

**Den 14. november 2017 blev der i**

**Sag nr. 006/2017**

**Erhvervsstyrelsen**

mod

**registreret revisor A**

afsagt sålydende

### **kendelse:**

Ved skrivelse af 27. februar 2017 har Revisortilsynet i medfør af revisorlovens § 43, stk. 3 indbragt registeret revisor A for Revisornævnet.

Erhvervsstyrelsen har oplyst, at indklagede har været godkendt som registeret revisor fra den [dato] til den [dato] og godkendt på ny fra [dato]. Han har fra den [dato] været tilknyttet Revisionsvirksomhed B Registreret Revisor A, CVR nr. xx xx xx xx og har efterfølgende og siden den 5. december 2016 været tilknyttet C ApS, CVR nr. xx xx xx xx.

Indklagede er tidligere ved Revisornævnets kendelse af 11. juni 2012 (sag nr. 1/2011 og sag nr. 49/2011) pålagt en bøde på 200.000 kr. for følgende forhold:

- indklagede havde udarbejdet vurderingsberetninger i 32 selskaber i strid med selskabsloven.
- Indklagede havde ikke tilstrækkeligt eller egnet bevis for sin konklusion om værdiansættelse for indskudte aktiver.
- Indklagede indberettede for sent til SKAT.
- Indklagede havde uretmæssigt tilbageholdt regnskabsmateriale.
- Indklagede havde ikke udarbejdet aftalebrev.

Indklagede er endvidere ved Revisornævnets kendelse af 30. januar 2015 (sag nr. 30/2014) pålagt en bøde på 10.000 kr. for følgende forhold:

- Indklagede havde ikke dokumentation for tilstrækkelige handlinger i forbindelse med væsentlige og risikofyldte områder.
- Indklagede havde i to årsrapporter ikke taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabsloven.
- Indklagede havde behandlet posten 'goodwill' forkert.
- Indklagede havde i 4 ud af 6 revisionspåtegninger underskrevet før ledelsespåtegningen.

### **Klagen:**

Erhvervsstyrelsen har rejst følgende klagepunkt:

- Erklæringsbekendtgørelsen er overtrådt ved afgivelse af erklæring på årsregnskabet for D ApS for 2014, idet der ikke er taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabsloven. Overtrædelsen af årsregnskabsloven burde desuden have ført til, at revisor havde givet en afkræftende konklusion i revisionspåtegningen. Herudover er god revisorskik overtrådt, idet revisor ikke har dokumenteret at have taget stilling til forholdet.

### Sagsfremstilling:

Revisortilsynet udtog i 2015 Revisionsvirksomhed B v/A, CVR-nr. xx xx xx xx til kvalitetskontrol.

Af kvalitetskontrollantens erklæring af 16. november 2015 fremgår det, at der på tidspunktet for kontrollens start til revisionsvirksomheden var tilknyttet ét kontorsted, én godkendt revisor – hvoraf én var berettiget i revisionsvirksomheden efter interne regler til at underskrive de i revisorlovens § 1, stk. 2, omhandlede erklæringer. Endelig fremgår det, at der er udtaget én af de efter interne regler underskriftsberettigede godkendte revisorer og der er foretaget kontrol af i alt 3 sager.

Følgende fremgår endvidere af kvalitetskontrollantens erklæring:

” ...

#### **Forbehold**

*I 1 af de 3 gennemgåede sager er det konstateret, at regnskabet ikke fuldt ud er aflagt i overensstemmelse med årsregnskabsloven, hvorfor der burde have været taget forbehold herfor i revisionspåtegningen.*

#### **Konklusion**

*Ved den udførte gennemgang er vi ikke blevet bekendt med forhold, der giver anledning til at konkludere, at der ikke er etableret, implementeret og anvendt et hensigtsmæssigt kvalitetsstyringssystem.*

*Ved den udførte gennemgang er vi bortset fra i ovennævnte sag ikke blevet bekendt med forhold, der giver anledning til at konkludere at revisors erklæring på erklæringsopgaver ikke er i overensstemmelse med udarbejdede arbejdspapirer og med lovgivningens krav.*

... ”

### Vedrørende selskabet D ApS (revision):

Indklagede har den 9. juni 2015 afgivet revisorpåtegning på årsrapporten for D ApS for regnskabsåret 2014 (1. januar 2014 – 31. december 2014). Følgende fremgår blandt andet af erklæringen:

” ...

#### **Påtegning på årsregnskabet**

*Vi har revideret årsregnskabet for D ApS for regnskabsåret 1. januar 2014 – 31. december 2014, der omfatter anvendt regnskabspraksis, resultatopgørelse, balance, egenkapitalopgørelse og noter.*

*Årsregnskabet udarbejdes efter årsregnskabsloven.*

[...]

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

*Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.*

**Konklusion**

*Det er vores opfattelse, at årsregnskabet giver et retvisende billede af selskabets aktiviteter for årsregnskabet 1. januar 2014 – 31. december 2014 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.*

... ”

Det fremgår af anvendt regnskabspraksis, at:

” ...

*Årsrapporten for 2014 er aflagt i overensstemmelse med årsregnskabslovens bestemmelser for klasse B-virksomheder.*

*Årsregnskabet er aflagt efter samme regnskabspraksis som foregående år.*

... ”

Herudover fremgår det af anvendt regnskabspraksis, at:

” ...

**Finansielle anlægsaktiver**

*Kapitalandele i tilknyttede virksomheder indregnes til andelen i de aktuelle virksomheders regnskabsmæssige indre værdi på balancedagen, svarende til Indre [værdi] metode.*

... ”

Det fremgår af årsrapporten, at årets resultat var 351.612 kr. (795.775 kr. i 2014), balancesummen var 3.079.427 kr. (3.241.254 kr. i 2013), herunder egenkapital med 2.470.378 kr. (2.118.766 kr. i 2013) Det fremgår videre af årsrapporten at, de kortfristede forpligtelser var 609.049 kr. (1.122.488 kr. i 2013). I resultatopgørelsen er indtægter af kapitalandele i tilknyttede virksomheder indregnet med 1.346.029 kr. (-111.236 kr. i 2013).

