeret én af de planlagte handlinger som udført. Der er intet revisionsbevis for, at gælden er fuldstændig eller for at tilgodehavendet ikke skulle have været nedskrevet. Indklagedes oplysning om, at mellemværender med andre selskaber fremgår af kontoudtog fra disse selskaber, har ikke ændret på klagers opfattelse, idet denne handling ikke er dokumenteret. Klager har på ovenstående baggrund anført, at revisionen af de nævnte områder ikke har været dokumenteret i overensstemmelse med kravene i IAS 230, afsnit 8, og ISA 500, afsnit 6, hvorfor indklagede har overtrådt god revisorskik jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Klager har til støtte for klagepunkt 3 b. anført, at der ikke er sammenhæng mellem ultimobalancerne pr. 31. december 2014 for ”grunde og bygninger” og egenkapitalen og primobalancerne pr. 1. januar 2015. Primobalancen for grunde og bygninger er 4.431.000 kr. mindre end ultimobalancen, og egenkapitalen pr. 1. januar 2015 er 80.000 kr. mindre end egenkapitalen pr. 31. december 2014. Klager har på denne baggrund anført, at derfor tillige må være en fejl på 4.351.000 kr. vedrørende andre regnskabsposter, og at dette er en overtrædelse af årsregnskabslovens § 13, stk. 1, nr. 9, som indklagede burde have taget forbehold for jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, jf. § 6, stk. 2, nr. 1. Indklagedes afvisning af dette forhold, har ikke ændret på, at den manglende sammenhæng fremgår direkte af regnskabet.

Klager har videre anført, at ledelsen har valgt at vise resultatdisponeringen både i tilknytning til resultatopgørelsen jf. årsregnskabslovens § 31 og i egenkapitalopgørelsen, jf. årsregnskabslovens § 56, stk. 3. I tilknytning til resultatopgørelsen er det anført, at årets overskud på 125.000.kr. overføres til overført overskud. I egenkapitalopgørelsen er det anført, at -1.075.000 kr. overføres til over-

ført overskud. Klager har på denne baggrund anført, at indklagede burde have taget forbehold for denne afvigelse i henhold til erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, jf. § 6, stk. 2, nr. 1.

Klager har videre anført, at indklagede har oplyst, at der i 2015 blev udloddet udbytte på 1,2 mio. kr., hvilke ikke fremgår af årsrapporten for 2015. Klager har hertil bemærket, at der i årsrapporten for 2014 ikke var afsat et sådant udbytte, hvorfor der må være tale om et ekstraordinært udbytte. Indklagede burde have taget forbehold herfor, idet der er tale om en overtrædelse af årsregnskabslovens § 31.

Klager har til støtte for klagepunkt 3 c. anført, at det fremgår af indklagedes arbejdspapirer og revisionspåtegningen på årsregnskabet for 2014, at indklagede er opmærksom på, at virksomheden har ydet et lån til et tidligere ledelsesmedlem, og at dette lån er ulovligt i henhold til selskabslovens § 210. Lånet har eksisteret i 2015, hvorfor indklagede burde have afgivet supplerende oplysninger herom, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 1 og stk. 2. Klager har i forlængelse heraf bemærket, at ulovlige lån til ledelsesmedlemmer forbliver ulovlige, selvom det pågældende ledelsesmedlem fratræder.

**Indklagede** har til støtte for sin påstand vedrørende klagepunkt 1 b. anført, at der ikke er mangler ved revisionsbeviset, og at det er en fejl, når klager anfører, at der ikke er tilstrækkeligt revisionsbevis for varebeholdning, idet virksomheden ikke har nogen varebeholdning. Indklagede har hertil bemærket, at anlægsaktiver understøttes af bilag 2 og anlægskartoteket bilag 3, samt at tilgodehaver fra salg fremgår af specifikationen af bilag 4.

Indklagede har til klagepunkt 1 c. anført, at der fejlagtigt er anvendt betegnelsen ”ekstraordinære poster” og ikke ”andre driftsomkostninger”. Indklagede har erkendt, at afskrivningsperioden og scrapværdien fejlagtigt ikke fremgår af årsrapporten.

Indklagede har til klagepunkt 1 d. erkendt, at afsnittet ”Basis for conclusion” fejlagtigt ikke er blevet udskrevet, men at dette efterfølgende er blevet rettet.

