

**Den 16. august 2017 blev der i sag nr. 65/2016**

**Erhvervsstyrelsen (tidl. Revisortilsynet)**

mod

**statsautoriseret revisor A**

afsagt sålydende

### **kendelse:**

Ved skrivelse af 2. marts 2016 har Revisortilsynet, nu Erhvervsstyrelsen, i medfør af revisorlovens § 43, stk. 3, indbragt statsautoriseret revisor A for Revisornævnet.

Tilsynet har i indbringelsesskrivelsen oplyst, at indklagede har været godkendt som statsautoriseret revisor fra den [dato] [måned] [år], og har været tilknyttet Revisionsfirma B i Revireg siden [dato] [måned] [år].

### **Klagen:**

Tilsynet har rejst følgende klagepunkter:

- At indklagede har overtrådt god revisorskik som følge af mangelfuld planlægning og utilstrækkelig dokumentation for udført arbejde i samtlige udvalgte enkeltsager. Endvidere er der ikke afgivet revisionsprotokollat i forbindelse med revisionen af C ApS for 2013 (klagepunkt a),
- At indklagede har overtrådt erklæringsbekendtgørelsen i forbindelse med afgivelse af erklæring på årsregnskaber for samtlige enkeltsager, idet der ikke er taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabsloven. Endvidere er god revisorskik overtrådt som følge af utilstrækkelig kontrol af overholdelse af den regnskabsmæssige begrebsramme, hvilket har medført flere fejl i årsregnskaberne (klagepunkt b), og
- At indklagede har overtrådt erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af revisionspåtegning på årsrapporten C ApS for 2013, idet der ikke afgivet supplerende oplysninger vedrørende ulovligt aktionærlån (klagepunkt c).

### **Sagsfremstilling:**

Revisortilsynet udtog i 2014 Revisionsfirma B, cvr.-nr. XX XX XX XX til kvalitetskontrol.

Af kvalitetskontrollantens erklæring af 14. november 2014 fremgår det, at der på tidspunktet for kontrollens start til revisionsvirksomheden var tilknyttet 1 kontorsted med 1 godkendt revisor, som

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 1.

Følgende endvidere af kvalitetskontrollantens erklæring:

” ...

*Forbehold*

*Ved gennemgang af konkrete erklæringsopgaver har vi flere tilfælde konstateret, at det beskrevne kvalitetsstyringssystem ikke anvendes fuldt ud, at der er foretaget mangelfuld planlægning, at det udrette arbejde og omfanget heraf er utilstrækkeligt og kun delvist dokumenteret samt at den sagsansvarliges involvering har været utilstrækkelig.*

*Samtidig har vi konstateret, at den afgivne erklæring i et tilfælde ikke overholder kravene i erklæringsbekendtgørelsen, idet der ikke er afgivet fornødne forbehold og supplerende oplysninger om ulovligt lån til hovedanpartshaver. Vi har endvidere i enkeltsager konstateret, at årsrapporten ikke indeholder de fornødne lovpligtige noter og beskrivelse af anvendt regnskabspraksis. I en enkelt sag har vi herudover konstateret, at der i strid med Revisorloven ikke har været udarbejdet revisionsprotokollat siden 2011. Som følge af mangelfuld planlægning og dokumentation ar det udrette arbejde kan vi øvrigt ikke vurdere, om de afgivne erklæringer overholder kravene i erklæringsbekendtgørelsen.*

*Konklusion*

*Ved den udførte gennemgang er vi ikke blevet bekendt med forhold, der giver anledning til at konkludere, at der ikke er etableret og implementeret et hensigtsmæssigt kvalitetsstyringssystem, men som følge af det i forbeholdet anførte er det vor opfattelse, at kvalitetsstyringssystemet ikke anvendes i fornødent omfang. Som følge af det anførte forbehold er det vor opfattelse, at det udførte arbejde på erklæringsopgaverne ikke lever op til kravene i lovgivning, standarder eller god skik. Vi har konstateret, at revisors erklæring på erklæringsopgaver ikke er i overensstemmelse med kravene i erklæringsbekendtgørelsen. Endvidere har vi konstateret, at de afgivne erklæringer i flere tilfælde ikke er i overensstemmelse med konklusionerne i dokumentationen for det udførte arbejde.*

... ”

Vedrørende selskabet C ApS (revision):

Indklagede har den 16. juni 2014 afgivet revisorpåtegning på årsrapporten for C ApS for regnskabsåret 2013. Følgende fremgår blandt andet af erklæringen:

” ...

*Vi har revideret årsregnskabet for C ApS for regnskabsåret 1. januar 2013 – 31. december 2013, der omfatter anvendt regnskabspraksis, resultatopgørelse, balance 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 aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 2013 samt af resultatet af selskabets aktiviteter for regnskabsåret 1. januar 2013 – 31. december 2013 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.*

... ”

Det fremgår af årsrapporten, at årets resultat var 517.733 kr., balancesummen var 11.859.454 kr., herunder andre værdipapirer og kapitalandele med 9.632.913 kr., omsætningsaktiver med 1.248.168 kr., og egenkapital med 10.980.921 kr.

Der er vedrørende selskabet fremlagt et 'Internt regnskab', hvoraf det blandt andet fremgår, at selskabets hovedaktivitet er udlejning af maskiner og produktion af unikke ting. Der er i rapportens noter redegjort nærmere for udlejningsmaskiner, autodrift, administrationsomkostninger, lokaleomkostninger, afskrivninger, rente- og udbytteindtægter, finansieringsomkostninger, andre anlæg, driftsmateriel og inventar, kapitalandele i datterselskaber samt nærstående parter.

Af kvalitetskontrollantens bemærkninger til skema C fremgår blandt andet, at selskabet er under regnskabsklasse B, og som beskrivelse af sagen er anført:

” ...

*Sagen vedrører en revisionspåtegning på årsrapporten for 2013 uden forbehold eller supplerende oplysninger på en klasse B-virksomhed. Selskabet udlejer maskiner og har herudover væsentlige indtægter på værdipapirer og udlån. Årets resultat udviser et overskud på 518 tkr. og en egenkapital på 10.981 tkr.*

... ”

Redegørelsen for den udførte gennemgang, herunder væsentlige fejl og mangler vedrørende den udførte revision/gennemgang, er følgende:

” ...