I note 4 i årsregnskabet vedrørende finansielle anlægsaktiver fremgår det, at:

” ...

*E ApS er indregnet til den realiserede salgssum primo 2015.*

... ”

Af kvalitetskontrollantens bemærkninger til bilag 4: Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, fremgår det indledningsvist under 'Oplysningerne vedrørende den kontrollerede enkeltsg', at revisors vurderede væsentlige og risikofyldte regnskabsposter i revisionsplanlægningen var:

” ...

*Ingen*

... ”

Videre fremgår det, at det af revisor valgte væsentlighedsniveau er 25 t.kr., at selskabet er under regnskabsklasse B, og at virksomhedens hovedaktivitet er køb og salg af fast ejendom (ejendomsudviklingsprojekter).

Det fremgår af kvalitetskontrollantens konklusion på den udførte kontrol:

” ...

*Opgaven er behæftet med en væsentlig fejl, som vil medføre forbehold i erklæringen. Der er tale om følgende fejl:*

*Selskabets datterselskab har efter året udgang (dvs. primo 2015) solgt selskabets ejendom. Ved salget er der realiseret en avance på 1.375.000 kr. Ved indregning af resultatandel af anparterne og indre værdi af anparterne er denne avance medregnet, selvom datterselskabet først har realiseret avancen i 2015, hvilket er i modstrid med årsregnskabsloven. Selskabets regnskab er således ikke aflagt i overensstemmelse med årsregnskabsloven, hvilket der burde have været taget forbehold for (eller forholdet skulle have været rettet).*

... ”

Under redegørelse i tilfælde af konstaterede væsentlige fejl og mangler fremgår følgende beskrivelse af sagen:

” ...

*Der er tale om en ejendomsudviklingskoncern, som via datterselskabet opkøber og videresælger ejendomme/ejendomsprojekter. Som nævnt ovenfor, er der i 2014 indtægtsført en ejendomsavance, som reelt først kan indtægtsføres i 2015*

... ”

Indklagede har til kontrollantens gennemgang og konklusioner følgende kommentar:

” ...

*Enig i kontrollantens bemærkninger omkring indregning af avance på kapitalandele i datterselskabet. Kunne reelt først medtages i regnskabsåret 2015. Det er en fejl i årsregnskabet, også selv om der reelt er tale om et periodiseringsspørgsmål og datterselskabets ”Indre værdi” på balancedagen.*

... ”

Kontrollanten har under punkt E.4., E.5. og F.4. (Fokusområde Indregning af indtægter/omsætning) bemærket:

” ...

*Ingen omsætning i 2014*

... ”

Revisionsprotokollatet til årsregnskabet for D ApS for 2014 indeholder blandt andet følgende oplysninger:

” ...

### **1.3 Særlige forhold**

*I forbindelse med aflæggelse af årsrapport for 2014 har følgende særlige forhold været undersøgt og drøftet:*

- *Salg af datterselskabet E ApS m.v.*

... ”

og

” ...

### **2.2 Resultatopgørelsen med tilhørende noter**

*Vi har foretaget en analyse af resultatopgørelsens poster og en sammenligning med tidligere år (og budgettet). Bemærkninger til resultatopgørelsens enkelte poster:*

- *Indtægter af kapitalandele for E ApS er indregnet til den realiserede salgspris for anparterne i alt t.kr. 1.375.*

... ”

Det fremgår af e-mail af 8. april 2016 fra Erhvervsstyrelsen til kvalitetskontrollanten, at:

” ...

*Jeg har et enkelt, afklarende spørgsmål til sagen D ApS, vedrørende ovennævnte sag, som jeg håber du har mulighed for at besvare.*

*Lå der et arbejdspapir eller lignende i sagen, hvor revisor har taget stilling til indregningen af den ikke realiserede avance? Er det noget ledelsen har ønsket? Har revisor forholdt sig til indregningen eller overvejet konsekvenserne, eller er der nogen lignende form for dokumentation i arbejdspapirerne for, hvorfor indregningen er foretaget?*

*I givet fald, er der mulighed for at du vil/kan maile en kopi [af] et eventuelt notat/arbejdspapir til mig til brug for sagsfremstillingen?*

... ”

Kvalitetskontrollanten har ved mail til Erhvervsstyrelsen af samme dato oplyst, at:

” ...

*Der lå intet omkring salget af datterselskabet E, udover at det nævnes i note 4 i regnskabet for D, at E indregnes til den realiserede salgspris primo 2015. Endvidere er forholdet omtalt i revisionsprotokollatet til regnskabet for D, men det nævnes ikke her, at salget først er sket i 2015.*

*Revisor havde den holdning, at indregning til dagsværdi måtte være rimeligt og acceptabelt.*

*Praksis i regnskabet er indre værdi, men selvom der ændres praksis til dagsværdi kunne værdireguleringen ikke have [været] indtægtsført, men skulle have ført direkte på egenkapitalen, som en opskrivningshenlæggelse. Sidstnævnte er dog gjort i regnskabet.*

...”

Revisortilsynet har ved skrivelse af 29. april 2016 gennemført en høring af indklagede, hvoraf det blandt andet fremgår, at tilsynet havde til hensigt at indbringe indklagede for Revisornævnet.

Indklagede er ved skrivelse af 4. juli 2014 fremkommet med sine bemærkninger. Heraf fremgår det blandt andet, at:

”...

*Jeg er temmelig overrasket over at modtage Revisortilsynets brev af 29. april 2016 med et udkast til en påtale samt hensigt om klage til Revisornævnet.*

[...]