Indklagede har til klagepunkt 2 a. afvist, at der ikke er tilstrækkeligt revisionsbevis for, at selskabet var going concern, og har hertil bemærket, at selskabets budgetter for 2017 viser et positivt driftsresultat, og at selskabets samlede driftsresultat for 2017 udgjorde 3.070.843 kr., hvilket skyldes de tiltag, der blev foretaget primært i 2015, men også i 2016, som resulterede i det forbedrede driftsresultat i 2017, hvorfor der ikke er grundlag for at være i tvivl om, hvorvidt selskabet er going concern. Indklagede har hertil bemærket, at budgettet for 2017 har været genstand for mange drøftelser i bestyrelsen, hvor indklagede også har været tilstede. Indklagede har herudover anført, at budgettet har en høj grad af specifikationer og er yderst gennemarbejdet, hvilket har været nødvendigt for at opnå en stram økonomistyring og styring af afsætningsområdet.

Indklagede har vedrørende omsætning og debitorer anført, at virksomheden bogfører i et C5-light internet baseret system, hvori indklagede kun har en kigge-adgang, at alle fakturer og bilag er elektroniske i systemet, og at indklagede ikke har haft mulighed for at tildele klager en lignende adgang til systemet. Indklagede har vedrørende periodeafgrænsningsposter bemærket, at der er tale om efterposter.

Til klagers bemærkninger vedrørende kontoudtogene, har indklagede anført, at der er tale om

kontospecifikationer, hvor det er muligt at følge bogføringen, og at omsætningen til debitorkontiene og efterfølgende indbetaling i banken fra debitor til udligning fremgår af debitorkontiene.

Indklagede har til klagepunkt 2 b. erkendt, at afsnittet ”Grundlag for konklusion” fejlagtigt ikke er blevet udskrevet, men at fejlen efterfølgende er blevet rettet.

Indklagede har til klagepunkt 3 a. anført, at årsrapporten for 2015 viser et positivt resultat før skat på 939.213 kr., og at egenkapitalen var 2.806.260 kr., hvorfor der på tidspunktet for generalforsamlingen den 4. juni 2016 ikke var indikationer for, at selskabet ikke var going concern. Indklagede har hertil bemærket, at selskabet opførte og handlede med ejendomme, og at der i foråret 2016 var afholdt omkostninger til udbedringer af byggefejl på en ejendom med ca. 400.000 kr., hvorfor der blev afsat 500.000 kr. hertil i årsrapporten for 2015. De ekstra 100.000 kr. var hensat til andre omkostninger til udbedringer af fejl og mangler.

Indklagede har herudover anført, at der umiddelbart efter generalforsamlingen og indsendelsen af årsrapporten, kom et stort krav fra køberen af den pågældende ejendom, ud over de allerede betalte udbedringsomkostninger. Der var ingen i ledelsen, som havde påregnet yderligere krav efter, at der var sket udbedringer for 400.000 kr., og kravet var af en sådan størrelse, at ledelsen anmodede deres advokat om at indgive begæring om konkurs. Indklagede har hertil anført, at det ikke var muligt hverken for ledelsen eller for indklagede selv at forudse og tage højde for et sådant krav.

Indklagede har videre anført, at gæld og tilgodehavender til pengeinstitutter fremgår af et udskrift af skatteoplysninger fra Skat, og at mellemregninger med tilknyttede virksomheder fremgår af bilag 11. Indklagede har afvist klagers opfattelse vedrørende disse forhold.

Til klagers bemærkninger om, at indklagede, som følge af dateringen den 28. december 2018, ikke var bekendt med informationerne i selskabets skattemappe tidligere, har indklagede anført, at når der til stadighed var adgang til selskabets skattemappe, fandt indklagede ikke grundlag for at udskrive alle de nødvendige informationer, som anvendes i Skats datainformationskilder. Indklagede har på denne baggrund afvist klagers påstand om ukendtskab til informationer, og anført at skattemappen alene blev udskrevet i forbindelse med denne sag, hvorfor dateringen er 28. december 2018. Indklagede har hertil bemærket, at mellemværendet med søsterselskabet forbliver afstemte.