*Det er vores opfattelse, at der forefindes et tilfredsstillende kvalitetsstyringsystem, Kreston Danmarks kvalitetsstyringsystem, men systemet anvendes ikke i tilstrækkeligt omfang.*

*Der er udarbejdet en revisionsplan, men flere af områderne er ikke udfyldte, herunder revisionsstrategi, ligesom flere og væsentlige konkrete revisionshandlinger ikke fremgår af revisionsplanen. Det er vores samlede vurdering, at revisionsplanen fremstår mangelfuld og usammenhængende.*

*Det er vores opfattelse, at der mangler revisionshandlinger for væsentlige områder, herunder materielle og finansielle anlægsaktiver, tilgodehavender, begivenheder efter balancedagen og ledelsens pligter.*

*Der er ingen delkonklusioner for det udførte arbejde. Der er udarbejdet en samlet konklusion med samme tekst som i revisionspåtegningens konklusionsafsnit. Det er vores opfattelse, at denne konklusion er for bred.*

*... ”*

Redegørelsen for den udførte gennemgang, herunder væsentlige fejl og mangler vedrørende overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen, herunder overtrædelse af den relevante begrebsramme (f.eks. årsregnskabsloven) er:

*” ...*

*Årsrapporten lever efter vores opfattelse ikke op til Årsregnskabslovens krav, idet der bl.a. mangler følgende noter og beskrivelser af anvendt regnskabspraksis:*

- *Note med virksomhedens væsentligste aktiviteter, ÅRL § 76 a*
- *Mangler oplysning om kapitalandele i dattervirksomheder, ÅRL § 72, stk. 1 og 2, nr. 1*
- *Ingen opgørelse reserve for nettoopskrivning efter ÅRL § 43 a, stk. 5.*
- *Mangler bevægelser på egenkapital, jf. ÅRL § 56.*
- *Der mangler noteoplysning om lån til ledelsen, gerunder vilkår og renter, jf. ÅRL § 73. Endvidere fremgår tilgodehavende ikke i en særskilt linje i årsrapporten, jf. skemakrav til ÅRL.*
- *Anvendt regnskabspraksis er ikke fyldestgørende, jf. ÅRL § 53, stk. 2, idet der ikke er oplyst om afskrivningsperiode og evt. resttid samt manglende oplysning om, at skyldigt udbytte afsættes som en forpligtelse.*

*Af intern årsrapport fremgår, at der er en mellemregning med D(hovedanpartshaver og direktør) på 439.282 kr. Mellemværendet indgår under andre tilgodehavender i den officielle årsrapport, og således ikke som en selvstændig post under omsætningsaktiver, ligesom note iht. ÅRL § 53, stk. 2 mangler.*

*Særligt som følge af manglende noter, herunder note om ulovligt anpartshaverlån, burde revisionspåtegningen være med forbehold vedrørende overholdelse af årsregnskabslovens skema- og notekrav samt supplerende oplysninger vedrørende ledelsesansvar for ansvarligt lån. Det er derfor ikke vores opfattelse, at den afgivne revisionspåtegning lever op til erklæringsbekendtgørelsen.*

*... ”*

Og konklusionen lyder:

*” ...*

*På grundlag af vores gennemgang er det vores opfattelse, at der forefindes et kvalitetsstyringssystem, der lever op til lovens krav, men at systemet ikke er anvendt tilstrækkeligt ved udførelse af opgaven, herunder utilstrækkelig planlægning og udførelse af opgaven.*

*Der er væsentlige mangler i årsrapporten, herunder overtrædelse af årsregnskabsloven som følge af manglende noter og beskrivelse af anvendt regnskabspraksis. Revisionspåtegningen skulle derfor have indeholdt et forbehold for de manglende oplysninger.*

*Den afgivne erklæring er som følge af ovenstående samt manglende supplerende oplysninger og forbehold for ulovligt anpartshaverlån ikke afgivet i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsen.*

*Der er overtrædelse af Revisorloven som følge af, at der ikke er udarbejdet revisionsprotokollat. Dette ses ikke udarbejdet siden 2011.*

... ”

Af kvalitetskontrollantens bemærkninger til checkliste 4: Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, fremgår det indledningsvist under 'Oplysningerne vedrørende den kontrollerede enkeltsg, at revisor har vurderet en række væsentlige poster i regnskabet, herunder omkostninger, finansielle poster, anlægsaktiver, tilgodehavender, egenkapital og anden gæld. Revisor har vurderet, at alle poster ikke er risikofyldte. Det af revisor valgte væsentlighedsniveau er 180 tkr.

Videre fremgår det under kontrollantens konklusion på gennemgangen af Årsregnskabet (erklæringsemnet) (Punkt A) samt gennemgangen af Revisionspåtegninger (Punkt B):

” ...

*Der foreligger checkliste. Årsrapporten lever efter vores opfattelse ikke op til Årsregnskabslovens krav, idet der bl.a. mangler følgende noter og beskrivelser af anvendt regnskabspraksis:*

- *Note med virksomhedens væsentligste aktiviteter ÅRL 76a*
- *Mangler oplysning om kapitalandele i dattervirksomheder, ÅRL § 72, stk. 1 og 2, nr. 1*
- *Ingen opgørelse af reserve for nettoopskrivning efter ÅRL § 43a, stk. 5.*
- *Mangler bevægelser på egenkapital, jf. ÅRL § 56*
- *Der mangler noteoplysning om lån til ledelsen, herunder vilkår, renter m.v., jf. ÅRL § 73. Endvidere fremgår tilgodehavende ikke i en særskilt linje i årsrapporten, jf. skemakrav til ÅRL.*
- *Anvendt regnskabspraksis er ikke fyldestgørelse, jf. ÅRL § 53, stk. 2, idet der ikke er oplyst om afskrivningsperiode og evt. resttid samt manglende oplysning om, at skyldigt udbytte afsættes som en forpligtelse.*

*Af intern årsrapport fremgår, at der er en mellemregning med D(hovedanpartshaver og direktør) på 439.282 kr. Mellemværendet indgår under andre tilgodehavender i den officielle årsrapport, og således ikke som en selvstændig post under omsætningsaktiver, ligesom note iht. ÅRL § 53, stk. 2 mangler.*

*Særligt som følge af manglende noter, herunder note om ulovligt anpartshaverlån, burde revisionspåtegningen være med forbehold vedrørende overholdelse af årsregnskabslovens skema- og notekrav samt supplerende oplysninger vedrørende ledelsesansvar for ansvarligt lån. Det er derfor ikke vores opfattelse, at den afgivne revisionspåtegning lever op til erklæringsbekendtgørelsen.*

...”

Indklagede har hertil bemærket:

”...

*Indberetningen af regnskabet til Erhvervsstyrelsen er sket via styrelsens system: Regnskab 2.0 Basis, som der er adgang til på nettet. Idet interne regnskab, som er udarbejdet samtidig med det indberettede regnskab, er der oplysninger om virksomhedens væsentlige aktiviteter og specifikation af bevægelserne på egenkapitalen. Oplysningerne om virksomhedens aktiviteter er i det interne regnskab vist under virksomhedsoplysninger. På grund af manglende kendskab til hvorledes Regnskab 2.0. Basis fungerer, hvor de manglende oplysninger og specifikationer gives ved oprettelse af noter, har vi imidlertid ikke fået disse med ved indberetningen.*

*For så vist angår specifikation af egenkapitalen fremgår det af balancen at indskudskapitalen er uændret og af opgørelsen under resultatopgørelsen, at det er årets resultat, der udgør væksten i egenkapitalen.*

*For så vidt angår mellemregningen med D har min overvejelse været den, at Der 100 % aktionær og at der derfor ikke var tvivl om at der ville [blive] vedtaget en udbytteuddeling på generalforsamlingen, som ville udligne mellemregningen.*

...”