***Vedrørende udkast til afgørelse***

*Indledningsvis er det netop spørgsmålet, hvorvidt Erklæringsbekendtgørelsen reelt er overtrådt, hvilket jeg også drøftede med kvalitetskontrollanten.*

- 1. Overtrædelse af god revisorskik, jf. Revisorlovens § 16 er ganske enkelt ikke korrekt, idet det af Revisortilsynet anførte på side 2 ”Herudover er god revisorskik overtrådt, idet revisor ikke har dokumenteret at have taget stilling til forholdet.”*

*Revisortilsynets påstand savner derimod netop dokumentation, idet følgende forhold nødvendigvis må inddrages her:*

- a) Det fremgår af note 4 til årsregnskabet for 2014 for D ApS, at kapitalandelen er indregnet til den realiserede salgssum.*
- b) Der foreligger/forelå en overdragelsesaftale af 27. februar 2015, som jeg [modtager] kopi af den 19. marts 2015 i forbindelse med udarbejdelse af perioderegnskab for perioden 1. januar 2015 til overdragelsen gennemføres til brug for køberen af selskabet E ApS, se bilag ”Anpartsoverdragelsesaftale 27-2-2015.*

*Denne del blev aldrig nærmere drøftet med kvalitetskontrollanten grundet stillingtagen omkring indregningen.*

- c) Der forefindes således flere dokumenter omkring såvel værdiansættelse og salget af selskabet E ApS, men som må anses som værende irrelevante ud fra betragtningen om, at kapitalandelen pr. 31. december 2015 er indregnet til den realiserede salgssum, jf. Anpartsoverdragelsesaftale af 27. februar 2015.*
- d) Kvalitetskontrollantens bemærkninger i mail af 8. april 2016 skal jeg bemærke, at der faktisk var en kopi af ovennævnte ”Anpartsoverdragelsesaftale af 27. februar 2015”. Kontrollantens bemærkning om, at der intet lå omkring salget af E ApS harmonerer ikke med eller er endda i modstrid med oplysningen i det foregående afsnit på*

side 5, hvor følgende fremgår.

*”Der er tale om en ejendomsudviklingskoncern, som via datterselskabet opkøber og videresælger ejendomme/ejendomsavance, som reelt først kan indtægtsføres i 2015”.*

*Hvis kontrollanten ikke har modtaget oplysningerne, så giver denne bemærkning absolut ingen mening...*

*Revisortilsynets vurdering af, at der skulle være en overtrædelse af god revisorskik afvises derfor helt.*

2. *Overtrædelse af Erklæringsbekendtgørelsen afhænger af, hvilket udgangspunkt der vælges i denne sag, idet der er flere aspekter og forhold, som nødvendigvis må belyses nærmere inden en stillingtagen kan foretages.*

a) *Indregning af kapitalandele, jf. årsregnskabslovens § 43 sker med indtægtsførsel af dattervirksomhedens resultat m.v. og indregnes i egenkapitalen under separate post ”Reserve for nettoopskrivning efter den indre værdis metode”.*

*Dette er faktum for årsregnskabet for 2014 for D ApS jf. Anvendt regnskabspraksis, Egenkapital, Kapitalandele note 4 og Egenkapital note 5.*

b) *Kontrollanten opfatter indregningen af kapitalandelen i datterselskabet E ApS som værende principielt korrekt, men grundet datterselskabets eneste aktiv er en ejendom, så er det kontrollantens opfattelse, at der ikke kan foretages en opskrivning i datterselskabet som kan begrunde, at kapitalandelen indregnes til den realiserede salgssum. Hvis ejendommen opskrives i datterselskabet som det eneste aktiv, der kan berettiggende den anførte salgssum på kr. 1.375.000, så skal dette ske ved en opskrivning af aktivet og indregnes som ”Opskrivningshenlæggelse” under egenkapitalen.*

*Denne fremgangsmåde ville bevirke, at egenkapitalen i datterselskabet ville forøges med netop kr. 1.375.000. Herved vil indregningen af kapitalandelen i D ApS ske på præcis samme måde som under pkt. 2.a)*

c) *Det reelle problem opstår som følge af, at kontrollanten anser datterselskabets ejendom og dermed datterselskabet afskåret fra at kunne foretage en opskrivning af selskabets ejendom pr. 31. december 2015, jf. årsregnskabslovens § 38, da ejendommen ikke kan anses for at være en investeringsejendom. Dette er alene kontrollantens vurdering.*

*Udgangspunktet for ejendommen er netop investering, hvorfor jeg ikke umiddelbart er enig i kontrollantens opfattelse på dette punkt. Uagtet jeg har tilkendegivet, at der skulle være tale om en fejl i årsregnskabet, så er dette sket med udgangspunktet, at der ikke er tale om en investeringsejendom i datterselskabet.*

d) *Kvalitetskontrollantens mail af 8. april 2016 i andet afsnit på side 5 fremgår følgende:*

*”Praksis i regnskabet er indre værdi, men selvom der ændres praksis til dagsværdi kunne værdireguleringen ikke have indtægtsført, men skulle have været ført direkte på egenkapitalen, som en opskrivningshenlæggelse. Sidstnævnte er dog gjort i regnskabet”*

*Denne bemærkning giver ikke nogen mening. Opskrivningen af ejendommen skulle jo ske i datterselskabet, hvilket så vil bevirke, at der [vil] være tale om præcis samme forhold, som beskrevet ovenfor i pkt. 2.b).*

*Kontrollanten bekræfter reelt her, at der ved en opskrivning vil blive en forøget egenkapital, og derved vil indregningen af kapitalandelen i D ApS give samme resultat som det offentliggjorte og godkendte årsregnskab for 2014.*

*Det kan yderligere tilføjes, årsregnskabsloven § 43a, stk. 2 anfører: ” Virksomheden skal indregne og måle den regnskabsmæssige indre værdi efter sin egen regnskabspraksis”.*

*Dette er tillige præcist tilfældet for D ApS for årsregnskabet for 2014.*

### **Konklusion**

*Den af Revisortilsynet foretagne vurdering savner en reel begrundelse og dokumentation.*

*Det anføres af Revisortilsynet følgende:*

*”Det fremgår af faktiske forhold, at revisor ikke i sine arbejdspapirer har forholdt sig til, at salget af datterselskabet først var sket i det følgende regnskabsår, og at avancen derfor ikke lovligt kunne indregnes i årsregnskabet. Salget af datterselskabet er omtalt i revisionsprotokollatet, men det fremgår ikke, at avancen ikke er realiseret på balancedagen”. Det er jo forkert! Det fremgår af note 4 i årsregnskabet, at E er indregnet til den realiserede salgssum primo 2015.*