Indklagede har til klagepunkt 3 b. erkendt, at noten vedrørende grunde og bygninger ikke fremgår tilstrækkeligt specificeret og tydeligt, og anført at denne burde være specificeret på følgende vis:

Saldo primo		14.856.467,11
Tilgang i årets løb		1.659.677,34
Tilgang i årets løb	Vej x	2.543,19
Afgang i årets løb		-4.433.708,51
Opskrivning	Vej x	1.288.851,12
Opskrivning	Vej x	2.412.607,81
Nedskrivning	Vej x	<u>-645.488,06</u>
<b>Saldo ultimo</b>		<b><u>15.140.950,00</u></b>

Indklagede har herudover anført, at egenkapital burde være specificeret på følgende vis i noten:

Saldo primo	3.461.479,26
Fundamental fejl (fejlagtigt posteret på primo saldoen)	-80.111,79
Udbytte	-1.200.000,00
Årets resultat	<u>124.893,23</u>
<b>Saldo ultimo</b>	<b><u>2.306.260,70</u></b>

Indklagede har til klagepunkt 3 c. anført, at forholdet tidligere har været drøftet med klager, idet der har været et tilgodehavende hos en tidligere ledelsesrepræsentant, og at indklagede er enig med klager i, at et ulovligt tilgodehavende forbliver ulovligt, uagtet at det pågældende ledelsesmedlem flere år tidligere er blevet bortvist fra virksomheden. Indklagede har hertil bemærket, at fordringen blev solgt i november 2015, og derfor ikke var aktuel pr. 31. december 2015.

Indklagede har videre anført, at baggrunden for mellemværendet er, at en tidligere direktør i en periode indtil oktober 2014 havde fortaget en række uberettigede og retsstridige økonomiske dispositioner for at berige sig selv på i alt 1. 752.654 kr. for hele koncernen. E ApS' andel blev sat til 300.000 kr. Klager har tidligere fastholdt, at der er tale om et lån til et tidligere ledelsesmedlem, som skal klassificeres, som et ulovligt ledelselån uagtet, hvordan lånet er opstået. Indklagede har hertil bemærket, at selskabet solgte fordringen til tredje mand i november 2015 og at fordringen derfor ikke er aktuel pr. 31. december 2015.

Vedrørende indklagedes tidligere indbringelse for Revisornævnet, har indklagede anført, at der i forbindelse med en genregistrering af et selskab opstod en situation, hvor den tidligere selskabsadministrator havde tilføjet et ekstra password for alle de selskaber vedkommende administrerede. Det var ikke muligt at få klager til at annullere disse passwords, idet klager fastholdt, at det alene var den ledelsesrepræsentant, som var registreret ved klager, som kunne foretage denne ændring, uanset om denne repræsentant ikke længere var en del af ledelsen, og at det ikke var tilstrækkeligt at kapitalejerne havde valgt en anden.

Indklagede har i forlængelse heraf anført, at indklagedes ægtefælle indtrådte som direktør i det pågældende selskab for at fremskynde sagen hos klager, og derved løse problemerne med de ekstra passwords. Der var dog fortsat ingen muligheder for klager til at løse problemerne, og først da der blev anmodet om aktindsigt blev problemerne løst, idet chefkonsulent hos klager, H herefter udleverede hele kundelisten med de tilhørende koder, som den konkurrerende selskabsadministrations virksomhed tidligere havde indsendt til klager.

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

Sagen rejser spørgsmål om erklæringer afgivet såvel før som efter ændringen af revisorloven ved lov nr. 631 af 8. juni 2016.

I medfør af § 57, stk. 3, i lov nr. 468 af 17. juni 2008 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder afgøres spørgsmål om overtrædelser, der er begået før lovens ikrafttrædelse, efter de hidtil gældende regler. Denne sag afgøres derfor efter lov om statsautoriserede og registrerede revisorer for så vidt angår erklæringen afgivet forud for den 17. juni 2016 (klagepunkt 3, erklæringen er underskrevet digitalt den 4. juni 2016).

Revisornævnet lægger ved sin afgørelse de fremlagte dokumenter til grund, herunder kvalitetskontrollantens arbejdsrapporter samt indklagedes arbejdsrapporter.

#### Klagepunkt 1 a.

Klager har i sin replik af 25. januar 2019 frafaldet klagepunktet, hvorfor Revisornævnet ikke har taget klagepunktet under påkendelse.

#### Klagepunkt 1 b.

Revisornævnet lægger til grund, at materielle anlægsaktiver udgør 56.369.952 kr. i regnskabet, svarende til ca. 22 % af balancesummen på 256.249.917 kr., at regnskabsposten "varebeholdninger" udgør 72.975.378 kr., svarende til ca. 28 % af balancesummen, og at regnskabsposten tilgodehavender fra salg udgør 103.140.910 kr., svarende til ca. 40 % af balancesummen. Nævnet lægger videre til grund, at regnskabsposten varebeholdninger rettelig skulle have været klassificeret som igangværende arbejder.