Kontrollanten har som konklusion på gennemgangen af Revisionsprotokollat (Punkt C) skrevet, at:

”...

*Der er i strid med Revisorlovens § 20 ikke afgivet revisionsprotokol siden 2011, ligesom revisor ikke har kontrolleret ledelsens pligter i henhold til Selskabslovens § 147.*

...”

Kontrollanten har som konklusion på punkterne 'Legitimation af Kunde' og 'Accept og fortsættelse af revisionsopgaven' (Punkt D) skrevet, at:

”...

*Bortset fra manglende dokumentation for stillingtagen til identifikation og legitimation, har gennemgangen ikke givet anledning til bemærkninger.*

...”

Kontrollanten har som konklusion på punkt E, Planlægning af revisionsopgaven, anført blandt andet, at:

”...

*Den udarbejdede revisionsplan er efter vores opfattelse ikke udfyldt for alle relevante områder, herunder revisionsstrategi og planlagte arbejdshandlinger, og fremstår derfor noget mangelfuld og usammenhængende.*

...”

Kontrollanten har som konklusion på gennemgangen af dokumentation for udførelse af revisionsopgaven (Punkt F) skrevet, at:

” ...

*Der foreligger dokumentation for afstemning af de væsentligste balanceposter, herunder selskabets værdipapirbeholdning, som udgør 80 % af den samlede aktivmasse.*

*Kapitalandel i tilknyttet virksomhed, I ApS, er målt til indre værdi. Der er ikke planlagt revisionshandlinger eller konkluderet på denne post.*

*Tilgodehavende skat på 101 tkr. Der foreligger ikke tilstrækkelig dokumentation for dette beløb, ligesom der efter vores opfattelse ikke foreligger en opgørelse over udskudte skatteforpligtelser/udskudte skatteaktiver.*

*Der er ikke udført handlinger for efterfølgende periode, herunder indhentelse af ledelsens regnskaberklæring.*

*Der sidder et udfyldt ark i revisionsplanen vedrørende ledelsens pligter.*

*Overordnet set sidder der dokumentation for afstemning af de væsentligste poster i regnskabet. Der er imidlertid en række væsentlige balanceposter (over væsentlighedsniveauet), hvor der ikke sidder dokumentation, ligesom posterne ikke er beskrevet i planlægningen og delkonklusioner.*

... ”

Indklagede har hertil bemærket:

” ...

*Tilgodehavende skat er udbytteskat, der er tilbageholdt af de modtagne udbytter og således ikke et udskudt skatteaktiv. Da selskabets skattepligtige indkomst er nul efter modregning af underskud fra tidligere år fra datterselskaberne bliver det tilbageholdte udbytte tilbagebetalt af SKAT.*

... ”

Kontrollanten har som konklusion punktet 'Konklusion' (Punkt G) skrevet, at:

” ...

*Der mangler delkonklusioner. Der er udarbejdet en checkliste og en samlet konklusion: ”Det er vores opfattelse, at årsregnskabet giver et retvisende billede af virksomhedens aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 2013 samt af resultatet af virksomhedens aktiviteter og for regnskabsåret 1. januar - 31. december 2013 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.*

... ”

Vedrørende Andelsboligforeningen E, [by] (revision):

Indklagede har den 2. april 2014 afgivet revisorpåtegning på årsrapporten for Andelsboligforeningen E, [by], for regnskabsåret 2013. Følgende fremgår blandt andet af erklæringen:

” ...

*Vi har revideret årsregnskabet for Andelsboligforeningen E for regnskabsåret 1. januar – 31. december 2013 omfattende resultatopgørelse, balance og værdi af andelsbeviser for andelsboligforeningen. Årsregnskabet udarbejdes efter årsregnskabsloven.*

[...]

*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 foreningens aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 2013 samt af resultatet af foreningens aktiviteter for regnskabsåret 1. januar – 31. december 2013 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.*

### **Supplerende oplysninger vedrørende forståelse af revisionen**

*Andelsboligforeningen har i overensstemmelse med Erhvervsstyrelsens vejledning om årsregnskaber for andelsboligforeninger, der aflægger regnskab efter årsregnskabsloven, medtaget budgettal som sammenligningstal i resultatopgørelsen. Disse budgettal er, som det også fremgår af resultatopgørelsen, ikke revideret.*

...”

Det fremgår af årsrapporten, at årets resultat var 78.904 kr., balancesummen var 29.950.979 kr., herunder indtægter fra boligafgifter med 1.222.188 kr. og egenkapital med 7.375.881 kr.

Det fremgår af årsrapporten at, foreningens gæld var i alt 22.575.098 kr., heraf udgjorde 22.000.000 et Cibor6 lån med renteswap med rente fastlåst til 4,53 %, og at ophævelse af renteswappen pr. 31/12 2013 ville koste kr. 4.626.125. Ejendomsværdien er angivet til 29.550.979 kr.

Af kvalitetskontrollantens bemærkninger til skema C fremgår blandt andet, at foreningen er under regnskabsklasse A, og som beskrivelse af sagen er anført:

” ...

*Sagen vedrører en revisionspåtegning på årsrapporten for en andelsboligforening, som er forsynet med en revisionspåtegning uden forbehold men med supplerende oplysning om, at budgettal ikke er revideret. Andelsboligforeningens regnskab omfatter en ejendom i [by], som er målt til kostpris.*

*Årets resultat udviser et overskud på 63 tkr. og en egenkapital på 7.382 tkr. Værdi af renteswap er oplyst i årsregnskabet til en negativ værdi på 4.626 tkr. på balancedagen, men renteswap er ikke indregnet som en forpligtelse, hvilket er OK, da ejendommen er målt til kostpris.*

...”

Redegørelsen for den udførte gennemgang, herunder væsentlige fejl og mangler vedrørende den udførte revision/gennemgang, er følgende:



” ...

*Det er vores opfattelse, at der forefindes et tilfredsstillende kvalitetsstyringssystem, Kreston Danmarks kvalitetsstyringssystem, men systemet anvendes ikke i tilstrækkeligt omfang.*

*Der er udarbejdet en revisionsplan, men flere af områderne er ikke udfyldte, herunder revisionsstrategi, ligesom flere og væsentlige konkrete revisionsbehandlinger ikke fremgår af revisionsplanen. Det er vores samlede vurdering, at revisionsplanen fremstår mangelfuld og usammenhængende.*

*Det er vores opfattelse, at der mangler revisionsbehandlinger for flere områder, herunder andelsboligforeningens ejendom, indhentelse af engagementsforespørgsel og regnskaberklæring fra foreningens ledelse.*

*Der er ingen delkonklusioner for det udførte arbejde. Der er udarbejdet en samlet konklusion med samme tekst som i revisionspåtegningens konklusionsafsnit, som ikke er dateret og underskrevet af revisor. Det er vores opfattelse, at denne konklusion er for bred.*

... ”

Redegørelsen for den udførte gennemgang, herunder væsentlige fejl og mangler vedrørende overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen, herunder overtrædelse af den relevante begrebsramme (f.eks. årsregnskabsloven) er:

” ...