*De faktiske forhold er alt andet lige mere end, hvad kontrollanten har anført, hvilket fremgår ovenfor i pkt. 1 a-d).*

*Det afvises derfor, at der skulle være sket en overtrædelse af Revisorlovens § 16 God revisorskik og § 23 stk. 1 Kvalitetsstyring.*

*Bemærk i øvrigt, at kontrollanten har godkendt min kvalitetsstyring.*

*Revisortilsynet anfører endvidere, at der skulle være sket en overtrædelse af Erklæringsbekendtgørelsen, hvilket begrundes ud fra flere tvivlsomme vurderinger*



## *omkring indregningen af kapitalandelen i datterselskabet E ApS*

*Som anført ovenfor under pkt. 2. a-d) har netop vurderingen af kapitalandelen givet anledning til flere overvejelser alt afhængig af udgangspunktet. Faktum er dog, at indregningen af kapitalandelen, uanset udgangspunktet jf. 2.a) og 2.b) vil give samme resultat og være overensstemmende med det aflagte offentlige årsregnskab for 2014. Ydermere bekræftes det også af kontrollantens bemærkninger, jf. pkt. 2.d).*

*Den indregnede avance på kr. 1.375.000 er netop væsentlig og gennemgribende for årsregnskabet for 2014, hvilket Revisortilsynet så vurderer som værende en fejl og dermed skulle have udløst såvel forbehold som en afkræftende konklusion i årsregnskabet for 2014. Dermed direkte en overtrædelse af Erklæringsbekendtgørelsen.*

*For en korrekt vurdering af dette forhold, så må det nødvendigvis inddrages de reelle forhold på tidspunktet for afgivelsen af revisionspåtegningen på årsregnskabet for 2014 samt ikke mindst de beskrevne faktuelle forhold jf. pkt. 2. a-d) ovenfor.*

- Årsregnskabet for E ApS er afsluttet og indberettet til Erhvervsstyrelsen den 7. april 2015 og godkendt på generalforsamlingen den 27. marts 2015.*
- Årsregnskabet for D ApS er afsluttet og indberettet til Erhvervsstyrelsen den 12. juni 2015 og godkendt på generalforsamlingen den 11. juni 2015.*

*Da en revision som udgangspunkt har til formål bl.a. at afgive en konklusion på årsregnskabet, så er det også nødvendigt for revisor at udtale sig om perioden fra årsregnskabets afslutning og indtil datoen for underskrivelsen af revisionspåtegningen.*

*På tidspunktet for afgivelse af revisionspåtegningen for D ApS, ca. 2 måneder efter E ApS, så konstateredes det, at overdragelsen af datterselskabet E ApS var gennemført jf. Anpartsoverdragelsesaftalen af 27. februar 2015.*

*Indregning og værdiansættelser som sker med udgangspunkt i, hvad tredjemand vil betale er det absolut stærkeste revisionsbevis for en værdiansættelse af et aktiv, hvilket forstærkes endnu mere, når det kan konstateres, at aktivet reelt handles/overdrages til denne værdi, uanset tidspunktet, hvis dette ligger før revisors endelige revisionspåtegning på det aktuelle årsregnskab.*

*Det fastholdes derfor, at den afgivne revisionspåtegning er korrekt og der, uanset udgangspunktet, at regnskabet "giver et retvisende billede". Ved at undlade en indregning af kapitalandelen med kr. 1.375.000 vil derimod netop være ekstrem misvisende. Det afgørende er, at det klart fremgår af årsregnskabet for D ApS for 2014, hvordan kapitalandelen i datterselskabet E ApS er indregnet, hvilket netop er anført til "den realiserede salgssum primo 2015".*

*Den af Revisortilsynet foretagne vurdering er sket på et urigtigt eller decideret forkert grundlag og i modstrid med de faktuelle forhold og oplysninger, som er indhentet hos kvalitetskontrollanten. Derudover sker der en sammenblanding af hhv. indtægtsførsel af kapitalandele og indtægter, hvilket ikke giver nogen mening, når der henses til årsregnskabslovens § 43 og indregning af kapitalandele efter indre værdis metode.*

*Problemstillingen anser jeg i bedste fald for at være akademisk og uden reel henvisning til det foreliggende årsregnskab for 2014 og den afgivne revisionspåtegning.*

*Ydermere vil en overtrædelse af Erklæringsbekendtgørelsen kun kunne håndhæves, hvis jeg på tidspunktet for erklæringens afgivelse vidste, at den foretagne indregning af kapitalandelen var i strid med årsregnskabslovens bestemmelser.*

*Den afgivne revisionspåtegning er korrekt, som den foreligger i årsregnskabet for 2014.*

*Det er ufravigeligt, at det aflagte årsregnskab for 2014 for D ApS jf. Erklæringsbekendtgørelsens § 6 stk. 1. ikke indeholder væsentlige fejl og mangler.*

*Alle de af Revisortilsynet anførte forhold afvises.  
... ”*

Indklagede har til sit høringssvar af 4. juli 2016 vedlagt overdragelsesaftalen vedrørende E ApS, hvoraf følgende blandt andet fremgår:

*” ...*

*Den 27. februar 2015 er følgende anpartsoverdragelsesaftale indgået mellem på den ene side:*

*F A/S  
CVR-nr.: xx xx xx xx  
c/o G  
[Vej] xx  
xxxx [By]*

*eller ordre*

*(Benævnt ”Køber”)*

*og på den anden side*

*D ApS  
CVR-nr. xx xx xx xx  
[Vej] xx  
xxxx [By]  
(Benævnt ”Sælger”)*

### **1. Baggrund og formål**

- 1.1. Køber ønsker ved gennemførelse af Transaktionen at overtage samtlige kapitalandele (anparter) i E ApS, CVR-nr.: xx xx xx xx.*
- 1.2. E ApS har på tidspunktet for underskrift af nærværende aftale som eneste formål at besidde, udleje og administrere ejendommen matrikelnummer xx H, beliggende [Vej] xx, xxxx [By], som E har erhvervet i henhold til utinglyst adkomst ifølge den som bilag 1.2 vedhæftede købsaftale.*

*[...]*

### **2. Definitioner**

[...]

