
Revisornævnets

Årsberetning

2022

**Revisornævnets
Årsberetning 2022**

**Afgivet i henhold til § 19 i bekendtgørelse nr. 952 af 24. juni 2020 om
Revisornævnet som senest ændret ved bekendtgørelse nr. 39 af 15. januar
2021.**

Indhold

1. Formandens beretning for 2022	5
2. Nævnets kontaktoplysninger	6
3. Nævnets sammensætning i 2022	6
4. Værd at vide – nogle korte spørgsmål og svar	8
4.1. Hvem kan klage? ¹	8
4.2. Koster det noget at klage? ²	8
4.3 Hvem kan der klages over? ³	8
4.4. Hvad kan der klages over? ⁴	8
4.5. Gælder der en klagefrist? ⁵	9
4.6. Hvordan klages der? ⁶	9
4.7. Hvordan behandles sagen? ⁷	9
4.8 Hvad kan Nævnets afgørelse gå ud på? ⁸	9
4.9. Hvornår kan Nævnets afgørelse forventes?	10
4.10. Er det muligt at klage over Nævnets afgørelse? ⁹	10
4.11. Hvor kan man læse mere?	10
5. Årets statistik.....	11
6. Revisornævnets praksis i beretningsperioden	13
6.1. Revisornævnets kompetence og reaktionsmuligheder	13
6.1.1. Personel kompetence.....	13
6.1.2. Saglig kompetence	15
6.2. Disciplinæransvaret.....	19
6.3. Påtaleret.....	19
6.3.1. Retlig interesse	19
6.3.2. Udøvelse af klagebeføjelse – repræsentation og succession.....	21
6.3.4. Klagens indhold og form.....	22
6.4. Erklæringsarbejde	24
6.4.1. Erklæringsafgivelse.....	25
6.4.2. Ikke udelukkende til hvergivers brug.....	27
6.4.3. Væsentlige mangler.....	27
6.4.3.1. Mangler ved registreringen	27
6.4.3.2. Inhabilitet	28
Del 1: 6.4.3.2.1. Inhabilitet – forretningsmæssige forbindelser	28
Del 2: 6.4.3.2.1. Inhabilitet – forretningsmæssige forbindelser	46
6.4.3.2.2. Inhabilitet – øvrige sager om inhabilitet.....	54

6.4.3.3. Krydsrevision	56
6.4.4. Kvalitetsmangler ved selve erklæringen	56
6.4.4.1. Hvor meget kan der kræves af revisors revision.....	57
6.4.4.2. Helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revisionen.....	58
6.4.4.3. Forvaltningsrevision.....	68
6.4.4.4. Andelsboligforeninger	69
6.4.4.5. Særdeles omfattende sager.....	70
6.4.4.6. Frifindelse eventuelt kombineret med afvisning.....	70
6.4.4.7. Udvidet gennemgang	77
6.4.4.8. Erklæringer til kompensationsansøgning på grund af Covid-19	82
6.4.4.9. Sager i øvrigt.....	91
6.4.5. Adfærdsmangler.....	92
6.5. Tilsynsmyndigheden	93
6.5.1. Mangler ved kvalitetsstyringssystem	93
6.5.1.1. Når et kvalitetsstyringssystem slet ikke er anskaffet	93
6.5.1.2. Når et kvalitetsstyringssystem er anskaffet (og evt. installeret), men ikke taget i brug	93
6.5.1.3. Når et kvalitetsstyringssystem er anskaffet, installeret og taget i brug, men systemet lever efter sit indhold ikke op til gældende krav.....	94
6.5.1.4. Når et kvalitetsstyringssystem, der er tilfredsstillende efter sit indhold, både er anskaffet, installeret og taget i brug, men anvendelsen (efterlevelsen) af systemet er i væsentlig grad utilstrækkelig.	94
6.6. Udmåling af bøde og frakendelse af godkendelse som revisor	98
6.6.2. Gentagelsesvirkning.....	98
6.6.2.1. Princippet i straffelovens § 81	98
6.6.2.2. Princippet i straffelovens § 89	100
6.6.2.3. Princippet i straffelovens § 81 og 89 i kombination	101
6.6.3. Frakendelse	104
6.6.3.1. Ubetinget frakendelse	104
6.6.3.2. Betinget frakendelse.....	104
6.6.4. Andre forhold af betydning for strafudmålingen	124
6.7. Visse sagsbehandlingsspørgsmål	128
6.7.1. Visse sagsbehandlingsspørgsmål - genoptagelse af afgjort sag.....	128
6.7.2. Visse sagsbehandlingsspørgsmål - partshøring.....	129
6.7.3. Visse sagsbehandlingsspørgsmål – sambehandling	130
6.7.4. Aktindsigt.....	131
6.8. Domstolsprøvelse af Revisornævnets afgørelser	131

1. Formandens beretning for 2022

Hermed afgives beretning for Revisornævnet for 2022.

Revisornævnet har i 2022 afholdt 8 møder. Der har i de fleste tilfælde været tale om møder med fysisk fremmøde.

Der er i alt pålagt bøder for 4.279.000 kr.

Ved lov nr. 624 af 19. maj 2020 ændredes bl.a. revisorlovens § 47c, stk. 2, således, at kendelser, ved hvilke en revisor er fundet skyldig i en disciplinærsag, fremover, dvs. fra den 1. juli 2020, offentliggøres med navn, såfremt der er tale om en fysisk person. Det vil indebære, at Nævnets afgørelser fremover kan virke som en advarsel over for offentligheden vedrørende den pågældende revisor. Offentliggørelse af navnet sker dog ikke i de tilfælde, hvor den pågældende alene er meddelt en advarsel.

Nævnet har i årets løb modtaget 66 sager, hvilket er væsentlig mindre end de 106 sager, der blev modtaget i 2021.

Sager vedrørende uafhængighed har fortsat udgjort en meget betydelig del af Nævnets arbejdsområde i 2022. Det er fortsat Nævnets praksis, at tilsidesættelse af kravet om uafhængighed som udgangspunkt vil medføre en bøde på 100.000 kr. og i ikke ganske få tilfælde, hvor der foreligger flere erklæringer på flere erklæringsemner, endnu højere bøder. Som omtalt i beretningen for 2021 har størrelsen af bøderne, men også Nævnets fortolkning af reglerne om uafhængighed, særligt vedrørende spørgsmålet om hvornår der foreligger et forretningsmæssigt samarbejde, givet anledning til kritik i revisorkredse. Dette har også resulteret i, at forholdsvis mange af Nævnets afgørelser på dette område er blevet indbragt for domstolene. Ved denne beretnings afgivelse verserer således 4 sager, af hvilke en er afgjort ved byretten til Nævnets fordel, men efterfølgende af revisor er indbragt for landsretten, jf. nærmere nedenfor i afsnit 6.8.

Nævnet har ikke i beretningsåret haft anledning til at frakende en indklaget revisor dennes godkendelse ubetinget. Derimod er der i fire tilfælde sket betinget frakendelse.

Nævnet har ikke i beretningsåret modtaget sager, der er omfattet af revisorlovens §§ 44a- 44b om tilsidesættelse af de pligter, der påhviler visse virksomheder af interesse for offentligheden mv.

Henrik Bitsch
Formand

2. Nævnets kontaktoplysninger

Revisornævnet
Toldboden 2
8800 Viborg

Telefon 72 40 56 00

Sekretariatets åbningstid: Hverdage fra kl. 9.00 – 15.00

Sekretariatet er i løbet af 2022 blevet betjent af:

Juridisk sekretær Cecilie Kruse
Fuldmægtig Daniel Munck Søe Jensen
Fuldmægtig Mette Klitgaard Nielsen
Fuldmægtig Mia Cecilie Jørgensen

Nævnets hjemmeside: Revisornævnet i Nævnenes Hus

Nævnets e-mailadresse: revisor@naevneneshus.dk

3. Nævnets sammensætning i 2022

Formandskab:

Formand: Landsdommer Henrik Bitsch.

Næstformand: Dommer Marianne Madsen (*fratrådt i 2022*).

Næstformand: Dommer Anders Munch-Jensen (*udpeget i 2022*).

Godkendte revisorer:

Statsautoriseret revisor Poul Erik Gram Olsen, Ernst & Young

Statsautoriseret revisor Jens Otto Damgaard, JOD Advice

Statsautoriseret revisor Jørn Haagensen, Jørn Haagensen Statsautoriseret Revisionselskab (*fratrådt i 2022*)

Statsautoriseret revisor Sten Lauritzen, Christensen Kjærulff (*fratrådt i 2022*)

Statsautoriseret revisor Søren Loyola Bro Søndergaard, Revision Plus

Statsautoriseret revisor Per Kristensen, 2+ Revision Statsaut. Revisorer ApS

Statsautoriseret revisor Jens Skovby, RevisorGruppen Danmark

Statsautoriseret revisor Morten Elbæk Jensen, PwC

Statsautoriseret revisor Jan Bo Hansen, Deloitte

Statsautoriseret revisor, Jakob Wraae Kastor, Beierholm (*udpeget i 2022*)

Registreret revisor Peter Rose, Registreret Revisionsvirksomhed Peter Rose

Registreret revisor Dorte Lodahl Krusaa, Dansk Revision

Repræsentanter for regnskabsbrugere:

Advokat Ulla Brandt, Dansk Erhverv

Afdelingsdirektør Bo Dam Klausen, Nordea

Senior vice president Britta Veis Jensen, Danish Crown

Advokat Bjørn Baltzer Carlsen, Prolex Advokaterne

Chefkonsulent Kristian Koktvedgaard, Dansk Industri

Erhvervsjuridisk chef Sven Petersen, Dansk Erhverv

Underdirektør Terese Dissing, Danske Bank

Chief Audit Executive Dorthe Tolborg, Danske Bank

Funktionsdirektør Jens Borum, Jyske Bank

Konsulent Annette Schmidt

CEO Henrik G. Bak, Haldor Topsøe Holding

Videnspartner Jan E. Schmidt, TEKNIQ Arbejdsgiverne

4. Værd at vide – nogle korte spørgsmål og svar

I oversigtsform gives her svar på 11 af de hyppigst forekommende spørgsmål.