Nævnet finder, at idet der er tale om tre væsentlige områder for revisionen, som er af gennemgribende betydning for regnskabet, burde indklagede have dokumenteret sin revision af områderne. Nævnet bemærker, at bilagene 2, 3 og 4 ikke er tilstrækkelig dokumentation for revisionen af områderne, materielle anlægsaktiver, varebeholdninger (igangværende arbejder) og tilgodehavender fra salg. Nævnet bemærker herudover, at en mere eller mindre automatisk afkrydsning i et "ja-felt" eller "nej-felt" i et kvalitetsstyringssystem, uden at reflektere over spørgsmålet eller reelt tage stilling til spørgsmålet, ikke er tilstrækkeligt som dokumentation for udført revision.

Nævnet finder på denne baggrund, idet der er tale om utilstrækkelig dokumentation for revision af tre væsentlige områder, at indklagede ikke har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende regnskabsposterne materielle anlægsaktiver, varebeholdninger og tilgodehavender fra salg ved revisionen af årsregnskabet for C K/S for 2016, og derved har overtrådt god revisorskik, jf. revisorlovens § 23, stk. 1, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Indklagede findes skyldig i det rejste klagepunkt.

#### Klagepunkt 1 c.

Revisornævnet lægger til grund, som erkendt af indklagede, at årsregnskabet, i strid med årsregnskabsloven, indeholder regnskabsposten "ekstraordinære poster". Nævnet lægger herudover til grund, som erkendt af indklagede, at årsregnskabet ikke indeholder oplysninger om de materielle anlægsaktivers brugstid og scrapværdi, samt at årsregnskabet ikke indeholder oplysninger om anvendt regnskabspraksis for omsætning og igangværende arbejder, hvilket også er i strid med årsregnskabslovens regler.

I medfør af da- og nugældende erklæringsbekendtgørelse, skal indklagede modificere sin revisionskonklusion, såfremt årsregnskabet ikke er aflagt i overensstemmelse med lovgivningen eller andre bestemmelsers krav til regnskabsaflæggelse.

Nævnet finder på denne baggrund, at indklagede burde have taget forbehold for overtrædelserne af årsregnskabsloven i forhold til indregningen af ekstraordinære poster, de manglende oplysninger om de materielle anlægsaktivers brugstid og scrapværdi samt de manglende oplysninger om anvendt regnskabspraksis for omsætningen og igangværende arbejder. Indklagede har herved overtrådt da- og nugældende erklæringsbekendtgørelse § 6, stk. 1 og 2.

Indklagede findes skyldig i det rejste klagepunkt.

#### Klagepunkt 1 d.

Revisornævnet lægger til grund, som erkendt af indklagede, at indklagedes revisionserklæring i årsregnskabet for CK/S for 2016, i strid med da- og nugældende erklæringsbekendtgørelse § 5, stk. 1, nr. 1, og § 5, stk. 3, ikke indeholder en konklusion.

Nævnet finder på denne baggrund, at indklagede har overtrådt den da- og nugældende erklæringsbekendtgørelses § 5, stk. 1, nr. 1, og § 5, stk. 3. Nævnet bemærker i denne forbindelse, at det er uden betydning, om fejlen efterfølgende måtte være blevet rettet, idet kravene til erklæringen og årsregnskabet skal være opfyldt på tidspunktet for erklæringsafgivelsen.

Indklagede findes skyldig i det rejste klagepunkt.

#### Klagepunkt 2 a.

Revisornævnet lægger til grund, at regnskabsposten tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser udgør 2.172.738 kr., at omsætningsaktiverne udgør 8.248.843 kr., og at de kortfristede gældsforpligtigelser udgør 7.992.046 kr., samt at indklagedes væsentlighedsniveau ved revisionen var fastsat til 205.000 kr. og 175.000 kr. ved udførelse. Nævnet finder herefter, at indklagedes revision af going concern er utilstrækkelig, idet der ikke foreligger en støtteerklæring fra moderselskabet. Herudover har indklagede ikke dokumenteret, hvilke handlinger der er udført med henblik på at undersøge, om de forelagte budgetter har været fulgt, eller om der er foretaget handlinger for at afklare om budgettet kan danne grundlag for en erklæring om, at selskabet er going concern. Nævnet bemærker, at det ikke er tilstrækkelig dokumentation for going concern, at selskabets budgetter for 2017 udviser et positivt driftsresultat eller at dette har været drøftet indgående med selskabets bestyrelse.