**Overtagelsesdagen** betyder den 1. januar 2015.

...

Erhvervsstyrelsen har herefter, ved skrivelse af 11. januar 2017 truffet afgørelse om indbringelse af indklagede for nævnet i overensstemmelse med det anførte i høringskrivelsen. Klager meddelte endvidere indklagede den anførte påtale.

### **Parternes bemærkninger:**

**Klager** har for så vidt angår sagens formalitet redegjort for, at det til klageskrivelsen fremlagte bilag 3, som omfatter Erhvervsstyrelsens afgørelse, er dateret den 11. november 2016 [11. november 2017], hvilket desværre er en fejlagtig datoangivelse. På klageskrivelsens side 2 er der endvidere fejlagtigt henvist til beslutning af 11. november 2016.

Klager har i forlængelse heraf anført, at Erhvervsstyrelsens afgørelse er truffet den 11. januar 2017, hvilket også skulle have fremgået af afgørelsen og have været anført på klageskrivelsens side 2. Klager har i den forbindelse henvist til vedlagte bilag 8 og 9, som indeholder kopi af følgeskrivelser til de fremsendte afgørelser den 11. januar 2017 til henholdsvis indklagede og den kontrollerede revisionsvirksomhed, B v/A.

Klager har herefter anført, at afgørelsen til indklagede, der er fremsendt den 11. januar 2017, jf. bilag 8 og 9, som påpeget af indklagede i svarskrivelsen, ikke er korrekt dateret, idet den vedhæftede afgørelse fremstår som værende dateret "[xx. November 2016." Den samtidigt fremsendte afgørelse til revisionsvirksomheden, jf. bilag 10, er korrekt dateret den 11. januar 2017.

Klager har på denne baggrund anført, at fejldateringen skyldes, at indklagede desværre har modtaget den version af afgørelsen, som ikke har været underlagt endelig korrektur. I det af klager vedlagte bilag 11 fremgår i højre margin forskellene mellem den ikke korrigerede version og den version, der er vedlagt som bilag 3 til klageskrivelsen, og klager har anført, at der er tale om følgende forskelle:

” ...

- *Side 1, øverst: Datering, se ovenfor. Der er sket en beklagelig manuel ufuldstændig korrektion af "[xx. November 2016", hvor der desværre kun er foretaget korrektion af de anførte "xx'er", hvorved måned og årstal ikke samtidig er blevet ændret til "januar 2017"*
- *Side 2, 4, 5, 11, 12, 13 og side 14: Indsat sideskift*
- *Side 11: Indsat 4 enslydende fodnoter, som, for god ordens skyld angiver, at en del af det retlige grundlag, der ligger til grund for afgørelsen, er videreført i en senere ændret bekendtgørelse (og dermed fortsat er gældende)*
- *Side 12: Tilføjet henvisning til § 41. Der er tale om en tydeliggørelse af, at der er flere valgmuligheder, der – som anført – ikke kan kombineres*

- Side 13: Ændret skrifttype  
...”

Klager medgiver indklagede, at det er uhensigtsmæssigt, at det kan fremstå som om, at den afgørelse, indklagede har modtaget den 11. januar 2017 ikke er enslydende med den til klageskrivelsen fremlagte afgørelse, jf. bilag 3. Klager har dog, under henvisning til de af klager ovenfor anførte forskelle, understreget, at der udelukkende er tale om korrekturmæssige forskelle, og at der ikke er nogen indholdsmæssige forskelle.

På baggrund af det, klager har anført, for så vidt angår formaliteten, afviser klager, at der herved ikke skulle være sket en egentlig og reel sagsbehandling. Afgørelsen er truffet efter, at der er foretaget høring af revisionsvirksomheden og indklagede, ligesom at indklagedes høringssvar vedrørende høringsskrivelsen af 29. april 2016 tillige er indarbejdet i såvel den udaterede afgørelse som den daterede afgørelse.

Klager har afslutningsvist vedrørende formaliteten bemærket, at det, som af indklagede anført, et enkelt sted desværre fremgår, at indklagede er statsautoriseret revisor, hvilket ikke er tilfældet.

**Klager** har til støtte for sagens realitet anført, at indklagede i årsregnskabet for D ApS for 2014 har indregnet en avance ved salg af et datterselskab på 1.375 t.kr., som først er realiseret i det efterfølgende regnskabsår.

Klager har i forlængelse heraf anført, at det af de faktiske forhold fremgår, at revisor ikke i sine arbejdsoplysninger har forholdt sig til, at salget af datterselskabet først var sket i det følgende regnskabsår, og at avancen derfor ikke lovligt kunne indregnes i årsregnskabet. Salget af datterselskabet er omtalt i revisionsprotokollatet, men det fremgår ikke af omtalen i protokollatet, at avancen ikke er realiseret på balancedagen.

Klager har endvidere anført, at indklagede i sit høringssvar har henvist til en overdragelsesaftale samt anført, at der forelå en række dokumenter, som dog efter indklagedes opfattelse må anses for at være irrelevante ud fra en betragtning om, at kapitalandelen er indregnet til den realiserede salgssum. Indklagede har desuden anført, at kvalitetskontrollantens bemærkning om, at der intet forelå omkring salget, ikke harmonerer med de af revisor anførte bemærkninger. Klager har hertil bemærket, at de af kvalitetskontrollanten anførte bemærkninger er givet som svar på en e-mailforespørgsel fra Revisortilsynet (nu Erhvervsstyrelsen), hvor kvalitetskontrollanten blev forespurgt, om der forelå et arbejdsoplysning eller lignende i sagen, hvor revisor har taget stilling til indregningen af den ikke realiserede avance, samt hvorvidt indklagede havde forholdt sig til indregningen eller overvejet konsekvenserne, herunder om kvalitetskontrollanten i givet fald ville fremsende kopi heraf til Revisortilsynet (nu Erhvervsstyrelsen). Kvalitetskontrollantens bemærkning om, at der intet forelå, skal således forstås i lyset af denne forespørgsel om, at der ikke forelå arbejdsoplysninger i sagen, hvori revisor har taget stilling til indregningen af den ikke realiserede avance.