Svarene er tænkt som en kortfattet information og kan derfor kun afspejle de vigtigste hovedregler.

I øvrigt henvises til afsnit 6 om Nævnets praksis.

4.1. Hvem kan klage?¹

Man kan kun klage, hvis man har en **anerkendelsesværdig interesse i at klage**.

Heri ligger først og fremmest, at klageren har været kunde hos revisor.

Hvis klageren ikke har været kunde, kan man kun klage, hvis man på anden måde er blevet berørt af det arbejde, som revisor har udført, navnlig ved at have disponeret i tillid til rigtigheden af det pågældende arbejde.

4.2. Koster det noget at klage?²

Det koster et **gebyr på 500 kr.** at klage til Nævnet (kun enkelte myndigheder er fritaget). Gebyret kan indbetales til Danske Bank, registreringsnummer 0216 kontonummer 4069209580.

Man får gebyret tilbagebetalt, hvis man helt eller delvist får medhold i sin klage.

4.3 Hvem kan der klages over?³

Der kan kun klages over en **godkendt revisor, dvs. at revisor skal være statsautoriseret eller registreret revisor**. I visse særlige tilfælde kan der også klages over andre end revisorer, jf. revisorlovens § 44a.

Hvis revisor har været godkendt, men ikke længere er det (f.eks. fordi revisor har deponeret sin godkendelse), kan der alligevel klages, når klagen angår et arbejde, som er udført, mens revisor stadig havde sin godkendelse.

Private klagere (og de fleste myndigheder) kan ikke nøjes med at klage over revisionsvirksomheden. Klagen skal være rettet mod revisor personligt, og navnet på den pågældende revisor skal derfor altid fremgå af klagen.

4.4. Hvad kan der klages over?⁴

I almindelighed kan private klagere (og de fleste myndigheder) kun klage over en **erklæring** og den bistand, som revisor har ydet i den forbindelse.

Hvis revisor ikke har påtaget sig at afgive en erklæring – f.eks. en revisionspåtegning på et regnskab – har Nævnet ikke mulighed for at behandle en klage. Der kan derfor ikke klages over rene rådgivningsopgaver eller over bistand, som ikke har resulteret i, at revisor har afgivet en erklæring. Nævnet tager heller ikke stilling til, om revisor har handlet erstatningsansvarspådragende.

Nævnet kan aldrig tage stilling til rimeligheden af revisors honorar. Her henvises til Responsumudvalget i FSR.

4.5. Gælder der en klagefrist?⁵

Det er en betingelse for at få en klage behandlet, at den erklæring, som klagen angår, ikke er 5 år gammel eller mere på det tidspunkt, hvor Nævnet modtager klagen.

4.6. Hvordan klages der?⁶

Klagen skal indgives skriftligt til revisor@naevneneshus.dk eller til Nævnets postadresse.

4.7. Hvordan behandles sagen?⁷

Inden Nævnet kan tage stilling til sagen, skal hver af parterne have lejlighed til at fremkomme med sin beskrivelse af sagens forløb. Dette sker under sagens forberedelse, hvor hver af parterne har adgang til at afgive to indlæg og til at indsende de dokumenter, som parten ønsker, at Nævnet skal tage i betragtning ved afgørelsen. Den revisorerklæring, der klages over, skal altid indsendes.

Enhver af parterne – dvs. både klager og den indklagede – kan endvidere anmode om at møde personligt i Nævnet og redegøre for sagen, inden Nævnet træffer sin afgørelse. I så fald skal anmodning herom indgives skriftligt til Nævnets sekretariat inden afslutning af sagens forberedelse.

Hvis ingen af parterne har ønske om at komme personligt til stede i Nævnet, vil Nævnet behandle sagen alene på grundlag af de foreliggende skriftlige oplysninger, der fremgår af de dokumenter og indlæg, som fra begge sider er indsendt til Nævnet.

Parterne har adgang til at lade sig repræsentere af f. eks. en advokat, men må i så fald selv afholde udgifterne hertil. Nævnet har ikke mulighed for at beskikke advokat for en part.

4.8 Hvad kan Nævnets afgørelse gå ud på?⁸

Nævnet vil normalt ved sin afgørelse tage stilling til, om revisor har overholdt de regler, som gælder for udførelsen af den pågældende erklæringsopgave, og vil typisk bedømme, om revisor har handlet i overensstemmelse med god revisorskik.

Hvis Nævnet finder, at der ikke er grundlag for kritik af revisors erklæringsarbejde, vil afgørelsen falde ud til **frifindelse** af revisor.

Finder Nævnet derimod, at revisor ikke har overholdt de gældende regler, kan Nævnet meddele revisor en **advarsel** eller pålægge revisor en **bøde**, som tilfalder statskassen.

I alvorlige tilfælde kan Nævnet også **frakende** revisor godkendelsen (beskikkelsen som registreret eller statsautoriseret revisor). Dette kan ske såvel betinget som ubetinget. Revisor kan også frakendes retten til at udøve visse typer virksomhed. Der kan ligeledes pålægges de ledelsesmedlemmer, der er omfattet af § 44a, advarsel, bøde, og frakendelse af retten til at være ledelsesmedlem.

Andre reaktionsmuligheder har Nævnet ikke. Nævnet kan således navnlig ikke pålægge revisor at yde erstatning eller bestemme, at revisor har fortabt retten til honorar.

Nævnet kan aldrig tilkende den vindende part sagsomkostninger fra den tabende part i sagen. Parterne må derfor selv bære deres eventuelle udgifter til sagen, f. eks. rejseomkostninger til Nævnet eller udgifter til advokat.

4.9. Hvornår kan Nævnets afgørelse forventes?

Nævnets gennemsnitlige sagsbehandlingstid, dvs. fra klagen modtages til en afgørelse foreligger, har i beretningsåret ligget på 6,5 mdr.

4.10. Er det muligt at klage over Nævnets afgørelse?

Den part, der er utilfreds med en afgørelse, kan få sagen prøvet ved domstolene.

4.11. Hvor kan man læse mere?

De gældende regler for Nævnets virksomhed kan læses på Nævnets hjemmeside, hvor revisorloven og den gældende bekendtgørelse om Revisornævnet kan findes under fanen "OM NÆVNET".

Noter: "RL" henviser til revisorloven, medens "BKG" henviser til bekendtgørelsen om Revisornævnet.

1. RL § 43, stk. 6, samt RL § 44a, stk. 3.
2. BKG § 7, stk. 3, samt § 17, stk. 3.
3. RL § 43, stk. 3, jf. § 44, stk. 1-4, RL § 43, stk. 4, jf. § 44, stk. 6, samt RL § 44a, stk. 1, jf. § 44b, stk. 1-2. Kun Erhvervsstyrelsen kan indklage en revisionsvirksomhed direkte, jf. RL § 43, stk. 5.
4. RL § 43, stk. 3, jf. § 1, stk. 2 og 3.
5. RL § 46.
6. BKG § 7, stk. 1.
7. BKG § 10.
8. RL § 44, stk. 1-4 og 6, samt RL § 44b, stk. 1-2.
9. RL §§ 51, stk. 3, 52, 52a samt 52b.

5. Årets statistik

Afgjorte sager:

I beretningsåret 2022 er i alt 81 sager blev afsluttet.

8 sager faldt ud til frifindelse

4 sager medførte betinget frakendelse af godkendelsen som revisor.

Der er pålagt bøder for 4.279.000 kr.

Der er i to tilfælde meddelt en advarsel

9 sager er afgjort ved formandsafvisning, jfr. revisorlovens § 43, stk. 6.

3 sager afgjort ved nævnsbeslutning

8 sager er afvist eller henlagt af sekretariatet

6 sager er tilbagekaldt af klager.

Indkomne sager:

31 sager er modtaget fra private

33 sager er modtaget fra Erhvervsstyrelsen

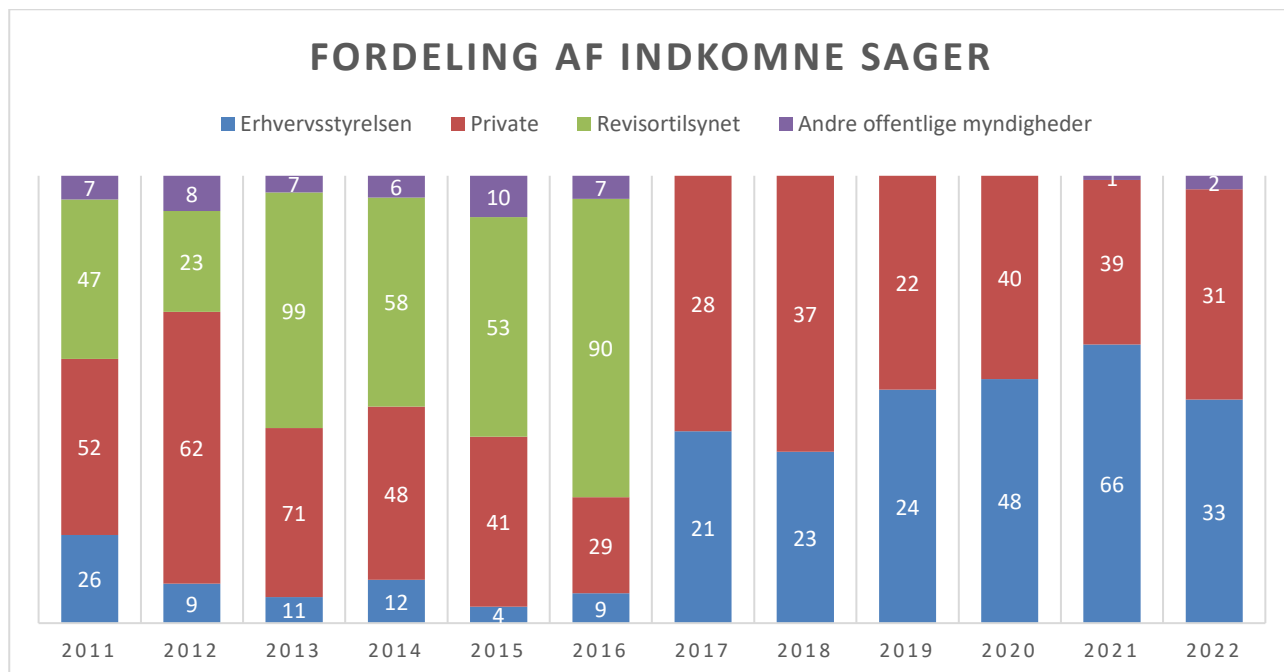
2 sager er modtaget fra Skattestyrelsen

Der er ikke i øvrigt modtaget sager fra offentlige myndigheder

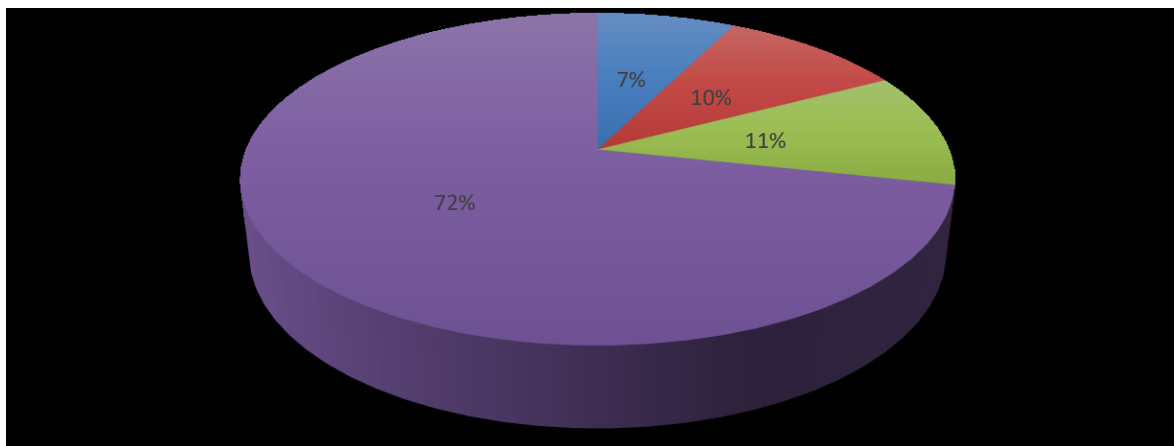
Der er således i alt modtaget 66 klager i beretningsåret.

Den gennemsnitlige sagsbehandlingstid har været på 6,5 måneder.

Fordeling af indkomne sager fra Erhvervsstyrelsen ifht. øvrige indkomne sager i perioden 2011-2022. I perioden efter 2016 omfatter indkomne sager fra Erhvervsstyrelsen også de sager, der forud kom fra Revisortilsynet.

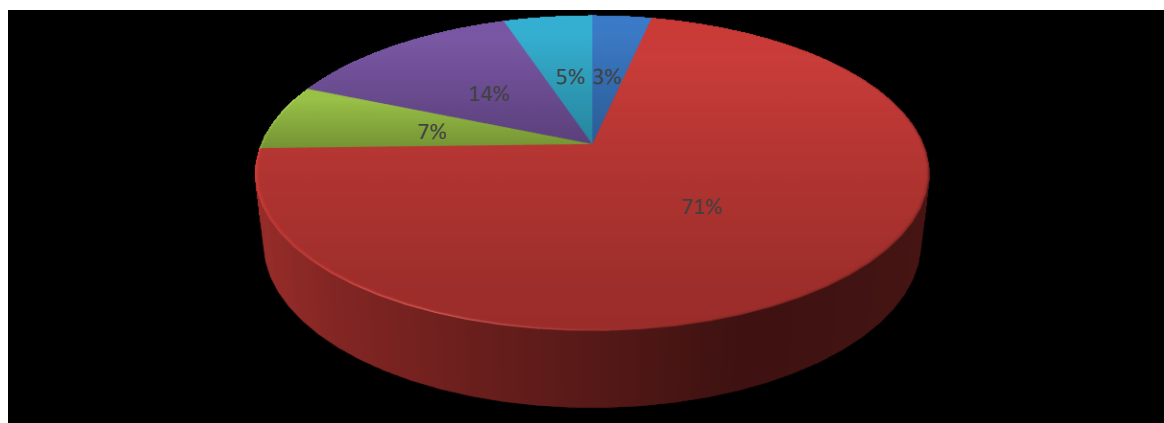


Fordeling af afgørelser i 2022



■ Tilbagekaldt ■ Henlagt/afvist ■ Formandsafvisning ■ Nævnsbehandling

Fordeling af nævnsbehandlede sager i 2022



■ Advarsel ■ Bøde ■ (Betinget) frakendelse ■ Frifindelse ■ Afvist ved nævnsbehandling

6. Revisornævnets praksis i beretningsperioden

I det følgende er gengivet korte referater af de kendelser, som Revisornævnet har afsagt i 2022. Der henvises endvidere til tidligere årsberetninger. Den måde, som kendelserne er rubriceret under de enkelte afsnit på, er i det væsentlige samstemmende med tidligere årsberetninger.

6.1. Revisornævnets kompetence og reaktionsmuligheder

Revisornævnet kan både behandle klager over revisor personligt og over revisionsvirksomheder. For den private klager er adgangen til at klage over en revisionsvirksomhed begrænset til at være accessorisk i forbindelse med en klage over revisor personligt. Erhvervsstyrelsen kan som eneste myndighed herudover indbringe en klage over en revisionsvirksomhed for Revisornævnet, jf. revisorlovens § 43, stk. 5.

Revisornævnets personelle kompetence fremgår af revisorlovens § 43, stk. 3, sammenholdt med lovens § 1, stk. 2 og 3, samt definitionen af "godkendte" revisorer, der omfatter statsautoriserede og registrerede revisorer, samt revisorer, der er godkendt i medfør af lovens § 10 og lovens § 11, der omfatter visse udenlandske godkendelser.

Revisornævnets saglige kompetence fremgår af revisorlovens § 43, stk. 3, 4 og 5, og § 43a sammenholdt med lovens § 1, stk. 2 og 3, samt § 1 i bekendtgørelse nr. 952 af 24. juni 2020 om Revisornævnet som ændret ved bekendtgørelse nr. 39 af 15. januar 2021 om ændring af bekendtgørelse om Revisornævnet.

6.1.1. Personel kompetence

Det er afgørende for Revisornævnets kompetence til at behandle en klage over en revisor personligt, at revisor på tidspunktet for sin erklæringsafgivelse var godkendt og registreret i det offentlige register over godkendte revisorer. At en revisor efter erklæringsafgivelsen, men før Revisornævnet har truffet afgørelse i en sag, deponerer sin godkendelse eller godkendelsen bortfalder på grund af revisors konkurs, jf. nedenfor sag 67/2021, afskærer ikke Revisornævnet fra at realitetsbehandle en klage.

Da revision og erklæringsafgivelse med sikkerhed kun må udføres gennem en revisionsvirksomhed, behandler Revisornævnet endvidere klager over en godkendt revisor, som afgiver revisionserklæring eller anden erklæring med sikkerhed uden at være tilknyttet en godkendt revisionsvirksomhed, jf. lovens § 13, stk. 1.

Sag 67/2021. Kendelse af 16. februar 2022.

Den indklagede revisor havde inden Revisornævnet afsagde kendelse deponeret sin godkendelse som registreret revisor. Revisor havde oplyst at være erklæret konkurs.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis herom:

”Indledningsvis bemærkes, at Revisornævnet i dette tilfælde, hvor indklagede har afgivet sine revisionspåtegninger, mens han var godkendt som registreret revisor, har kompetence til at behandle klagen, selv om indklagede på tidspunktet for Revisornævnets kendelse har deponeret sin godkendelse som registreret revisor eller i tilfælde af, at godkendelsen som registreret revisor er bortfaldet på grund af en konkurs.”

Også relevant under afsnit 6.4.4.2. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen – helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revisionen), afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmåingen) og afsnit 6.7.2. (visse sagsbehandlingsspørgsmål - partshøring).

Sag 81/2021. Kendelse af 19. april 2022.

Den indklagede revisor havde deponeret sin godkendelse som registreret revisor. Sagen angik habilitet og der var nedlagt påstand om betinget frakendelse.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis herom:

”Indledningsvis bemærkes, at det forhold, at indklagede har deponeret sin godkendelse, ikke medfører, at Revisornævnet ikke er kompetent til at behandle en klage, der angår revisionserklæringer afgivet forud for denne deponering.”

Revisor blev – uanset deponeringen – betinget frakendt sin godkendelse som registreret revisor for en periode på 3 år.

Også relevant under afsnit 6.4.1. (erklæringsafgivelse), afsnit 6.4.3.2.1. (inhabilitet – forretningsmæssige forbindelser), afsnit 6.6.3.2. (betinget frakendelse), hvor Revisornævnets præmis fremgår, og afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmåingen).

Sag 37/2022. Beslutning af 8. november 2022.

En privat havde indbragt en navngiven revisor for Revisornævnet. Efter indbringelsen har Revisornævnets sekretariat foretaget en søgning i Erhvervsstyrelsens offentlige register over godkendte revisorer (statsautoriserede og registrerede revisor) via www.cvr.dk. Herved blev det konstateret, at der ikke var en aktiv godkendt revisor med det navn, som klager oplyste, at revisoren havde. Sekretariatet har endvidere søgt på ... Revision ... i Erhvervsstyrelsens offentlige register, hvor det blev konstateret, at personen med det af klager angivne navn havde titel som direktør og ejer af virksomheden ... Revision ...

Følgende fremgår af formanden for Revisornævnets præmis:

”Det følger af § 1, stk. 1, nr. 1, i bekendtgørelse nr. 952 af 24. juni 2020 om Revisornævnet, at nævnet behandler klager over, hvorvidt en godkendt (statsautoriseret eller registreret revisor) ved udøvelsen af opgaver i henhold til § 1, stk. 2 eller 3 i revisorloven, har tilsidesat de pligter, som stillingen medfører jf. revisorlovens § 43, stk. 3.