*Årsrapporten er i det væsentlige udarbejdet efter årsregnskabsloven og Erhvervsstyrelsens vejledning om årsregnskab for andelsboligforeninger. I påtegningen anbefaler vi, at der udover årsregnskabsloven henvises til andelsboliglovens bestemmelser og foreningens vedtægter. Vi anbefaler endvidere en mere fyldestgørende beskrivelse af anvendt regnskabspraksis. For så vidt angår revisionsprotokol er det vores opfattelse, at revisionsprotokollen er noget kortfattet, og anbefaler, at der redegøres for supplerende oplysninger, og at renteswap omtales.*

*Endvidere skal vi anbefale, at revisionsprotokollen underskrives af ledelsen.*

... ”

Og konklusionen lyder:

” ...

*På grundlag af vores gennemgang er det vores opfattelse, at der forefindes et kvalitetsstyringssystem, der lever op til lovens krav, men at systemet ikke er anvendt tilstrækkeligt ved udførelse af opgaven, herunder utilstrækkelig dokumentation for planlægning, udførelse af opgaven og konklusion.*

*Vi anbefaler, at der i revisionspåtegningen henvises til vedtægter og andelsboliglovens bestemmelser. Endvidere mere fyldestgørende beskrivelse af anvendt regnskabspraksis og beskrivelser af det udførte arbejde i revisionsprotokollen.*

... ”

Af den kontrollerede revisors (mulige) begrundelse for væsentlig fejl og mangler fremgår følgende:

” ...  
*Systemet er ikke anvendt tilstrækkeligt ved udførelse af opgaven, herunder utilstrækkelig dokumentation for planlægning og udførelse af opgaven.*

*Der er mangler i årsrapporten, herunder overtrædelse af årsregnskabsloven som følge af manglende noter og beskrivelse af anvendt regnskabspraksis.*

” ...

Af kvalitetskontrollantens bemærkninger til checkliste 4: Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, fremgår det indledningsvist under 'Oplysningerne vedrørende den kontrollerede enkeltsag, at revisors vurderede væsentlige og risikofyldte regnskabsposter i revisionsplanlægningen ikke er identificeret, og at det valgte væsentlighedsniveau er fastsat til 0 kr., idet revisor er bogfører for foreningen.

Videre fremgår det under kontrollantens konklusion på gennemgangen af Årsregnskabet (erklæringsemnet) (Punkt A) samt gennemgangen af Revisionspåtegninger (Punkt B):

” ...  
*Mangelfuld planlægning, dokumentation af udførte handlinger samt konklusion på opgaven. Der er flere områder, som ikke ses udfyldt. Begrebsrammen mangler noget i forhold til modelregnskab for andelsboligforeninger. Mangelfuld beskrivelse af anvendt regnskabspraksis.*

” ...

Indklagede har hertil bemærket:

” ...  
*Der ankes over, at der i påtegningen ikke henvises til andelsboligloven og vedtægterne med henvisning til modelregnskabet fra Erhvervsstyrelsen. I den påtegning vi i revisionsstiftelse skal bruge for model B regnskaber er der imidlertid heller ikke henvisning til vedtægter eller selskabsloven. Det forekommer derfor modstridende, at kræve den henvisning i model A regnskaber.*

” ...

Kontrollanten har som konklusion på punkterne 'Legitimation af Kunde' og 'Accept og fortsættelse af revisionsopgaven' (Punkt D) skrevet, at:

” ...  
*Manglende dokumentation omkring hvidvask – dog tale om gammelkendt kunde. I sagen var der kopi af en række andelsbeviser i forhold til ejere.*

*Vores gennemgang af revisionsopgavens dokumentation for accept og fortsættelse af klientforhold har herudover ikke givet anledning til bemærkninger.*

” ...

Kontrollanten har som konklusion på punkt E, Planlægning af revisionsopgaven, anført blandt andet, at:

” ...  
*Mangelfuld og usammenhængende dokumentation af planlægning – Der er kun få tekster i planlægningen.*  
... ”

Kontrollanten har som konklusion på gennemgangen af dokumentation for udførelse af revisionsopgaven (Punkt F) skrevet, at:

” ...  
*Mangelfuld dokumentation af udførte handlinger og mangelfuld revision. Der er kvitteret på arbejdsmaterialer med dato og initialer, men der er ikke tilknyttet tekster til dokumentation for det udførte arbejde, herunder udarbejdelse af delkonklusioner. Der mangler revisionsbeviser i form af bl.a. engagementsforespørgsel, tingbogsudskrift og ledelsens regnskaberklæring m.v.*

*Samlet set er det derfor vores opfattelse, at det udførte arbejde ikke er udført tilstrækkeligt og tilstrækkeligt dokumenteret.*  
... ”

Kontrollanten har som konklusion punktet 'Konklusion' (Punkt G) skrevet, at:

” ...  
*Mangelfuld konklusionsmaterialer, som kun er delvist udfyldt. Der er ingen datering eller kvittering fra den underskrivende revisor. I konklusionsark fremgår, at der afgives blank påtegning – der er en supplerende oplysning omkring indarbejdede budgettal.*  
... ”

Vedrørende selskabet H ApS(revision):

Indklagede har den 30. maj 2014 afgivet revisorpåtegning på årsrapporten for H ApS for regnskabsåret 2013. Følgende fremgår blandt andet af erklæringen:

” ...  
*Vi har revideret årsregnskabet for H ApS for regnskabsåret 1. januar 2013 – 31. december 2013, der omfatter anvendt regnskabspraksis, resultatopgørelse, balance 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 aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 2013 samt af resultatet af selskabets ak-*

*tiviteter for regnskabsåret 1. januar 2013 – 31. december 2013 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.*

... ”

Det fremgår af årsrapporten, at årets resultat var 114.238 kr., balancesummen var 406.088 kr., herunder personaleomkostninger med 621.261 kr., varebeholdninger med 49.380 kr., tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser med 109.158 kr., omsætningsaktiver i alt med 406.088 kr. samt egenkapital med 175.676 kr. Det fremgår videre af årsrapporten at, de kortfristede forpligtelser udgjorde 230.412 kr.

Der er ikke vedlagt et 'Internt regnskab' for det pågældende selskab.

Af kvalitetskontrollantens bemærkninger til skema C fremgår blandt andet, at selskabet er under regnskabsklasse B, og som beskrivelse af sagen er anført:

” ...

*Sagen vedrører en revisionspåtegning på årsrapporten for 2013 uden forbehold eller supplerende oplysninger på en klasse B-virksomhed. Selskabet driver virksomhed med tagdækning. Årets resultat udviser et overskud på 114 tkr. efter skat og en egenkapital på 176 tkr. efter forslag til udlodning af udbytte med 70 tkr.*

... ”

Redegørelsen for den udførte gennemgang, herunder væsentlige fejl og mangler vedrørende den udførte revision/gennemgang, er følgende:

” ...