Klager har herefter anført, at den indregnede avance på 1.375 t.kr. anses for at have en væsentlig og gennemgribende påvirkning, såvel på årets resultat som på selskabets egenkapital, som udgør henholdsvis 352 t.kr. og 2.470 t.kr.

På denne baggrund har klager anført, at denne finder, at revisor skulle have taget forbehold for indregning af avancen i årsregnskabet for 2014. Indklagede burde desuden, som følge af den væsentlige og gennemgribende påvirkning på årsregnskabet, have givet en afkræftende konklusion i revisionspåtegningen, da regnskabet ikke opfylder kravet om, at virksomhedens aktiver og passiver, finansielle stilling og resultatet skal give et retvisende billede i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Klager har bemærket, at indklagede blandt andet har anført i sit høringssvar, at såfremt der var valgt at foretage opskrivning af den pågældende ejendom i det underliggende datterselskab, ville indregningen være sket på samme måde, som den allerede foretagne. Klager har hertil anført, at det i den konkrete sag er uden betydning, hvilken anden regnskabspraksis årsregnskabet i det underliggende datterselskab eventuelt kunne have været aflagt efter.

Klager har også bemærket, at idet indklagede har undladt at tage forbehold for den indregnede avance på 1.375 t.kr., som i forhold til årets resultat og egenkapital, der udgør henholdsvis 352 t.kr. og 2.470 t.kr., anses for at have en væsentlig og gennemgribende påvirkning af årsregnskabet, og ved ikke at have modificeret konklusionen i den afgivne revisionspåtegning, fremgår det af konklusionen, at regnskabet ”giver et retvisende billede”, uden at dette er tilfældet.

Klager finder på baggrund af ovenstående, at indklagede har overtrådt den daværende erklæringsbekendtgørelse, som nu er videreført i bekendtgørelse om godkendte revisorers erklæringer, jf. bekendtgørelse nr. 736 af 17. juni 2016.

Endelig finder klager, at god revisorskik er overtrådt, idet indklagede ikke har dokumenteret at have taget stilling til forholdet i sine arbejds papirer, herunder vurderet, i hvilket omfang forholdet burde have givet anledning til forbehold samt modifikation af konklusionen i den afgivne revisionspåtegning. Det er klagers opfattelse, at den omtalte fejl er af en sådan karakter, at indklagede ikke kan undlade at tage dokumenteret stilling hertil i sine arbejds papirer.

**Indklagede** har for så vidt angår sagens formalitet bemærket, at der reelt, inden anmodningen om høringssvar fra indklagede, var truffet afgørelse om, at der skulle fremsendes klage til Revisornævnet, og at der derved reelt ikke er foretaget en egentlig og reel sagsbehandling af klageren, hvilket indklagede støtter på følgende forhold:

” ...

- *Erhvervsstyrelsen meddeler ved brev af 11. januar 2017, at der nu er truffet endelig afgørelse om indgivelse af klage over undertegnede til Revisornævnet. Der henvises i brevet til sagsfremstillingen af den xx. november 2016.*
- *Den ovenfor nævnte sagsfremstilling/afgørelse er jf. de fremsendte bilag fra klager til Revisornævnet nu medtaget som bilag 3 og i øvrigt dateret den 11. november 2016. Jeg har ikke tidligere fået denne afgørelse tilsendt før modtagelsen af den endelige afgørelse af 11. januar 2017.*
- *Jeg finder det problematisk, at de dokumenter, som jeg har modtaget i forbindelse med sagen ikke er enslydende med de dokumenter, som fremlægges af klager overfor Revisornævnet.*

- *Endelig skal jeg bemærke, at jeg ikke er statsautoriseret revisor, men registreret revisor. Se eventuelt bilag 3 Afgørelse af 11. november 2016 side 3, 1. afsnit sidste punktum.*
- ... ”

**Indklagede** har til støtte for sin påstand vedrørende sagens realitet anført, at han fastholder sine bemærkninger i høringssvar af 4. juli 2016 til Erhvervsstyrelsen. Indklagede oplyser som en yderligere bemærkning til sagen, at moderselskabet D ApS har solgt sine kapitalandele i dattervirksomheden E ApS pr. 1. januar 2015, jf. anpartsoverdragelsesaftale af 27. februar 2015.

Indklagede har fremhævet afsnittet i afgørelse af 11. januar 2017 (i vedlagte bilag fejldateret den 11. november 2017), hvor af fremgår:

- ” ...
- *Kvalitetskontrollantens bemærkning om at der intet forelå, skal således forstås i lyset af denne forespørgsel, om at der ikke forelå arbejdspapirer i sagen, hvori revisor har taget stilling til indregningen af den ikke realiserede avance.*
- ... ”

Indklagede har i den forbindelse anført, at den citerede bemærkning absolut ikke giver nogen mening, idet klager da reelt tolker kvalitetskontrollantens bemærkninger væsentlig udover rimeligheden, jf. den fremsendte mailkorrespondance i klagers bilag 7. Forholdet er i øvrigt udførligt beskrevet i indklagedes høringssvar af 4. juli 2016. Faktum er ifølge indklagede ganske enkelt, at kontrollanten ikke kan udtale sig om forholdet, hvis der ikke forelå nogen form for dokumentation.

Indklagede har til støtte for sin påstand under sagen herefter gentaget følgende fra sit høringssvar af 4. juli 2016:

” ...