...

Af Erhvervsstyrelsens offentlige register over godkendte revisorer fremgår der ingen registrering af, at ... skulle være godkendt revisor. Da klager ikke på anden måde har fremlagt dokumentation herfor, har Revisornævnet ikke kompetence til at behandle klagen.

Som følge heraf afvises klagen, jf. § 9, nr. 1, i bekendtgørelsen om Revisornævnet.

...”

Klagen blev som anført afvist.

Sag 44/2022. Beslutning af 11. november 2022.

En privat havde indbragt en navngiven revisor samt et revisionselskab for Revisornævnet. Efter indbringelsen har Revisornævnets sekretariat foretaget en søgning i Erhvervsstyrelsens offentlige register over godkendte revisorer (statsautoriserede og registrerede revisor) via www.cvr.dk. Herved blev det konstateret, at der ikke var en aktiv godkendt revisor med det navn, som klager oplyste, at revisoren havde.

Følgende fremgår af formanden for Revisornævnets præmis:

” Det følger af § 1, stk. 1, nr. 1, i bekendtgørelse nr. 952 af 24. juni 2020 om Revisornævnet, at nævnet behandler klager over, hvorvidt en godkendt (statsautoriseret eller registreret revisor) ved

udøvelsen af opgaver i henhold til § 1, stk. 2 eller 3 i revisorloven, har tilsidesat de pligter, som stillingen medfører jf. revisorlovens § 43, stk. 3.

Det fremgår af revisorlovens § 43, stk. 5, at det kun er Erhvervsstyrelsen, der kan indbringe en revisionsvirksomhed selvstændigt for Revisornævnet. Selv øvrige myndigheder, der er fritaget for kravet om retlig interesse i en klage, kan ikke udelukkende indklage en revisionsvirksomhed for nævnet. En revisionsvirksomhed kan imidlertid medinddrages som part i en sag for Revisornævnet. Dette accessoriske virksomhedsansvar er i revisorlovens § 44, stk. 6, defineret som et "medansvar for tilsidesættelsen af revisors pligter". Det er således et krav, at der tillige indbringes en revisor, og at der statueres et ansvar for revisor personligt, ligesom det af klager kræves, at denne redegør for, hvorledes revisionsvirksomheden har et (med)ansvar for de fejl, som indklagede revisor har begået.

Klager, der ikke er omfattet af nævnets kompetence, kan af nævnets formand afvises fra behandling jf. § 9, nr. 1, i bekendtgørelsen om Revisornævnet jf. revisorlovens § 43, stk. 6, 4. pkt.

Af Erhvervsstyrelsens offentlige register over godkendte revisorer fremgår der ingen registrering af, at ... skulle være godkendt revisor. Da klager ikke på anden måde har fremlagt dokumentation herfor, har Revisornævnet ikke kompetence til at behandle klagen.

Som følge heraf afvises klagen, jf. § 9, nr. 1, i bekendtgørelsen om Revisornævnet.

... "

Klagen blev som anført afvist.

6.1.2. Saglig kompetence

Efter revisorlovens § 43, stk. 3, kan klager over revisors udførelse af opgaver efter lovens § 1, stk. 2 og 3, behandles af Revisornævnet. Afgørende er, at der er tale om en af revisor påtaget erklæringsafgivelse, samt at erklæringsafgivelsen ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug. Revisorlovens udgangspunkt er således efter lovens formulering og forarbejder, at Revisornævnets saglige kompetence omfatter behandlingen af klager over revisors erklæringsafgivelse, der er revisors kerneydelse som offentlighedens tillidsrepræsentant, og udgangspunktet er derfor også, at klage over rådgivning ikke kan realitetsbehandles af Revisornævnet, heller ikke såfremt denne rådgivning er ydet i tilknytning til en revisionsopgave. Afgrænsningen af Revisornævnets kompetence beror i de konkrete klagesager på et "hårfint" skøn over, hvorvidt revisors handling, fx rådgivning, er tæt nok knyttet til og forbundet med revisors erklæringsafgivelse som offentlighedens tillidsrepræsentant til, at Revisornævnet alligevel kan behandle klagen. I beretningsåret har Revisornævnet bl.a. taget stilling til, at Revisornævnet ikke har kompetence til at frafalde en klage, jf. sag 20/2021.

Ved erklæringer uden sikkerhed efter revisorlovens § 1, stk. 3, - hvor Revisornævnets kompetence er yderligere indskrænket - medfører ovenstående endvidere, at erklæringer om assistance med regnskabsopstilling eller regnskabsmæssige oplysninger - opgaver, hvor revisor på baggrund af virksomhedens bogføring assisterer med at opstille et regnskab i overensstemmelse med ISRS 4400 DK eller regnskabsmæssige oplysninger i overensstemmelse med ISRS 4410 DK - ikke er omfattet af Revisornævnets kompetence, fordi revisor ikke udfører revision, udvidet gennemgang eller review, og derfor ikke i de tilfælde afgiver en erklæring, som udtrykker nogen grad af sikkerhed.

Efter revisorlovens § 43, stk. 6, kan Revisornævnets formand blandt andet afvise klager, der ikke er omfattet af nævnets kompetence.

Sag 90/2021. Kendelse af 11. april 2022.

Tre medlemmer af en ejerlejlighedsforening havde i tilknytning til en klage over årsrapport for en ejerforening stillet følgende spørgsmål til Revisornævnet:

”Det er vel ikke lovligt, at administrator og revisor foretager ændringer i det vedtagne regnskab for 2018/19 uden at give oplysninger i årsrapporten for 2019/20 om, hvorfor de er foretaget ?”

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende Revisornævnets kompetence til at besvare spørgsmål stillet af klagerne:

”... *Efter revisorlovens formulering og forarbejder er Revisornævnets saglige kompetence begrænset til alene at omfatte behandlingen af klager over revisors erklæringsafgivelse, der er revisors kerneydelse som offentlighedens tillidsrepræsentant, hvilket blandt andet har som konsekvens, at Revisornævnet ikke har kompetence til at besvare spørgsmål fra en klager.*

... ”

Revisornævnet afviste derfor at besvare det stillede spørgsmål.

Også relevant under afsnit 6.3.1. (retlig interesse) og afsnit 6.4.4.6. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen – frifindelse eventuelt kombineret med afvisning), hvor sagens revisionsmæssige del fremgår.

Sag 20/2021. Kendelse af 19. april 2022.

Under sagen, der angik rækkevidden af bestemmelsen i uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk.1, nr. 5, den forretningsmæssige forbindelse, havde den indklagede anmodet om, at Revisornævnet frafaldt den af Erhvervsstyrelsen fremsatte klage.

Følgende fremgår vedrørende sagens formalitet af Revisornævnets præmis:

”Sagens formalitet

Revisornævnet skal efter bestemmelserne i revisorlovens § 43, stk. 6, behandle de klager, der indbringes for Revisornævnet af Erhvervsstyrelsen. Revisornævnets kompetence er herefter, jf. revisorlovens §§ 44 ff., at træffe afgørelse om, hvorvidt den indbragte klage skal afvises, om der skal ske frifindelse eller i givet fald om, hvilken sanktion klagen skal medføre.

Revisornævnet har således ikke efter loven kompetence til at frafalde en klage, hvilket er den anmodning, indklagede har fremsført.

Da der i øvrigt ikke er oplysninger i sagen eller påstande herom i sagen, der kan medføre en afvisning, realitetsbehandler Revisornævnet den af Erhvervsstyrelsen indbragte klage.”

Revisornævnet realitetsbehandlede herefter sagen.

Også relevant under afsnit 6.4.3.2.1. (inhabilitet – forretningsmæssige forbindelser) og afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

Sag 96/2021. Beslutning af 3. marts 2022.

En privat klager, der var hovedanpartshaver i et selskab, havde fremsat følgende klage over revisionsvirksomheden:

”Undertegnede vil hermed indklage ovenstående, idet jeg mener indklagede har tilsidesat Bogføringslovens og Erhvervsstyrelsens vejledning om opbevaring af bogførings- og bilagsmateriale.”

Følgende fremgår af formanden for Revisornævnets præmis:

”*Revisornævnet har kompetence til at behandle klager over godkendte revisorers afgivne erklæringer efter revisorlovens § 1, stk. 2 og 3, jf. lovens § 43, stk. 3, og bekendtgørelsen om Revisornævnet § 1, stk. 1, nr. 1. Klager har ikke indbragt en revisor, men har udelukkende indbragt en revisionsvirksomhed. Selvom klager er blevet opfordret til at specificere, hvilken revisor klager ønsker at indbringe for Revisionsnævnet, har klager alene indbragt en revisionsvirksomhed for*

nævnet. Det følger, som nævnt i nævnsekretariatets skrivelse 25. november 2021, af revisorlovens § 43, stk. 5, at det alene tilkommer Erhvervsstyrelsen at indbringe en revisionsvirksomhed selvstændigt for Revisornævnet.

Da Revisornævnet ikke kan behandle en selvstændig klage over en revisionsvirksomhed, når denne ikke er indgivet af Erhvervsstyrelsen, afvises klagen herefter.”

Revisornævnets formand afviste som anført realitetsbehandling af klagen.

Sag 97/2021. Beslutning af 17. marts 2022.

En privat klager havde fremsat følgende klage:

”I forbindelse med salg af ejendom i 2015 (indberettet via årsopgørelsen i 2016), har ... revisionsvirksomhed... ikke opgjort og indberettet tabet af salget korrekt. Det har nu fået den betydning, at jeg ikke kan modregne et tidligere tab i fortjenesten ved salg af en anden ejendom på kr. 132.175.”