*Det er vores opfattelse, at der forefindes et tilfredsstillende kvalitetsstyringssystem, Kreston Danmarks kvalitetsstyringssystem, men systemet anvendes ikke i tilstrækkeligt omfang.*

*Der er udarbejdet en revisionsplan, men flere af områderne er ikke udfyldte, herunder revisionsstrategi, ligesom flere og væsentlige konkrete revisionshandlinger ikke fremgår af revisionsplanen. Det er vores samlede vurdering, at revisionsplanen fremstår mangelfuld og usammenhængende.*

*Det er vores opfattelse, at der mangler revisionshandlinger for væsentlige områder, herunder varebeholdninger, tilgodehavender, begivenheder efter balancedagen og ledelsens pligter. Der er ikke indhentet stærke revisionsbeviser i form af engagementsforespørgsel og saldomeddelelser samt revisionsbevis i form af regnskabserklæring fra ledelsen.*

*Der er ingen delkonklusioner for det udførte arbejde. Der er udarbejdet en samlet konklusion med samme tekst som i revisionspåtegningens konklusionsafsnit. Det er vores opfattelse, at denne konklusion er for bred.*

... ”

Redegørelsen for den udførte gennemgang, herunder væsentlige fejl og mangler vedrørende overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen, herunder overtrædelse af den relevante begrebsramme (f.eks. årsregnskabsloven) er:

” ...

*Der mangler noteoplysning om fordeling af personaleomkostninger, note om virksomhedens væsentligste aktiviteter samt bevægelser på egenkapital. Forslag til udbytte er vist under anden gæld, men er ikke omtalt under anvendt regnskabspraksis. Til gengæld er forslag til udbytte vist som en ”debitpost” under egenkapital i balancen pr. 31/12 2013.*

*De manglende noter m.v. betyder, at årsrapporten ikke på disse punkter er udarbejdet i overensstemmelse med Årsregnskabsloven, hvilket burde indebære et forbehold i revisionspåtegningen.*

... ”

Og konklusionen lyder:

” ...

*På grundlag af vores gennemgang er det vores opfattelse, at der forefindes et kvalitetsstyringssystem, der lever op til lovens krav, men at systemet ikke er anvendt tilstrækkeligt ved udførelse af opgaven, herunder utilstrækkelig planlægning og udførelse af opgaven.*

*Der er mangler i årsrapporten, herunder overtrædelse af årsregnskabsloven som følge af manglende noter. Revisionspåtegningen skulle derfor have indeholdt et forbehold for de manglende oplysninger.*

... ”

Af kvalitetskontrollantens bemærkninger til checkliste 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:

” ...

*Revisor har vurderet en række væsentlige poster i regnskabet, herunder finansielle poster, skat, materielle anlægsaktiver, kapitalandele, andre finansielle anlægsaktiver, andre tilgodehavender, likvider, egenkapital, anden gæld og eventualforpligtelser. Revisor har vurderet, at alle poster ikke er risikofyldte.*

... ”

Det fremgår, at det af revisor valgte væsentlighedsniveau er 10 tkr.

Videre fremgår det under kontrollantens konklusion på gennemgangen af Årsregnskabet (erklæringsemnet) (Punkt A) samt gennemgangen af Revisionspåtegninger (Punkt B):

” ...

*Der er ikke anvendt checkliste eller dokumenteret gennemgang til Årsregnskabsloven. Der mangler noter vedrørende fordeling af personaleomkostninger, væsentligste aktiviteter og bevægelser på egenkapital. Udbytte er vist som anden gæld, og forslag til udlodning af udbytte er vist som en "debetpost" under egenkapital.*

... "

Indklagede har hertil bemærket:

" ...

*Indberetningen af regnskabet til Erhvervsstyrelsen er sket via styrelsens system: Regnskab 2.0 Basis, som der er adgang til på nettet. I det interne regnskab, som er udarbejdet med det indberettede regnskab, er der oplysninger om virksomhedens væsentligste aktiviteter og specifikation af personaleomkostninger og specifikation af bevægelserne på egenkapitalen. Oplysningerne om virksomhedens aktiviteter er i det interne regnskab vist under virksomhedsoplysninger. På grund af manglende kendskab til, hvorledes Regnskab 2.0 Basis fungerer, hvor de manglende oplysninger og specifikationer gives ved oprettelse af noter, har vi imidlertid ikke fået disse med ved indberetningen.*

*For så vidt angår specifikation af egenkapitalen fremgår det af balancen at indskudskapitalen er uændret og af opgørelsen under resultatopgørelsen, at det er årets resultat, der udgør væksten i egenkapitalen.*

... "

Kontrollanten har som konklusion på punkt E, Planlægning af revisionsopgaven, anført blandt andet, at:

" ...

*Den udarbejdede revisionsplan er efter vores opfattelse ikke udfyldt for alle relevante områder, herunder revisionsstrategi og planlagte arbejdshandlinger, og fremstår derfor noget mangelfuld.*

... "

Kontrollanten har som konklusion på gennemgangen af dokumentation for udførelse af revisionsopgaven (Punkt F) skrevet, at:

" ...

*Der foreligger dokumentation for afstemning af de væsentligste balanceposter. Der er dog ikke foretaget fysisk kontrol af varelager samt handlinger vedrørende efterfølgende periode, herunder indhentelse af ledelsens regnskabserklæring samt anden dokumentation til vurdering og dokumentation for, at selskabet er en going concern.*

*Foretagne revisionshandling er ikke tilstrækkeligt dokumenteret, da der ikke er foreligger udfyldte arbejdsinstrukser med delkonklusioner på væsentlige områder, herunder varelager, tilgodehavender samt efterfølgende begivenheder.*

... "

Kontrollanten har som konklusion punktet 'Konklusion' (Punkt G) skrevet, at:

” ...

*Der mangler delkonklusioner. Der er udarbejdet et konklusionsark og en samlet konklusion: ”Det er vores opfattelse, at årsregnskabet giver et retvisende billede af virksomhedens aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 2013 samt af resultatet af virksomhedens aktiviteter og for regnskabsåret 1. januar – 31. december 2013 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.*

... ”

#### Vedrørende selskabet F Holding ApS (review):

Indklagede har den 19. november 2014 afgivet reviewpåtegning på årsrapporten for F Holding ApS for regnskabsåret 2012/2013. Følgende fremgår blandt andet af erklæringen:

” ...

*Vi har efter aftale udført review af årsregnskabet for F HOLDING ApS for regnskabsåret 1. oktober 2012 – 30. september 2013, omfattende resultatopgørelse, balance, noter og anvendt regnskabspraksis. Årsregnskabet aflægges efter årsregnskabsloven.*

[...]