*Det fastholdes derfor, at den afgivne revisionspåtegning er korrekt og der, uanset udgangspunktet, at regnskabet ”giver et retvisende billede”. Ved at undlade en indregning af kapitalandelen med kr. 1.375.000 vil derimod netop være ekstrem misvisende. Det afgørende er, at det klart fremgår af årsregnskabet for D ApS for 2014, hvordan kapitalandelen i datterselskabet E ApS er indregnet, hvilket netop er anført til ”den realiserede salgssum primo 2015”.*

*Den af Revisortilsynet foretagne vurdering er sket på et urigtigt eller decideret forkert grundlag og i modstrid med de faktuelle forhold og oplysninger, som er indhentet hos kvalitetskontrollanten. Derudover sker der en sammenblanding af hhv. indtægtsførsel af kapitalandele og indtægter, hvilket ikke giver nogen mening, når der henses til årsregnskabslovens § 43 og indregning af kapitalandele efter indre værdis metode.*

*Det er ufravigeligt, at det aflagte årsregnskab for 2014 for D ApS jf. Erklæringsbekendtgørelsens § 6 stk. 1. ikke indeholder væsentlige fejl og mangler.*

*Alle de af Revisortilsynet anførte forhold afvises.*

... ”

Indklagede har til støtte for klagen endvidere anført, at det af den dagældende § 43a i årsregnskabsloven fremgår følgende:

” ...

- *Virksomheden kan indregne kapitalandele i dattervirksomheder og associerede virksomheder til nævnte virksomheders regnskabsmæssige indre værdi. Virksomheden skal i så fald anvende indre værdi på alle dattervirksomheder eller på alle associerede virksomheder eller på begge kategorier af virksomheder i henhold til bestemmelserne i stk. 2-5, jf. dog stk. 6.*
- *Stk. 2. Virksomheden skal indregne og måle den regnskabsmæssige indre værdi efter sin egen regnskabspraksis.*
- ... ”

I forlængelse heraf har indklagede anført, at det offentliggjorte årsregnskab for regnskabsåret 2014 for dattervirksomheden E ApS udviser en egenkapital på kr. 3.019, hvor selskabets ejendom er indregnet til anskaffelsessummen kr. 3.600.000. Kapitalandelen i dattervirksomheden udgør således kr. 3.019, som i modervirksomheden vurderes til at udgøre den realiserede salgssum pr. 1. januar 2015, i alt kr. 1.375.000, jf. anpartsoverdragelsesaftale af 27. februar 2015. I overensstemmelse med disse faktuelle forhold indregnes kapitalandelen følgelig til kr. 1.375.000, jf. årsregnskabslovens § 43a, stk. 2 samtidig med det i note 4 i modervirksomhedens årsregnskab for 2014 anføres, at indregningen er sket til den realiserede salgssum for dattervirksomheden.

Indklagede har, for så vidt angår Revisornævnets kendelser, hvor indklagede tidligere har været dømt, bemærket, at klager flere gange henviser hertil. Indklagede har accepteret og modtaget de tidligere kendelser, og bemærker, at sagerne næppe kan sidestilles med denne klagesag.

Indklagede har i forlængelse heraf anført, at nærværende sag er sket med udgangspunkt i en helt særlig problemstilling omkring modervirksomheders indregning af kapitalandele i dattervirksomheder, herunder tidspunktet og muligheden for opskrivning af kapitalandele, jf. årsregnskabslovens § 43a.

På denne baggrund kan indklagede ikke acceptere klagers argument om, at der er tale om gentagelsestilfælde i denne sag, hvilket også bestyrkes af, at der i de tidligere sager har været tale om generelle fejl og manglende anvendelse af kvalitetsstyringssystemer – forhold som alle er godkendt ved den seneste kvalitetskontrol for 2015. Det eneste problem er således denne lidt specielle sag, som nu er blevet en klagesag.

Indklagedes subjektive opfattelse er, at Erhvervsstyrelsens eneste grundlag for at kunne anlægge denne klagesag reelt også er, at det accepteres, at der er tale om gentagelsestilfælde, hvilket indklagede følgelig afviser.

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

Det følger af §§ 12 og 13, stk. 1, i lov nr. 631 af 8. juni 2016 om ændring af revisorloven og forskellige andre love, der trådte i kraft den 17. juni 2016, at kvalitetskontroller, der er iværksat efter revisorlovens § 29 som affattet ved lov nr. 468 af 17. juni 2008, og hvor der er gennemført kvalitetskontrolbesøg før lovens ikrafttræden, behandles efter de hidtil gældende regler.

Denne sag behandles derfor efter de før den 17. juni 2016 gældende regler, dog således at Erhvervsstyrelsen er indtrådt som klager i sagen i stedet for Revisortilsynet, der blev nedlagt den 17. juni 2016.

### *Formaliteten*

Det er indklagede, der ved Revisornævnets sagsbehandling har bevisbyrden for at bevise, at Revisortilsynets, nu Erhvervsstyrelsens, sagsbehandling i forhold til den indklagede har været behæftet med så væsentlige forvaltningsretlige fejl, at sagen, hvor indklagede er indbragt for Revisornævnet, af den grund skal afvises i Revisornævnet.

Revisornævnet lægger til grund, at klager har truffet endelig afgørelse om at indbringe indklagede for Revisornævnet ved afgørelse af 11. januar 2017. Afgørelse af 11. januar 2017 er imidlertid ikke korrekt dateret, idet afgørelsen fremstår dateret ”[xx. November 2016]”. Den samtidigt fremsendte afgørelse til revisionsvirksomheden er korrekt dateret den 11. januar 2017. Klager har i forlængelse heraf fremsendt kopi af følgeskrivelserne til de fremsendte afgørelser af 11. januar 2017 til henholdsvis indklagede og den kontrollerede revisionsvirksomhed, B v/A.

Revisornævnet lægger endvidere til grund, at afgørelse af 11. januar 2017 i indbringelsesskrivelsen vedrørende indklagede er vedlagt og dateret den 11. november 2017, og at der på indbringelsesskrivelsens side 2 henvises til Erhvervsstyrelsens beslutning af 11. november 2016 om sagens indbringelse for Revisornævnet.

Revisornævnet lægger også til grund, at Revisortilsynet, nu Erhvervsstyrelsen, den 29. april 2016 har sendt en høring til indklagede vedrørende udkast til afgørelse i forbindelse med kvalitetskontrol i 2015 af B v/A, og at indklagede afgav høringssvar på baggrund heraf den 4. juli 2016.