Følgende fremgår af formanden for Revisornævnets præmis:

”Revisornævnet har kompetence til at behandle klager over godkendte revisorers afgivne erklæringer, jf. revisorlovens § 43, stk. 3, jf. § 1, stk. 2 og 3. Klager har ikke indbragt en revisor, men har udelukkende indbragt en revisionsvirksomhed. Selvom klager er blevet opfordret til at specificere, hvilken revisor klager ønsker at indbringe for Revisionsnævnet, har klager alene indbragt en revisionsvirksomhed. Det følger af revisorlovens § 43, stk. 5, som også nævnt i nævnsekretariatets skrivelse 24. november 2021, at det alene tilkommer Erhvervsstyrelsen at indbringe en revisionsvirksomhed selvstændigt for Revisornævnet.

Da Revisornævnet ikke kan behandle en selvstændig klage over en revisionsvirksomhed, når denne ikke er indgivet af Erhvervsstyrelsen, afvises klagen herefter. ...”

Revisornævnets formand afviste herefter realitetsbehandling af klagen.

Sag 102/2021. Beslutning af 6. maj 2022.

Et bestyrelsesmedlem i en grundejerforening havde indbragt revisor for Revisornævnet. Klagen angik revisors medvirken ved en urafstemning.

Følgende fremgår af formanden for Revisornævnets præmis:

”Revisornævnet har kompetence til at behandle klager over, hvorvidt en godkendt revisor ved udførelsen af opgaver i henhold til revisorlovens § 1, stk. 2 og 3 har tilsidesat de pligter, som stillingen medfører, jf. revisorlovens § 43, stk. 3, 1. pkt. og § 1, stk. 1, nr. 1 i bekendtgørelse nr. 952 af 24. juni 2020 om Revisornævnet. Derimod har Revisornævnet ikke kompetence til at behandle klager over godkendte revisors arbejde, som ikke omfatter en erklæring efter revisorlovens § 1, stk. 2 eller 3, jf. revisorlovens § 43, stk. 3 modsætningsvis.

En klage, som ikke er omfattet af Revisornævnets kompetence, kan afvises af nævnets formand, jf. revisorlovens § 43, stk. 6, 4. pkt. og § 9, nr. 1 i bekendtgørelse nr. 952 af 24. juni 2020 om Revisornævnet.

Revisorloven finder anvendelse ved revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber, herunder revisors udtalelser om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven, og ved revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvergiverens eget brug, jf. revisorlovens § 1, stk. 2. Desuden finder visse dele af revisorloven tillige anvendelse ved revisors afgivelse af andre erklæringer, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvergiverens eget brug, jf. revisorlovens § 1, stk. 3.

Klager har ved indbringelsesskrivelse af 19. december 2021 og uddybende klageskrivelse af 22. februar 2022 indbragt en klage, som vedrører revisors medvirken ved en urafstemning i

Grundejerforeningen I den forbindelse har klager gjort gældende, at indklagede, som foreningens revisor, ikke har varetaget sine forpligtelser ift. afholdelsen af urafstemningen. En revisors medvirken ved en sådan afstemning indebærer ikke nogen form for skriftlig rapportering eller lignende om økonomiske eller regnskabsmæssige forhold, som normalt er centrale elementer i erklæringsafgivelse efter revisorloven. Det fremgår heller ikke af klagers indlæg hvilken erklæring afgivet af revisor, der klages over. Den beskrevne virksomhed må sidestilles med mere generel rådgivning, som ikke er omfattet af Revisornævnets kompetence.

Der foreligger i sagens akter to skriftlige udtalelser fra den indklagede revisor. Dels en erklæring vedrørende stemmeoptælling af 3. november 2021, dels en supplerende udtalelse af 6. december 2021. Revisor har i førstnævnte erklæring udtrykkeligt redegjort for opgavens karakter, herunder, at der ikke er tale om revision eller lignende.

Ingen af de to skriftlige udtalelser kan efter Nævnets vurdering sidestilles med erklæringer omfattet af revisorloven.

Herefter har Revisornævnet ikke kompetence til at behandle den indbragte klage i nærværende sag, hvorfor klagen afvises, jf. revisorlovens § 43, stk. 6, 4. pkt.”

Revisornævnets formand afviste herefter realitetsbehandling af klagen.

Sag 91/2021. Beslutning af 27. juni 2022.

En andelshaver i en boligforening havde indbragt revisor for Revisornævnet vedrørende andelsboligforeningens årsrapport for regnskabsåret 2020.

Revisor fastholdt i skriftvekslingen, at revisor ikke havde afgivet en revisionspåtegning på regnskabet.

Følgende fremgår af formanden for Revisornævnets præmis:

”Revisornævnet har kompetence til at behandle klager over, hvorvidt en godkendt revisor ved udøvelsen af opgaver i henhold til revisorlovens § 1, stk. 2 og 3, har tilsidesat de pligter, som stillingen medfører, jf. revisorlovens § 43, stk. 3, 1. pkt. og § 1, stk. 1, nr. 1, i bekendtgørelse nr. 952 af 24. juni 2020 om Revisornævnet. Derimod har Revisornævnet ikke kompetence til at behandle klager over godkendte revisors arbejde, som ikke omfatter en erklæring efter revisorlovens § 1, stk. 2 eller 3, jf. revisorlovens § 43, stk. 3, modsætningsvis.

En klage, som ikke er omfattet af Revisornævnets kompetence, kan afvises af nævnets formand, jf. revisorlovens § 43, stk. 6, 4. pkt. og § 9, nr. 1, i bekendtgørelse nr. 952 af 24. juni 2020 om Revisornævnet.

Revisorloven finder anvendelse ved revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber, herunder revisors udtalelser om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven, og ved revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug, jf. revisorlovens § 1, stk. 2. Desuden finder visse dele af revisorloven tillige anvendelse ved revisors afgivelse af andre erklæringer, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug, jf. revisorlovens § 1, stk. 3.

Klager har ved indbringelsesskrivelse af 25. oktober 2021 og uddybende klageskrivelse af 11. november 2021 indbragt en klage, som vedrører revisors påtegning på årsregnskab 2020 for Andelsforeningen I den forbindelse har klager gjort gældende, at indklagede ikke har varetaget sine forpligtelser ift. at det i regnskabet fremgår at omkostningen til altaner vedrører istandsættelse og ikke et flerårigt anlægsprojekt.

Den indklagede har oplyst, at hun ikke har afgivet pågældende revisorerklæring, der af klageren er fremlagt uden underskrift.

Klageren har ikke mod indklagedes benægtelse godtgjort, at den pågældende erklæring er afgivet af indklagede. Revisornævnet lægger derfor det af indklagede herom oplyste til grund.

Da Nævnet herefter finder, at indklagede ikke har afgivet en erklæring, har Nævnet ikke kompetence til at behandle den indbragte klage i nærværende sag, hvorfor klagen afvises, jf. revisorlovens § 43, stk. 6, 4. pkt.”

Revisornævnets formand afviste herefter realitetsbehandling af klagen.

6.2. Disciplinæransvaret

Ingen sager i beretningsåret til afsnit 6.2.1. (ansvarsformer), afsnit 6.2.2. (ansvarets subjekter) og afsnit 6.2.3. (gerningsindhold).

6.3. Påtaleret

Det fremgår af såvel lovgivning som af Revisornævnets praksis, at der er visse grundlæggende betingelser - jf. eksemplerne i underafsnittene - der skal være til stede for, at Revisornævnet realitetsbehandler en klage.

6.3.1. Retlig interesse

Kravet om, at en klager skal have en retlig interesse, som er en betingelse for adgangen til at klage, fremgår af revisorlovens § 43, stk. 6. Der henvises endvidere til Revisornævnets årsberetning for 2019, side 19-24, hvor der blandt andet er citeret fra en kendelse, hvor der er taget stilling til, at en borger i en kommune ikke alene i kraft af at være borger i kommunen har en tilstrækkelig individuel retlig interesse til at kunne få behandlet en klage over den revisor, der har afgivet revisionspåtegning på kommunens årsregnskab. I årsberetningen for 2019 er der endvidere taget stilling til spørgsmålet om, hvorvidt et konkursbos kuratorer som udgangspunkt ved succession har en fornøden retlig interesse i at få behandlet en klage over selskabets revisor i lighed med den retlige interesse, der i øvrigt som udgangspunkt tilkommer revisors kunde, herunder kundens eventuelle aktionærer. I årsberetningen 2020 er der taget stilling til en andelshaver i en andelsboligforenings retlige interesse. I beretningsåret er der taget stilling til den retlige interesse for så vidt angår andelshaver i et vandværk, jf. sag 105/2021, samt for så vidt angår arvinger i et uafsluttet dødsbo, der behandles af en bobestyrer, jf. sag 92/2021. Der henvises vedrørende dette emne tillige til Revisornævnets årsberetning for 2010, side 39 og 41.

Sag 90/2021. Kendelse af 11. april 2022.

Tre medlemmer af en ejerlejlighedsforening havde indgivet klage over en årsrapport for Ejerforeningen. Af klagen fremgik blandt andet vedrørende den retlige interesse, at klagerne var (tvungne) medlemmer af Ejerforeningen og derfor havde en retlig interesse i, at foreningens regnskaber blev udarbejdet efter loven og med gennemsigtighed.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende spørgsmålet om den retlige interesse: ”... Vedrørende sagens formalitet bemærkes indledningsvis, at et medlem af en ejerforening som udgangspunkt har en retlig interesse i relation til foreningens regnskabsaflæggelse. De tre klagere er medlemmer af Ejerforeningen ..., hvilket klagerne var i det regnskabsår, klagen angår, samt på det tidspunkt, klagen blev indgivet. ...”

Revisornævnet realitetsbehandlede derfor klagen vedrørende den revisionsmæssige del.

Også relevant under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence) og afsnit 6.4.4.6. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen – frifindelse eventuelt kombineret med afvisning), hvor sagens revisionsmæssige del fremgår.

Sag 92/2021. Kendelse af 14. oktober 2022. Indbragt for domstolene.