#### **Konklusion**

*Ved det udførte review er vi ikke blevet bekendt med forhold, der giver os anledning til at konkludere, at årsregnskabet ikke giver et retvisende billede af virksomhedens aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 30. september 2013 samt af resultatet af virksomhedens aktiviteter for regnskabsåret 1. oktober 2012 – 30. september 2013 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.*

... ”

Det fremgår af årsrapporten, at årets resultat var 295.126 kr., balancesummen var 916.710 kr., herunder egenkapital med 375.126 kr., og kortfristede forpligtelser med 443.709 kr.

Af kvalitetskontrollantens bemærkninger til skema C fremgår blandt andet, at selskabet er under regnskabsklasse B, og som beskrivelse af sagen er anført:

” ...

*Sagen vedrører en reviewerklæring uden forbehold eller supplerende oplysninger afgivet den 19/11 2013 på en klasse B virksomhed for regnskabsåret 2012/13. Selskabet drev [erhvervsvirksomhed] i 2012/13, og årets resultat efter skat udviste et overskud på 295 tkr. og en egenkapital pr. 30/9 2013 på 375 tkr.*

... ”

Redegørelsen for den udførte gennemgang, herunder væsentlige fejl og mangler vedrørende den udførte revision/gennemgang, er følgende:

” ...

*Det er vores opfattelse, at der forefindes et tilfredsstillende kvalitetsstyringssystem, Kreston Danmarks kvalitetsstyringssystem, men systemet er ikke anvendt i tilstrækkeligt*

omfang.

*Det er vores samlede vurdering, at planen fremstår mangelfuld og usammenhængende, idet planen på flere områder ikke er understøttet af bemærkninger, ligesom der mangler stillingtagen til enkelte områder, herunder strategi.*

*Der forefindes ikke underskrevet aftalebrev og ledelseserklæring.*

*Der mangler initialer og datering af væsentlige arbejds papirer, herunder det afsluttende konklusionsnotat.*

*Det er vores opfattelse, at der mangler dokumentation for udførte handlinger på enkelte områder, ligesom den underliggende dokumentation er delvis mangelfuld.*

... ”

Redegørelsen for den udførte gennemgang, herunder væsentlige fejl og mangler vedrørende overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen, herunder overtrædelse af den relevante begrebsramme (f.eks. årsregnskabsloven) er:

” ...

*Vores gennemgang af årsrapporten har vist, at der mangler noteoplysninger vedrørende selskabets aktiviteter og fordeling af personaleomkostninger.*

*Vi har endvidere konstateret, at der ikke er sammenhæng i beskrivelse under anvendt regnskabspraksis for igangværende arbejder og den faktiske måling i årsrapporten. Af anvendt regnskabspraksis fremgår, at igangværende arbejder måles til salgspris med fradrag for avance, mens igangværende arbejder består af to fakturaer skrevet efter regnskabsårets udløb, som indeholder avance.*

... ”

Og konklusionen lyder:

” ...

*På grundlag af vores – og intern kvalitetskontrollants – gennemgang, er det vores opfattelse, at planlægning og det udførte review kun delvist lever op til lovgivningen og relevante standarders krav.*

*Der er enkelte fejl i årsrapporten som følge af manglende noter, ligesom der ikke er sammenhæng i beskrivelsen under anvendt regnskabspraksis vedrørende selskabets igangværende arbejder, som er målt til salgspris i årsrapporten til trods for, at der under anvendt regnskabspraksis står, at de måles til salgspris ekskl. avance.*

... ”

Af den kontrollerede revisors (mulige) begrundelse for væsentlig fejl og mangler fremgår følgende:

” ...

*Systemet er ikke anvendt tilstrækkeligt ved udførelse af opgaven, herunder utilstrækkelig planlægning og udførelse af opgaven.*

... ”



Af kvalitetskontrollantens bemærkninger til checkliste 4: Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, fremgår det indledningsvist under 'Oplysningerne vedrørende den kontrollerede enkelt-sag', at revisors vurderede og risikofyldte regnskabsposter i planlægningen er nettoomsætning, tilgodehavender fra salg og igangværende arbejder, samt at revisors valgte væsentlighedsniveau er 20 tkr.:

Videre fremgår det under kontrollantens konklusion på gennemgangen af Årsregnskabet (erklæringsemnet) (Punkt D) samt gennemgangen af Erklæring:

” ...

*Reviewerklæring uden forbehold eller supplerende oplysninger.*

*Der mangler noter vedrørende fordeling af personaleomkostninger, væsentligste aktiviteter og bevægelser på egenkapital.*

*Vedrørende intern kontrol*

*Den interne kontrollant har i tillæg til udfyldt bilag 5 fra Revisortilsynet udarbejdet side med forhold på den gennemgåede sag samt en reviewerklæring med supplerende oplysninger. Kontrollanten savner stillingtagen til alle punkter i planlægningsnotatet, herunder særligt omkring valg af strategi. I det afsluttende memo bemærker kontrollanten, at art af erklæring mangler udfyldelse.*

*Vi er enige i kontrollantens bemærkninger. Vi savner et fyldestgørende planlægningsnotat, fyldestgørende detailplaner og dokumentation herpå samt fyldestgørende konklusion. Der mangler oplysninger om selskabets aktivitet. Yderligere svarer oplysningerne i anvendt regnskabspraksis ikke overens med de faktisk benyttede metoder til indregning omkring igangværende arbejder.*

... ”

Kontrollanten har som konklusion på punkt B, Planlægning og udførelse af opgaven, anført blandt andet, at:

” ...

*Der mangler dokumentation for legitimation af kunde, ligesom det er konstateret, at der ikke er udarbejdet et aftalebrev.*

*Planlægningsnotatet fremstår noget usammenhængende og mangelfuld på visse punkter. Det ville være gavnligt, hvis afkrydsninger i planlægningsnotatet suppleres af underbyggende kommentarer.*

*Generelt sidder der ikke mange arbejds-papirer i arbejdsomslag, herunder dokumentation for igangværende arbejder. Ledelsens regnskabs-erklæring er ikke underskrevet.*

*Vedrørende intern kontrol:*

*Der er udfyldt bilag 5 fra Revisortilsynet, ligesom kontrollanten har udarbejdet et samlet særskilt notat med bemærkninger i den pågældende sag og en reviewerklæring med supplerende oplysninger.*

*Intern kontrollant bemærker forhold omkring manglende dokumentation for legitimation af kunde og manglende aftalebrev. Kontrollanten savner ligeledes valg af strategi, dokumentation for udførte handlinger samt konklusion og valg af erklæring. I punkt 9 er der anført IR, idet kontrollanten ikke mener, at der er væsentlige fejl eller mangler. Der er derfor ikke gennemgået yderligere sager ved den interne kontrol.*

*Vi er enige i kontrollantens bemærkninger. Vi mener dog, at ovenstående burde have medført udtagelse af yderligere stikprøver.*

*... ”*

Kontrollanten har som konklusion på gennemgangen af den efterfølgende interne kontrol på sagen (Punkt E) skrevet, at:

*” ...*

*Den interne kontrol, som er foretaget 10/10 2014 af statsautoriseret revisor fra andet medlemsfirma i Kreston Danmark, har i det væsentlige afdækket de samme fejl, mangler og forbedringsforslag, som vi har afdækket ved den eksterne kontrol. Vi har herudover konstateret, at der mangler noter vedrørende personaleomkostninger, selskabets aktivitet og bevægelser på egenkapital.*

*Kontrollanten har ved den interne kontrol taget udgangspunkt i bilag 5 fra Revisortilsynet suppleret med et kortfattet notat med bemærkninger i den pågældende sag. Der er afgivet en reviewerklæring med supplerende oplysninger vedrørende mangler.*

*Vi er enige i kontrollantens bemærkninger. Vi mener dog, at de konstaterede forhold burde have medført udtagelse af yderligere stikprøver, ligesom vi mener, at de konstaterede forhold kan berettige til et forbehold om mangelfuld planlægning og dokumentation i stedet for supplerende oplysninger. Vi har imidlertid lagt vægt på, at mangler er kommunikeret til revisionsfirmaet, ligesom vi i det væsentlige er enige i de rapporterede fundne fejl, mangler og forbedringsforslag fra intern kvalitetskontrollant.*

*... ”*

Der har under tilsynets behandling af kontrollen været e-mailkorrespondance mellem tilsynet og kvalitetskontrollanten. Kontrollanten har således i en e-mail af 26. november 2015 til tilsynet anført:

*” ...*

*Generelt henviser A til det "interne" regnskab flere steder i sine kommentarer. Jeg har kun kopi af dette interne regnskab i sagen H Holding ApS, som er identisk med H ApS (se vedhæftede), og jeg husker det også som en intern opstilling af regnskaber, som ligger til grund for de indberettede eksterne regnskaber i Styrelsens Regnskab 2.0 Basis, så jeg mener, at det er de indberettede regnskaber, som kontrollen skal tage udgangspunkt i. Hvis der havde foreligget interne regnskaber med erklæring plejer jeg at tage kopi af regnskaberne, da det jo også er erklæringer med sikkerhed omfattet af kontrol-*

*len, og det har jeg kun gjort i sagen H Holding ApS. Jeg kan også se af revisors kommentarer, at han undskylder sig med, at han ikke har haft tilstrækkeligt kendskab til Regnskab 2.0 Basis, men at det har været hans hensigt at få (nogle af) noterne med i den indberettede version, da de har indgået i hans opstillede "interne" regnskab [...].*

*Revisor har indberettet officiel årsrapport i Regnskab 2.0 Basis. Herudover foreligger en intern årsrapport opstillet i Word/Excel, som er forsynet med en påtegning som i et eksternt regnskab til trods for, at der er mange tilpasninger i forhold til årsregnskabsloven. Jeg har ikke set et underskrevet eksemplar, så jeg ved reelt ikke, om det er udleveret til kunden eller blot ligger som arbejdsPapir for indberetning til Styrelsen. Jeg har derfor taget udgangspunkt i det regnskab, som revisor har indberettet i Regnskab 2.0 Basis, og som er offentligt tilgængeligt på CVR.dk.  
... ”*

Revisortilsynet gennemførte ved skrivelse af 4. januar 2016 en høring af indklagede, hvoraf det blandt andet fremgik, at tilsynet havde til hensigt at indbringe indklagede for Revisornævnet.

Indklagede besvarede ikke høringen, og Revisortilsynet traf herefter, ved skrivelse af 2. marts 2016 afgørelse om indbringelse af indklagede for nævnet.

#### **Parternes bemærkninger:**

**Tilsynet** har til støtte for klagepunkt a anført, at det er klagers vurdering, at der i 4 ud af 4 gennemgåede sager er utilstrækkelig planlægning og utilstrækkelig dokumentation for de udførte revisioner og det udførte review som grundlag for de afgivne erklæringer.

Klager har lagt vægt på følgende:

#### C ApS

- Ingen dokumentation for revision af kapitalandel i tilknyttet virksomhed
- Ingen dokumentation for revision af andre tilgodehavender, herunder tilgodehavende hos anpartshaver
- Ingen dokumentation for overholdelse af ledelsens pligter, jf. SEL § 147, stk. 2.
- Ingen begrundelse for fravalg af engagementsforespørgsel og saldomeddelelser samt angivelse af alternative handlinger.
- Ingen dokumentation for revision af efterfølgende begivenheder
- Ledelsens regnskabserklæring er ikke indhentet
- Revisionsprotokollat vedrørende revisionen er ikke udarbejdet siden 2011

#### Andelsforeningen E. [by]

- Væsentlighedsniveau er fastsat til 0 kr.
- Ingen dokumentation for revision af ejendommen
- Ingen dokumentation for revision af indtægter
- Ingen dokumentation for øvrige handlinger, herunder referencer til eventuelle arbejdsPapirer
- Ingen dokumentation for udførte handlinger vedrørende revision af going concern

- Ingen begrundelse for fravalg af engagementsforespørgsel samt angivelse af alternative handlinger
- Ingen dokumentation for revision af efterfølgende begivenheder
- Ledelsens regnskaberklæring er ikke indhentet

### H ApS

- Ingen dokumentation for revision af tilgodehavender
- Ingen dokumentation for revision af varelager, herunder fysisk kontrol
- Ingen dokumentation for overholdelse af revisors pligter, jf. SEL § 147, stk. 2.
- Ingen dokumentation for udførte handlinger vedrørende revision af going concern
- Ingen begrundelse for fravalg af engagementsforespørgsel og saldomeddelelser samt angivelse af alternative handlinger
- Ingen dokumentation for revision af efterfølgende begivenheder
- Ledelsens regnskaberklæring er ikke indhentet

Som anført under faktiske forhold har såvel den interne og eksterne kvalitetskontrol i sagen F Holding ApS konstateret mangelfuld planlægning og utilstrækkelig dokumentation for væsentlige regnskabsposter. Sagen indgår ikke i sanktionsfastsættelsen, men de konstaterede fejl og mangler indgår i den overordnede vurdering af indklagedes anvendelse af kvalitetsstyringssystemet.

Klager bemærker, at når revisionsplanlægningen ikke er udført tilstrækkeligt, er der forøget risiko for, at eventuelle væsentlige og risikofyldte områder ikke bliver identificeret og dermed ikke bliver tilstrækkeligt afdækket revisionsmæssigt.

Under henvisning til enkeltsagen Andelsforeningen E [by] er det klagers opfattelse, at det forhold, at indklagede samtidig har udført bogføring eller regnskabsmæssig assistance for en revisionsklient ikke i sig selv er gyldigt som revisionsbevis, med mindre der foreligger dokumentation for, at relevante revisionsmål er afdækket.

På baggrund af de konstaterede fejl og mangler i de gennemgåede enkeltsager, finder klager, at indklagede ikke har foretaget en tilstrækkelig og egnet planlægning og dokumentation af de udførte revisioner og det udførte review. Indklagede har endvidere i et tilfælde ikke afgivet revisionsprotokollat vedrørende revisionen. Indklagede har herved overtrådt god revisorskik i henhold til revisorlovens § 16, stk. 1, § 20 og § 23, og ISA'erne.