Endelig lægger Revisornævnet til grund, at det, af det af klager fremsendte, hvilket indklagede ikke har haft bemærkninger til, fremgår, at der alene er tale om korrekturmæssige forskelle, og at der ingen indholdsmæssige forskelle er, ligesom indklagedes høringssvar af 4. juli 2016 er indarbejdet i den udaterede afgørelse såvel som den daterede afgørelse.

Revisornævnet finder det på denne baggrund ikke bevist af indklagede, at Revisortilsynets, nu Erhvervsstyrelsens, sagsbehandling er behæftet med så væsentlige sagsbehandlingsfejl, at Revisornævnet bør afvise at realitetsbehandle klagen. Det forhold, at der har været visse faktuelle fejl i forbindelse med sagsfremstillingen, kan ikke føre til et andet resultat.

### *Realiteten*

Revisornævnet lægger kvalitetskontrollantens erklæring og arbejds papirer til grund.

Revisornævnet lægger herefter til grund, at der i årsregnskabet for D ApS for 2014 er indregnet en avance ved salg af datterselskabet, E ApS, på 1.375.000 kr., som først er realiseret i det efterfølgende regnskabsår.

For så vidt angår den del af klagen, der vedrører overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen, som følge af manglende forbehold for overtrædelse af årsregnskabsloven, finder Revisornævnet det



godtgjort af klager, at avancen for salget af datterselskabet primo 2015 ikke lovligt kunne indregnes i årsregnskabet, hvorfor indklagede skulle have taget et forbehold for indregning af avancen i årsregnskabet for D ApS for 2014, jf. den dagældende erklæringsbekendtgørelses § 6, stk. 2, nr. 1.

Revisornævnet finder endvidere, at indklagede, jf. den dagældende erklæringsbekendelse § 5, stk. 6, jf. erklæringsvejledningens afsnit 5.5., burde have givet en afkræftende konklusion i revisionspåtegningen, idet den indregnede avance på 1.375.000 kr. anses for at påvirke årsregnskabet for D ApS for 2014 væsentligt og gennemgribende, både for så vidt angår årets resultat såvel som selskabets egenkapital, som i 2014 udgør henholdsvis 351.612 kr. og 2.470.378 kr.

Indklagedes påstand om, at det er nødvendigt, at revisor udtaler sig om perioden fra årsregnskabets afslutning og indtil datoen for underskrivelsen af revisionspåtegningen, kan ikke føre til et andet resultat. Indklagedes påstand om, at indregning og værdiansættelser, som sker med udgangspunkt i, hvad tredjemand vil betale, er det stærkeste revisionsbevis for en værdiansættelse af et aktiv, hvilket, ifølge indklagede, forstærkes endnu mere, når det konstateres, at aktivet reelt handles til denne værdi, uanset tidspunktet, hvis dette blot ligger før revisors endelige revisionspåtegning på det aktuelle årsregnskab, kan heller ikke føre til et andet resultat. Revisornævnet bemærker i den forbindelse, at et salg af en dattervirksomhed efter balancedagen ifølge årsregnskabsloven er en ikke-regulerende begivenhed og alene skal medføre en omtale i ledelsesberetningen og noterne, når salget af dattervirksomheden er væsentligt.

For så vidt angår den del af klagen, der vedrører manglende dokumentation for, at indklagede har forholdt sig til indregningen af den ikke realiserede avance for anpartsoverdragelsen i 2015, finder Revisornævnet det godtgjort af klager, at der ikke forelå nogen dokumentation for, at indklagede har forholdt sig til salget af E ApS. At det af note 4 i regnskabet for D ApS fremgår, at E indregnes til den realiserede salgspris primo 2015, og det, at forholdet nævnes i revisionsprotokollatet til regnskabet for D ApS for 2014 kan ikke føre til andet resultat, idet indklagede ikke herved har dokumenteret sine overvejelser omkring indregningen af den ikke realiserede avance og herved heller ikke har dokumenteret, at indklagede har forholdt sig til indregningen eller overvejet konsekvenserne ved indregningen.

Revisornævnet bemærker i relation til indklagedes argument om, at nævnet skal bemærke, at kvalitetskontrollanten har godkendt virksomhedens kvalitetsstyringssystem, ikke kan føre til et andet resultat.

### *Sanktionsfastsættelse*

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."*

Efter princippet i straffelovens § 3 finder Revisornævnet, at indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik efter de nu gældende principper for ikendelse af disciplinærstraf må vurderes til ikke at være en mindre alvorlig forseelse. Som nævnt ovenfor fandt Revisornævnet ved kendelse af 30. januar 2015 (sag nr. 30/2014), at indklagede ved revisionen af to årsrapporter havde handlet i strid med erklæringsbekendtgørelsen – og dermed i strid med god revisorskik – ved ikke at have taget forbehold for, at årsregnskaberne ikke var aflagt i overensstemmelse med årsregnskabsloven. Nævnet fandt endvidere, at indklagede havde handlet i strid med god revisorskik ved ikke i tilstrækkelig grad at have dokumenteret sine handlinger i forbindelse med væsentlige og risikofyldte områder.

De nu påkendte forseelser vedrører en kvalitetskontrol i 2015 af erklæringsarbejde, der er dateret den 9. juni 2015 og dermed inden for 5 år fra kendelsen af 30. januar 2015.

Nævnet finder, at sanktionen for de nu påkendte tilsvarende overtrædelser af god revisorskik bør udmåles under hensyn hertil, således at den tidligere afgørelse tillægges gentagelsesvirkning, jf. princippet i straffelovens § 81.

For tilsidesættelse af god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og dagældende erklæringsbekendtgørelses § 5, stk. 6, og 6, stk. 2, nr. 1. idømmes indklagede derfor i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde på 60.000 kr.

**Thi bestemmes:**

Indklagede, registreret revisor A, pålægges en bøde på 60.000 kr.

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

*Klagevejledning*

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

Henrik Bitsch