Tre brødre og arvinger efter en fjerde afdød bror, hvis dødsbo endnu ikke var afsluttet, og som blev behandlet af en bobestyrer, klagede over revisors erklæringer vedrørende 3 selskaber, der indgik i bobehandlingen.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende sagens formalitet, den indgivne klage over revisionsvirksomheden:

”Det fremgår af revisorlovens § 43, stk. 6, at Revisornævnet kan afvise at behandle klager fra personer, der ikke har retlig interesse i det forhold, klagen angår. Dette krav indebærer efter nævnets praksis, at en klager skal have en konkret og individuel interesse i, at klagen behandles, og skal være berørt af det forhold, der klages over på en sådan måde, at klager har en anerkendelsesværdig interesse i sagen på det tidspunkt, klagen indgives til og behandles af Revisornævnet.

Såfremt en klage indgives af andre end den indklagede revisors kunde, skal vedkommende klager have disponeret i tillid til erklæringen. Revisors kunde samt ledelsen og kapitalejerne i revisors kunde vil sædvanligvis have en retlig interesse i at kunne klage over den erklæringsafgivende revisor, som udgangspunkt dog forudsat, at klager såvel på tidspunktet for erklæringens afgivelse som på tidspunktet for klagens indgivelse og sagens afgørelse i Revisornævnet fortsat har den fornødne retlige interesse

Det fremgår af sagen, at klagerne er arvinger til boet efter X, og at dødsboet endnu ikke er afsluttet og fortsat behandles af en bobestyrer.

X afgik ved døden den ... 2018.

Det fremgår videre, at det af klagen omfattede arbejde udført af statsautoriseret revisor ... er udført hhv. den 31. december 2018, den 23. marts 2019, og den 25. marts 2019.

Spørgsmålet er herefter, om klagerne som arvinger efter X har retlig interesse i sagens behandling.

Det fremgår af de fremlagte dokumenter i sagen, at klagerne hverken er eller har været i ledelsen af eller kapitalejere i A I/S, B ApS eller C ApS, som indgår i det uafsluttede dødsbo, som bobestyreren fortsat har dispositionsretten over.

Revisornævnet finder på denne baggrund, at klagerne som arvinger i det uafsluttede dødsbo, ikke har den fornødne retlige interesse i at få behandlet klagen i Revisornævnet.

På ovenfor anførte baggrunde afvises klagen.”

Revisornævnet afviste som anført at behandle klagen.

Sag 105//2021. Kendelse af 20. december 2022.

En andelshaver i et varmeværk havde ved en person, som andelshaveren havde givet fuldmagt, klaget over revisors revision af årsrapporten for 2020 for et Varmeværk.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende klagers retlige interesse i at få realitetsbehandlet klagen:

”Sagens formalitet:

Vedrørende retlig interesse

Det fremgår af revisorlovens § 43, stk. 6, at nævnet – eller dets formand – kan afvise klager fra personer, der ikke har en retlig interesse i det forhold, som klagen angår. Efter nævnets praksis, jf. blandt andet årsberetningerne fra 2009 – 2011, betyder dette krav, at en klager skal have en konkret og individuel interesse i, at klagen behandles, og skal være berørt af det forhold, der klages over på en sådan måde, at klageren har en anerkendelsesværdig interesse i sagen på det tidspunkt,

hvor klagen indgives til Revisornævnet. Såfremt en klage indgives af andre end indklagede revisors klient, skal klager have disponeret i tillid til erklæringen. Det påhviler nævnet af egen drift at påse, at en klager har den fornødne retlige interesse i at få en klage behandlet i nævnet.

Nævnet lægger til grund, at klagen er indgivet af ... ved fuldmagt til ..., og at klager har indgivet klagen i dennes egenskab af at være andelshaver i ... Varmeværk

Det kan ikke afvises, at klager som andelshaver er berørt af det, der klages over, på en sådan måde, at klager, til trods for at hun ikke har haft et direkte aftaleforhold til indklagede, har retlig interesse i, at nævnet behandler sagen. Det bemærkes, at nævnet bl.a. ved kendelsen 74/13 af 6. oktober 2014 har antaget, at også en beskeden økonomisk interesse hos en klager kan medføre, at denne anses for at have en sådan retlig interesse, at den pågældende er beføjet til at klage over en revisor.”

Revisornævnet afviste som anført ikke af den grund af realitetsbehandle klagen.

Også relevant under afsnit 6.4.4.6. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen – frifindelse eventuelt kombineret med afvisning), hvor klagepunkterne fremgår.

6.3.2. Udøvelse af klagebeføjelse – repræsentation og succession

Under denne overskrift henhører blandt andet klager over en revisionsvirksomhed indgivet af andre end Erhvervsstyrelsen – private eller offentlige instanser / øvrige myndigheder.

Det fremgår af revisorlovens § 43, stk. 5, samt § 43a, at det kun er Erhvervsstyrelsen, der kan indbringe en revisionsvirksomhed selvstændigt for Revisornævnet. End ikke øvrige myndigheder er fritaget for kravet om at skulle have en retlig interesse i en klage og kan derfor ikke få behandlet en klage over en revisionsvirksomhed af Revisornævnet.

Derimod kan en revisionsvirksomhed - af private, offentlige instanser / øvrige myndigheder - medinddrages som part i en sag for Revisornævnet. Dette accessoriske virksomhedsansvar er i revisorlovens § 44, stk. 6, 1. og 2. pkt., defineret som ”*et medansvar for tilsidesættelsen af revisors pligter*”, og ansvarsformen knytter sig således til individualansvaret som et accessorisk ansvar.

Afgørelser inden for denne kategori kan i tidligere årsberetninger være rubriceret under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence) sammen med andre formalitetsindsigelser.

Sag 85/2021 og 86//2021. Kendelse af 5. august 2022.

En privat klager, et A/S, havde indgivet klage over dels revisor personligt, dels den revisionsvirksomhed, gennem hvilken revisor havde afgivet sin revisorerklæring.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende sagens formalitet, den indgivne klage over revisionsvirksomheden:

”Vedrørende klagen over Revisionsaktieselskabet ...

Det fremgår af revisorlovens § 43, stk. 5, at det som udgangspunkt kun er Erhvervsstyrelsen, der kan indbringe en revisionsvirksomhed for Revisornævnet, jf. tillige revisorlovens § 44, stk. 6.

Klageren har ikke oplyst noget, der giver grundlag for at pålægge revisionsvirksomheden et accessorisk ansvar. Det er i denne forbindelse uden betydning for disciplinærsagen, at revisionsvirksomheden efter det af klager oplyste muligt er part i en ansvarssag. Herefter afvises klagen over Revisionsaktieselskabet

... ”

Revisornævnet afviste som anført klagen over revisionsvirksomheden og frifandt revisor personligt.

Også relevant under afsnit 6.4.4.6. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen – frifindelse eventuelt kombineret med afvisning), hvor klagen og sagens realitet er beskrevet, og afsnit 6.4.5. (adfærdsmangler).

6.3.4. Klagens indhold og form

Det er et fundamentalt princip i Revisornævnets virksomhed som et domstolslignende disciplinærnævn, at en klage til Revisornævnet skal være tilstrækkeligt og konkret formuleret. En klager kan ikke helt eller delvist overlade til Revisornævnet at udforme de enkelte klagepunkter ud fra en beskrivelse af et sagsforløb eller ud fra en generel anmodning til Revisornævnet ”om at påse”, hvorvidt en indklaget revisor har handlet i strid med god revisorskik. I så fald ville den indklagede revisor ikke have rimelig mulighed for at varetage sit forsvar over for en rejst klage, og det ville være Revisornævnet, som fremstod som den indklagede revisors egentlige modpart, hvilket ville kompromittere Revisornævnets status som et af parterne uafhængigt klagenævn. I forbindelse med Revisornævnets sagsforberedelse under den indledende skriftveksling vil en klager som led i høringsprocessen få mulighed for at underbygge og konkretisere sin klage, jf. sag 7/2020 og 8/2020.

Sag 79/2021. Kendelse af 24. marts 2022.

En privat klager havde, således som Revisornævnet havde forstået klagen, klaget over dels,

1) at revisor havde handlet i strid med god revisorskik ved at fratræde som klagers revisor og derved ikke at have udarbejdet en erklæring til brug for klagers ansøgning om kompensation for faste omkostninger perioden fra 1. november 2020 til 28. februar 2021, dels

2) at revisor havde handlet i strid med god revisorskik ved i årsregnskabet for 2020 at have undladt at medtage faste, månedlige omkostninger på 9.400 kr. til kontingentbetalingen til

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis for så vidt angår stillingtagen til klagens indhold og form:

”Klagepunkt 1

Ad formaliteten

Indledningsvis bemærkes, at en klage til Revisornævnet skal være konkret formuleret. En klager kan ikke helt eller delvist overlade til Revisornævnet at udforme de enkelte klagepunkter ud fra en beskrivelse af et sagsforløb. I så fald ville indklagede ikke have rimelig mulighed for at varetage sit eventuelle forsvar over for den rejste klage, og det ville være Revisornævnet, der fremstod som de indklagedes egentlige modpart, hvilket ville kompromittere Revisornævnets status som et af parterne uafhængigt klagenævn. Indklagede har i sit svarskrift gjort gældende, at klagen er uklart formuleret.

Som det fremgår af kendelsens side 1, er det Revisornævnets forståelse, at klagen vedrører det forhold, at indklagede fratrådte som klagers revisor og afviste at ville udarbejde en erklæring til brug for klagers ansøgning om kompensation for faste omkostninger for en periode fra december 2020 til februar 2021 i relation til covid-19 pandemien. Nævnet finder da også, at klager i tilstrækkelig grad har præciseret, hvad der ønskes nævnets pådømmelse af. Det tillægges afgørende betydning, at indklagede i sine partsindlæg har besvaret klagen og nærmere redegjort for sine synspunkter.”

Revisornævnet realitetsbehandlede derfor klagepunktet.

Også relevant under afsnit 6.4.1. (erklæringsafgivelse), hvor realiteten i sagen fremgår.