Tilsynet har til støtte for klagepunkt b anført, at det er klagers vurdering, at der er væsentlige overtrædelser af årsregnskabsloven i samtlige gennemgåede enkeltsager.

Klager finder, at beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis er et af de mest væsentlige områder i en årsrapport. Beskrivelsen skal koncentreres om de forhold, som er væsentlige for virksomheden. Det er derfor vigtigt, at udforme beskrivelsen af regnskabspraksis, så den passer til den enkelte virksomhed.

Klager har lagt vægt på følgende:

### F Holding ApS

- Manglende specifikation af personaleomkostninger på lønninger, pensioner og andre omkostninger til social sikring
- Manglende oplysning om virksomhedens væsentligste aktiviteter.
- Manglende summarisk egenkapitalopgørelse G ApS
- Manglende oplysning om virksomhedens væsentligste aktiviteter.
- Manglende summarisk egenkapitalopgørelse
- Manglende noteoplysning om kapitalandel i dattervirksomhed
- Manglende præsentation i balancen af tilgodehavende fra anpartshaver
- Manglende noteoplysning om lån til ledelsen
- Manglende beskrivelse af afskrivningsperiode/restværdi for materielle anlægsaktiver samt indregnings- og målingskriterier for finansielle poster, tilgodehavender og gældsposter under
- anvendt regnskabspraksis H ApS
- Manglende specifikation af personaleomkostninger på lønninger, pensioner og andre omkostninger til social sikring.
- Manglende oplysning om virksomhedens væsentligste aktiviteter.
- Manglende summarisk egenkapitalopgørelse
- Udbytte vist som ”debetpost” under egenkapitalen og vist som kortfristet gældsforpligtelse

#### Andelsforeningen E, [by]

Det fremgår af oplysningerne i årsregnskabet, at foreningen har en renteswap med en negativ værdi på 4.626 t.kr. pr. 31. december 2013.

Det er klagers vurdering, at værdien af denne renteswap udgør et væsentligt beløb set i forhold til foreningen egenkapital og balancesum. Det er klagers vurdering, at værdien af denne renteswap skal indregnes i balancen for at give et retvisende billede af foreningens økonomiske forhold.

Klager finder efter en samlet vurdering, at der er sket væsentlige overtrædelser af årsregnskabsloven. Revisortilsynet finder på denne baggrund, at indklagede skulle have afgivet en konklusion med forbehold på årsregnskaberne.

Klager finder derfor, at indklagede har overtrådt erklæringsbekendtgørelsen som følge af de manglende forbehold ved afgivelse af erklæringer på de 4 årsregnskaber.

På baggrund af antallet af konstaterede fejl og mangler, er det klagers opfattelse, at god revisorskik er overtrådt, idet indklagedes kontrol af overholdelsen af den regnskabsmæssige begrebsramme ikke har været tilstrækkelig ved indberetningen af årsregnskaberne for F Holding ApS, G ApS og H ApS.

Klager finder derfor, at indklagede har overtrådt god revisorskik som følge af utilstrækkelig kontrol af overholdelse af den regnskabsmæssige begrebsramme og manglende omhu ved indberetning af årsregnskaberne, hvilket har medført flere fejl i de offentliggjorte årsregnskaber.

Tilsynet har til støtte for klagepunkt c anført, at da beslutningen om udbytte er sket efter balancedagen pr. 31/12 2013, har virksomheden haft et tilgodehavende mod en kapitalejer i regnskabsåret 2013.

Det er derfor klagers opfattelse, at revisor skulle have afgivet supplerende oplysning om muligt ledelsesansvar vedrørende det ulovlige lån til kapitalejer.

Revisortilsynet finder følgelig, at indklagede har overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 7 ved ikke at have afgivet supplerende oplysning omkring det ulovlige lån til kapitalejer.

**Indklagede** har ikke afgivet svar til Revisornævnet.

### **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.

#### *Klagepunkt a*

På baggrund af kvalitetskontrollantens arbejdspapirer, som ikke ses imødegået af indklagede, finder Nævnet det godtgjort, at der for samtlige fire enkeltsagers vedkommende er mangelfuld dokumentation planlægning indklagedes revision/review, ligesom der er utilstrækkelig dokumentation for det af indklagede udførte arbejde. Det bemærkes, at det forhold, at indklagede ikke har afgivet revisionsprotokollat i forbindelse med revisionen af C ApS for 2013 ikke i sig selv kan føre til nogen sanktion, da kravet om sådant protokollat er afskaffet, jf. revisorlovens § 20 som affattet ved lov nr. 631 af 8. juni 2016 og straffelovens § 3, jf. nedenfor.

Indklagede er herefter skyldig i overensstemmelse med det rejste klagepunkt. Af ovennævnte grunde indgår forholdet vedrørende manglende revisionsprotokollat ikke ved sanktionsfastsættelsen.

#### *Klagepunkt b*

Efter indholdet af kvalitetskontrollantens arbejdspapirer, hvis bemærkninger for størstedelens vedkommende ikke er imødegået af indklagede, finder Nævnet det godtgjort, at indklagede har overtrådt erklæringsbekendtgørelsen ved for samtlige enkeltsagers vedkommende at have undladt at fremsætte bemærkninger i sine erklæringer om overtrædelse af årsregnskabsloven, og rapporternes manglende overholdelse af den regnskabsmæssige begrebsramme. Det af indklagede i bemærkninger til bilag 4 for to af enkeltsagerne vedrørende indtastningsfejl i forbindelse med indberetningen af regnskabet til Erhvervsstyrelsen anførte kan ikke føre til et andet resultat.

Indklagede er herefter skyldig i overensstemmelse med det rejste klagepunkt.

#### *Klagepunkt c*

På grundlag af kontrollantens erklæring og arbejdsrapporter lægger Nævnet til grund, at selskabet C ApS i strid med selskabslovens § 210, stk. 1, 3. pkt., har ydet et lån til en kapitalejer i selskabet.

Da lånebeløbet ikke kan anses for bagatelagtigt og da beslutningen om udbyttedeling først er truffet efter balancedagen de 31. december 2013, finder Nævnet, at indklagede burde have afgivet supplerende oplysninger i sin revisionspåtegning om muligt ledelsesansvar som følge af det ulovlige lån. Derved har indklagede overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, nr. 2, jf. § 7, stk. 1, og har dermed tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

#### *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, jf. forslagens ...*

*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 Nævnet, at indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik efter de nu gældende principper for ikendelse af disciplinærstraf ikke kan anses for at være en mindre alvorlig forseelse. For tilsidesættelse af god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, pålægges

indklagede derfor i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde på 25.000 kr., idet Nævnet ved fastsættelsen af bøden har taget hensyn til det af indklagede om dennes økonomiske forhold oplyste.

**Thi bestemmes:**

Indklagede, statsautoriseret revisor A pålægges en bøde på 25.000 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