For så vidt angår indklagedes dokumentation for revisionen af omsætningen, lægger nævnet til grund, at indklagede ikke har anført, hvilke kontrakter der er udtaget til gennemgang eller i øvrigt foreligger kopier heraf. Herudover lægger nævnet til grund, at der ikke er dokumentation for de foretagne analyser af omsætningen og bruttoavance. Nævnet finder på denne baggrund, at indklagedes dokumentation for revisionen af omsætningen er utilstrækkelig. Det forhold, at virksomheden anvender et bogføringssystem, som ikke har muliggjort, at klager kunne få adgang til hertil, kan ikke føre til et andet resultat, idet det skal være muligt for en erfaren revisor uden forudgående kendskab til sagen at fastslå, om der er udført de nødvendige og tilstrækkelige handlinger til at understøtte den afgivne erklæring.



Nævnet lægger til grund, at regnskabsposten periodeafgrænsninger udgør 4.352.678 kr. svarende til ca. 51 % af balancesummen. Nævnet finder herefter, at indklagedes dokumentation for revision af regnskabsposten er utilstrækkelig, at idet der er tale om selskabets væsentligste aktiv, og det der ikke foreligger nogen form for dokumentation ud over de af indklagede fremsendte kontospecifikationer.

Nævnet lægger videre til grund, at der ikke foreligger dokumentation for indklagedes revision af regnskabsposten tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser, herunder hverken dokumentation for ejerforhold eller værdiansættelse. Nævnet finder på denne baggrund, idet der er tale om en væsentlig regnskabspost, at indklagedes dokumentation for revisionen er utilstrækkelig.

Nævnet finder på ovenstående baggrund, at indklagede har overtrådt dokumentationskravene i revisorlovens § 23, stk. 1, og dermed god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, ved ikke at have opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til grundlag for den afgivne erklæring i årsregnskabet for D ApS for 2016.

Indklagede findes skyldig i det rejste klagepunkt.

#### Klagepunkt 2 b.

Revisornævnet lægger til grund, som erkendt af indklagede, at grundlaget for indklagedes revision ikke fremgår af revisionspåtegningen. Nævnet finder på denne baggrund, at indklagede har overtrådt den da- og nugældende erklæringsbekendtgørelses § 5, stk. 1 og stk. 4. Nævnet bemærker, at det er uden betydning, at fejlen efterfølgende er blevet rettet, idet kravene til erklæringen og årsregnskabet skal være opfyldt på tidspunktet for erklæringsafgivelsen.

Indklagede findes skyldig i det rejste klagepunkt.

#### Klagepunkt 3 a.

For så vidt angår indklagedes revision af going concern, lægger Revisornævnet til grund, at tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder udgør 3.257.579 kr., at omsætningsaktiver udgør 4.347.446 kr., at egenkapitalen udgør 2.806.260 kr., og at de kortfristede gældsforpligtigelser udgør 15.367.816 kr., svarende til ca. 79 % af balancesummen.

Nævnet lægger herudover til grund, at selskabets driftsresultat alene er positivt som følge af en dagsværdiregulering af selskabets investeringsejendomme, samt at det fremgår af anvendt regnskabspraksis, at de materielle anlægsaktiver måles til kostpris. Nævnet finder, idet en sådan dagsværdiregulering ikke har været mulig, når aktiverne måles til kostværdi, at indklagede burde have foretaget yderligere revisionsbehandlinger og dokumenteret disse, idet sådanne forhold indikerer en betydelig usikkerhed vedrørende selskabets fortsatte drift. Nævnet finder på denne baggrund, at indklagedes revisionsdokumentation for going concern er utilstrækkelig.

For så vidt angår indklagedes revision af regnskabsposten grunde og bygninger, lægger nævnet til grund, at regnskabsposten udgør 15.140.950 kr., svarende til ca. 78 % af balancesummen, og at det fremgår af anvendt regnskabspraksis, at grunde og bygninger måles til kostpris. Nævnet lægger videre til grund, at indklagede ikke har dokumenteret et anlægskartotek eller i øvrigt specificeret hvilke ejendomme, der er indregnet i regnskabet og til hvilke værdier. Indklagede har herudover ikke at dokumenteret sin revision af investeringsejendommenes dagsværdi. Nævnet finder på denne baggrund, at indklagedes dokumentation af revisionen af regnskabsposten grunde og bygninger er

utilstrækkelig, idet der er tale om en væsentlig regnskabspost, som har gennemgribende betydning for regnskabet.