Sager 7/2020 og 8/2020. Kendelse af 12. september 2022.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat klagepunkter mod 2 revisorer.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

”A. De indklagedes formelle indsigelser vedrørende formuleringen af klagepunkterne.

Revisornævnet finder efter formuleringen af klagepunkterne i klageskriftet af 28. januar 2020 og den tilhørende redegørelse for klagens indhold, at de indklagede, uanset eventuelle uddybninger af klagepunkterne i den efterfølgende skriftveksling, har haft fuldt tilstrækkelig mulighed for at forholde sig til klagens indhold og varetage deres forsvar. De rejste formelle indsigelser kan herefter ikke føre til hverken afvisning eller frifindelse.”

Revisornævnet realitetsbehandlede derfor klagepunktet.

Også relevant under afsnit 6.4.4.1. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen – hvor meget kan der kræves af revisors revision), hvor sagens revisionsmæssige del fremgår.

Sag 17/2022. Kendelse af 26. oktober 2022.

En privat klager havde fremsat klage over revisor. Revisornævnet har gengivet klagen således:

”Revisornævnet forstår klagen således, at indklagede har handlet i strid med god revisorskik under henvisning til, at: Indklagede ikke som aftalt har udarbejdet regnskab for 2020 for virksomheden C ...”

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

”Sagens formalitet

En klage til Revisornævnet skal være konkret formuleret. Revisornævnet er et domstolslignende nævn, hvorfor det påhviler klager at oplyse sin klage, herunder formulere klare, konkrete klagepunkter. En klager kan ikke helt eller delvist overlade til nævnet at udforme de enkelte klagepunkter ud fra en beskrivelse af et sagsforløb. I så fald ville de indklagede revisorer ikke have rimelig mulighed for at varetage deres eventuelle forsvar over for den rejste klage, og det ville være Revisornævnet, der fremstod som de indklagedes egentlige modpart, hvilket ville kompromittere Revisornævnets status som et af parterne uafhængigt klagenævn.

Som det fremgår af kendelsens side 1, er det Revisornævnets forståelse, at klagen vedrører det forhold, at indklagede ikke som aftalt har udarbejdet regnskab for 2020 for virksomheden C...

Det fremgår ikke af klagen om hvorvidt der er tale om regnskab til brug over SKAT i forbindelse med opgørelse af den skattepligtige indkomst for virksomheden, eller om der er tale om regnskab overfor Erhvervsstyrelsen i forbindelse med Covid-19 opgørelse.

Nævnet finder herefter, at klager ikke i tilstrækkelig grad har præciseret, hvad der ønskes nævnets pådømmelse af, herunder hvilken type regnskab, der klages over eller hvilke opgaver, det var aftalt, indklagede skulle udføre.

Som følge heraf afvises klagen fra behandling i Revisornævnet.”

Revisornævnet realitetsbehandlede således ikke klagen.

Sag 41/2022. Beslutning af 8. november 2022.

En privat klager havde indbragt revisor for Revisornævnet.

Følgende fremgår af formanden for Revisornævnets præmis:

”Det følger af § 1, stk. 1, nr. 1, i bekendtgørelse nr. 952 af 24. juni 2020 om Revisornævnet, at nævnet behandler klager over, hvorvidt en godkendt (statsautoriseret eller registreret revisor) ved udøvelsen af opgaver i henhold til § 1, stk. 2 eller 3, i revisorloven, har tilsidesat de pligter, som stillingen medfører jf. revisorlovens § 43, stk. 3.

Klager, der ikke er omfattet af nævnets kompetence, kan af nævnets formand afvises fra behandling jf. § 9, nr. 1, i bekendtgørelsen om Revisornævnet jf. revisorlovens § 43, stk. 6, 4. pkt.

Ifølge revisorlovens § 1, stk. 2, finder loven anvendelse ved revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber, herunder revisors udtalelser om ledelsesberetninger i henhold i årsregnskabs-loven og ved revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug. Efter revisorlovens § 1, stk. 3, finder visse af lovens bestemmelser ligeledes anvendelse ved revisors afgivelse af andre erklæringer, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen, eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.

Efter revisorlovens formulering og forarbejder er nævnets saglige kompetence begrænset til alene at omfatte behandlingen af klager over revisors erklæringsafgivelse, der er revisors kerneydelse som offentlighedens tillidsrepræsentant, og udgangspunktet er derfor, at klager over rådgivning ikke kan realitetsbehandles af Revisornævnet. Det er afgørende for, at Revisornævnet kan behandle en klage, at revisor har erklæret sig efter revisorlovens § 1, stk. 2 og 3, om det forhold klagen angår. Klages der over øvrige forhold, som eksempelvis mangelfuld rådgivning, herunder skatterådgivning, skal forholdet relatere sig til erklæringsafgivelsen. Det forhold, at en godkendt revisor alene har assisteret med andet end erklæringsafgivelse, uden samtidig at have afgivet en erklæring i revisorlovens forstand, falder uden for Revisornævnets kompetence.

Revisornævnet er et domstolslignende nævn, hvorfor det påhviler klager at oplyse sin klage, herunder formulere klare, konkrete klagepunkter. En klager kan ikke – hverken helt eller delvist – overlade det til Revisornævnet at udforme enkelte konkrete klagepunkter blot ud fra en beskrivelse af et hændelsesforløb, ved henvisninger til årsregnskaber eller ved indsendelse af vilkårlige revisorerklæringer m.v. I så fald vil den indklagede revisor ikke have rimelig mulighed for at varetage sit eventuelle forsvar og det ville være Revisornævnet, der fremstod som den indklagedes egentlige modpart, hvilket ville kompromittere nævnets status som et uafhængigt klagenævn.

Klager har i den uddybende klageskrivelse af 21. august 2022 opstillet klagepunkter. Disse forstås at omhandle; 1) at indklagedes arbejde var behæftet med fejl, som klager konstaterede, 2) at indklagede ikke orienterede klager om den tidsmæssige udstrækning af arbejdet, 3) at det ikke var muligt for klager at få kontakt til indklagede, 4) at flere af indklagedes trainees udførte dele af arbejdshandlingerne, og at 5) at indklagede ikke accepterede at arbejdet var mangelfuld, ikke kunne anvendes af klager og ikke accepterede klagers opsigelse af samarbejdet.

Da klager på trods af opfordringer hertil ikke nærmere har konkretiseret klagepunkterne med henvisninger til, hvilke(n) erklæring(er) klagepunkterne vedrører og hvorved indklagede i forbindelse med sin erklæringsafgivelse, har handlet i strid med de pligter, som stillingen som revisor medfører, findes det ikke godtgjort, at indklagedes rådgivning relaterer sig til de af indklagede afgivne erklæringer.

De af klager opstillede klagepunkter vedrører derfor ikke erklæringsarbejde efter revisorlovens § 1, stk. 2 eller 3. Klagen er derfor ikke undergivet Revisornævnets kompetence jf. § 1, stk. 1, nr.1, i bekendtgørelse om Revisornævnet. Som følge heraf afvises klagen fra behandling i Revisornævnet, jf. § 9, nr. 1, i bekendtgørelse om Revisornævnet jf. § 43, stk. 6, 4. pkt. i Revisorloven.

Det bemærkes, at eventuelt erstatningsansvar henhører under domstolene.”

Klagen blev som anført afvist.

6.4. Erklæringsarbejde

I medfør af revisorlovens § 1, stk. 2, finder loven anvendelse ved revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber og andre erklæringer "med sikkerhed". Det, der kan klages over, er således "erklæringsafgivelse". Ved afgørelsen af, om Revisornævnet i en klagesag, hvor en

revisor har afgivet en revisionspåtegning eller en erklæring omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, har kompetence til at realitetsbehandle en klage i relation til revisors erklæringsafgivelse, fortolker Revisornævnet sin kompetence i lyset af, at Nævnets kompetence som udgangspunkt omfattede "hele processen fra opdragets givelse over de enkelte undersøgelser til den endelige erklæring" (jf. betænkning 1411/2002 om revisorlovgivning s. 66).

Det fremgår endvidere af revisorlovens § 1, stk. 3, at et antal særlig nævnte bestemmelser i revisorloven finder anvendelse ved en revisors afgivelse af andre erklæringer, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.

Erklæringer, som udelukkende er bestemt til hvervgivers eget brug – uanset om disse erklæringer er "med sikkerhed" eller "uden sikkerhed", er ikke omfattet af Revisornævnets kompetence.

6.4.1. Erklæringsafgivelse

Revisornævnet har i beretningsåret behandlet 1 sag om revisors afgivelse af en digital erklæring om kontantstiftelse, jf. nedenfor sag 81/2021. Revisornævnet har tidligere afgjort sager vedrørende lignende problemstillinger, jf. sagerne 84/2013, 103/2016, 1/2021 og 81/2020. I alle tilfælde har Revisornævnet truffet afgørelse om, at revisors digitale erklæring var omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2. Den digitale erklæring var afgivet ved selve indberetningen til Erhvervsstyrelsen – "ved et flueben". Revisornævnet har fundet, at når det ifølge lovgivning er påkrævet, at revisor skal afgive en erklæring med sikkerhed over for en offentlig myndighed, anses "fluebenet" at være omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, uanset, at erklæringen formelt ikke er affattet i overensstemmelse med bekendtgørelsen om godkendte revisorerers erklæringer.

I sag 81/2021 har Revisornævnet tillige i sin præmis skrevet, at uanset de digitale revisorerklæringer ikke er affattet i overensstemmelse med bekendtgørelsen om godkendte revisorerers erklæringer, er erklæringerne omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2.

Der er i beretningsåret i sag 79/2021 truffet afgørelse om rækkevidden af revisorlovens § 18 – om revisors fratræden – i forbindelse med revisors afgivelse af en erklæring med sikkerhed omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, men som ikke er en revisionspåtegning på et årsregnskab.

Sag 79/2021. Kendelse af 24. marts 2022.