Nævnet lægger til grund, for så vidt angår indklagedes revision af regnskabsposten gæld til kreditinstitutter, at regnskabsposten udgør 3.220.082 kr., svarende til ca. 16,5 % af balancesummen. Nævnet lægger videre til grund, at indklagede ikke har dokumenteret sin revision af regnskabsposten, ud over at have oplyst, at gælden fremgår af kontoudtog. Nævnet finder på denne baggrund, at indklagede revisionsdokumentation er utilstrækkelig.

Vedrørende indklagedes revision af regnskabsposterne gæld og tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder lægger nævnet til grund, at indklagede ikke har dokumenteret sin revision heraf, ud over at have markeret revisionshandlingerne som udført. Nævnet finder på denne baggrund, at indklagedes dokumentation af revisionen af regnskabsposterne gæld og tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder er utilstrækkeligt, idet der hverken er revisionsbevis for at gælden er fuldstændig eller dokumentation for udførte handlinger med henblik på afklaring af, hvorvidt tilgodehavendet skulle være nedskrevet.

Nævnet finder på ovenstående baggrund, at indklagede har overtrådt dokumentationskravene i revisorlovens § 23, stk. 1, og dermed god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, ved ikke at have opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til grundlag for den afgivne erklæring i årsregnskabet for E A/S for 2015. Nævnet bemærker, at det er uden betydning, at indklagede efterfølgende kan dokumentere revisionen, idet dokumentationen skal foreligge på tidspunktet for erklæringsafgivelsen.

Indklagede findes skyldig i det rejste klagepunkt.

#### Klagepunkt 3 b.

Revisornævnet lægger til grund, at ultimobalancen for 2014 og primobalancen for 2015 for regnskabsposterne grunde og bygninger samt for egenkapitalen i regnskabet for 2014 ikke stemmer overens. Nævnet lægger videre til grund, at det i resultatopgørelsen for 2015 fremgår, at der af resultatet er overført 124.893 kr., mens det under redegørelsen for egenkapitalen fremgår, at der er overført -1.075.107 kr.

Nævnet finder, at indklagede i overensstemmelse med da- og nugældende erklæringsbekendtgørelses § 6, stk. 1 og 2, burde have taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabslovens § 13, stk. 1, nr. 9, samt for den manglende sammenhæng mellem resultatopgørelsen og opgørelsen af egenkapitalen. Nævnet bemærker, at det forhold, at indklagede efterfølgende kan redegøre for herfor, er uden betydning, idet kravene til årsregnskabet samt erklæringen skal være opfyldt på tidspunktet for erklæringsafgivelsen.

Indklagede findes skyldig i det rejste klagepunkt.

#### Klagepunkt 3 c.

Revisornævnet lægger til grund, at det fremgår af indklagedes arbejds papirer, at indklagede har været opmærksom på, at selskabet i 2014 har ydet et ulovligt lån til et tidligere ledelsesmedlem. Nævnet lægger videre til grund, at dette lån tillige har eksisteret i regnskabsåret 2015, hvorfor indklagede burde have afgivet supplerende oplysninger herom i sin erklæring i årsregnskabet for 2015. Nævnet finder på denne baggrund, at indklagede har overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk.

1 og 2. Nævnet bemærker, at det er uden betydning, at fordringen pr. 31. december 2015 var solgt til anden siden. Idet fordringen har været tilstede i regnskabsåret 2015, skal indklagede afgive supplerende oplysning herom.

Indklagede findes skyldig i det rejste klagepunkt.

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."*

Indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik kan efter de nu gældende principper for ikendelse af disciplinærstraf ikke vurderes til at være en mindre alvorlig forseelse. For overtrædelse af revisorlovs § 23, stk. 1, og for tilsidesættelse af god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, tildeles indklagede, registreret revisor A, i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, derfor en bøde. Da forholdene under punkt 3 er begået forud for kendelsen af 18. april 2017, skal sanktionen til dels fastsættes som en tillægsstraf, jf. princippet i straffelovens § 89. Bøden for disse forhold findes at burde fastsættes som en tillægsbøde på 25.000 kr. Bøden for de øvrige overtrædelser fastsættes, også under hensyn til den tidligere sanktion, til 50.000 kr.

#### **Thi bestemmes:**

Indklagede, registreret revisor A, pålægges en bøde på 75.000 kr.

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

Revisornævnets kendelse kan indbringes for domstolene. I medfør af revisorlovens § 52 a 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