En privat klager havde klaget over dels,

1) at indklagede havde handlet i strid med god revisorskik ved at fratræde som klagers revisor og derved ikke at have udarbejdet en erklæring til brug for klagers ansøgning om kompensation for faste omkostninger perioden fra 1. november 2020 til 28. februar 2021, dels

2) at indklagede havde handlet i strid med god revisorskik ved i årsregnskabet for 2020 at have undladt at medtage faste, månedlige omkostninger på 9.400 kr. til kontingentbetalingen til

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

Klagepunkt 1

Ad formaliteten

....

Det fremgår af sagen, at indklagede aldrig afgav erklæringen til brug for kompensationsansøgningen for en periode fra december 2020 til februar 2021. Det påhviler Revisornævnet ex officio at efterse, hvorvidt en klage er omfattet af nævnets kompetence. Det er således ikke en forudsætning, at indklagede har nedlagt påstand om afvisning. Nævnets kompetence er begrænset til erklæringsafgivelse, jf. revisorlovens § 43, stk. 3, jf. § 1, stk. 2 og 3. Det fremgår af lovens § 1, stk. 2, at loven finder anvendelse på revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber, herunder revisors udtalelse om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven, og

ved revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed. Efter revisorlovens forarbejder, og efter fast praksis, anses nævnets kompetence at omfatte "hele processen fra opdragets givelse over de enkelte undersøgelser til den endelige erklæring", jf. betænkning 1411/2002 om Revisorlovgivningen. Afgørende er, at der klages over en af revisor påtaget erklæringsafgivelse, eller at der foreligger et aftalegrundlag om erklæringsafgivelse, samt at erklæringsafgivelsen ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug. Som følge af partsindlæggene og som sagen i øvrigt er forelagt nævnet, lægger Revisornævnet til grund, at indklagede havde påtaget sig at afgive erklæringen om kompensationsansøgningen. En sådan erklæring er en erklæring med høj grad af sikkerhed, jf. revisorlovens § 1, stk. 2, jf. § 9, stk. 1, i dagældende bekendtgørelse om midlertidig kompensationsordning for virksomheders faste omkostninger. Nævnet finder på denne baggrund, at kunne realitetsbehandle, hvorvidt det var i strid med god revisorskik, at indklagede ikke afgav den aftalte erklæring.

Ad realiteten

Det følger af revisorlovens § 18, stk. 1, 1. pkt., at afgiver revisor revisionspåtegninger på årsregnskaber m.v., består revisors hverv, indtil en ny revisor er tiltrådt, medmindre andet følger af lovgivningen, virksomhedens vedtægter eller andet aftalegrundlag. Det følger videre af revisorlovens § 18, stk. 2, 1. pkt., at uanset stk. 1 kan revisor til enhver tid fratræde hvervet, medmindre fratræden strider mod god revisorskik. Anvendelsesområdet for revisorlovens § 18 er alene opgaver, hvor der afgives revisionspåtegning, og ikke øvrige erklæringer omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2. Da erklæring til brug for ansøgning om kompensation for faste omkostninger i relation til covid-19 pandemien ikke er en revisionspåtegning, finder § 18 ikke anvendelse. Da revisorlovgivningen ikke indeholder yderligere regulering af en revisors fratræden fra en erklæringsopgave finder nævnet, at indklagede ikke har handlet i strid med revisorlovens forpligtelser og derved ikke handlet i strid med god revisorskik. Det bemærkes, at det falder uden for nævnets kompetence at forholde sig til, hvorvidt indklagedes manglende erklæringsafgivelse udgør en overtrædelse af eksempelvis aftaleloven, som klager har gjort gældende.

Klagepunkt 2

Nævnet lægger til grund, som anført af indklagede selv, at indklagede har afgivet erklæring om opstilling af regnskabet på årsregnskabet for klager for 2020. Nævnet bemærker, at en erklæring om opstilling af regnskab er en erklæring uden sikkerhed, og at der følgelig under de foreliggende omstændigheder ikke påhviler indklagede en forpligtelse til at verificere nøjagtigheden af de oplysninger, som revisor har lagt til grund for opstillingen af regnskabet. Det bemærkes endvidere, at årsregnskabet for 2020, indeholdende indklagedes erklæring om opstilling, til trods for at klager er opfordret hertil, ikke er fremlagt for nævnet. Følgelig finder Revisornævnet det hverken dokumenteret eller tilstrækkeligt sandsynliggjort, at indklagede skulle have tilsidesat sine forpligtelser ved udførelsen af opgaven med opstilling af regnskab."

Revisor blev således i det hele frifundet.

Også relevant under afsnit 6.3.4. (klagens indhold og form).

Sag 81/2021. Kendelse af 19. april 2022.

Sagen angår en række digitale erklæringer om kontantstiftelse i forbindelse med stiftelse af nye selskaber afgivet af revisor.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende denne problemstilling:

".... Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede i forbindelse med stiftelsen af selskabet den 26. juni 2017 digitalt har afgivet erklæring om kontantstiftelse af selskabet i form af en kontant kassebeholdning og dermed samtidig erklæring om, at selskabskapitalen blev indbetalt til selskabets konto senest på stiftelsestidspunktet.

Revisornævnet bemærker i tilknytning hertil, at de af indklagede afgivne erklæringer er erklæringer med sikkerhed, jf. revisorlovens § 1, stk. 2. Registrering af et kapitalsselskab er omfattet af bestemmelsen i selskabslovens § 40, og revisors erklæring om kontantstiftelse ved kontant kassebeholdning er omfattet af § 16, stk. 2, nr. 4, i de på erklæringstidspunkterne dagældende bekendtgørelser nr. 243 af 10. marts 2015 og nr. 1466 af 25. november 2016 om anmeldelse, registrering, gebyr samt offentliggørelse i Erhvervsstyrelsen, nugældende § 18, stk. 1, nr. 4, i bekendtgørelse nr. 1377 af 12. december 2019 om anmeldelse, registrering, gebyr samt offentliggørelse i Erhvervsstyrelsen.

Revisornævnet bemærker endvidere i tilknytning hertil, at det lægges til grund, at indklagede har afgivet sine revisorerklæringer digitalt til Erhvervsstyrelsen på de oven for nævnte tidspunkter, og Revisornævnet lægger til grund, at indklagede i den forbindelse har indestået for, at den indbetalte kapital var indbetalt på selskabernes konti i et pengeinstitut. Erklæringerne er derved – uanset revisorerklæringerne ikke er affattet i overensstemmelse med bekendtgørelsen om godkendte revisors erklæringer - omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2.”

Også relevant under afsnit 6.1.1. (personel kompetence), afsnit 6.4.3.2.1. (inhabilitet – forretningsmæssige forbindelser), afsnit 6.6.3.2. (betinget frakendelse), hvor Revisornævnets præmis fremgår, og afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

6.4.2. Ikke udelukkende til hvervgivers brug

De sager, der typisk refereres under dette afsnit, angår klager – fra andre en hvervgiver selv - over revisors erklæring om assistance med regnskabsopstillinger eller revisors erklæring om regnskabsmæssige oplysninger. Der er således ofte tale om opgaver, hvor revisor på baggrund af en virksomheds bogføring assisterer med at opstille et regnskab i overensstemmelse med ISRS 4400 DK eller afgiver erklæring om en virksomheds regnskabsmæssige oplysninger i overensstemmelse med ISRS 4410, og hvor det direkte af revisors erklæring fremgår, at denne ”udelukkede er bestemt til hvervgivers eget brug”, men hvor revisors erklæring alligevel er kommet anden part i hænde.

Ingen sager i beretningsåret.

6.4.3. Væsentlige mangler

Det karakteristiske ved Revisornævnets kendelser med afgørelser under dette afsnit er, at den af revisor afgivne revisionspåtegning/erklæring er ugyldig. Det konkrete årsregnskab er således ikke længere forsynet med en revisionspåtegning.

6.4.3.1. Mangler ved registreringen

Afsnittet angår tilfælde, hvor en revisor har afgivet en revisorerklæring uden at være optaget i Erhvervsstyrelsens register over godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, jf. revisorlovens § 2, herunder tilfælde, hvor en godkendt revisor optaget i Erhvervsstyrelsens register over godkendte revisorer og revisionsvirksomheder afgiver revisionserklæring eller andre erklæringer med sikkerhed uden at være tilknyttet en revisionsvirksomhed optaget i Erhvervsstyrelsens register over godkendte revisorer og revisionsvirksomheder.

Ingen sager i beretningsåret.

6.4.3.2. Inhabilitet

Bestemmelserne om revisorers uafhængighed fremgår af revisorlovens kapitel 4, §§ 24, 24a, 24b, 24c, 25 og 26. De sager, der har været behandlet i beretningsåret, angår overtrædelser af revisorlovens § 24, der er en rammebestemmelse, der fastlægger de grundlæggende krav til revisors uafhængighed. Bestemmelsen er suppleret af uddybende regler fastsat ved bekendtgørelse, for beretningsåret Erhvervsstyrelsens bekendtgørelse nr. 735 af 17. juni 2016 om godkendte revisorers og revisionsvirksomheders uafhængighed.

I beretningsåret har Revisornævnet behandlet en række klagesager, der alene angår spørgsmålet om, hvorvidt en revisors forretningsmæssige forbindelser har været af en sådan karakter, at revisor ved sin erklæringsafgivelse har overtrådt uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, herunder om de foreliggende trusler kunne vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand.

Antallet af sager om den forretningsmæssige forbindelse har haft et sådant omfang, og omfanget af de konkrete sager været så forskelligartet, at det har været hensigtsmæssigt at referere sagerne i et særskilt underafsnit, 6.4.3.2.1. Hovedopdelingen – i del 1 og del 2 - af sagerne i underafsnittet beror på, hvorvidt Revisornævnet på baggrund af nye konstellationer i de indbragte sager i præmisserne har taget stilling til, om den forretningsmæssige forbindelse har været eller ikke har været omfattet af ordlyden i uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5. Under hovedopdelingen er kendelserne opstillet i forhold til antallet af forskellige selskaber, der er afgivet erklæring vedrørende, og den deraf følgende bødestørrelse. Det bemærkes, at sag 103/2021 angår en bødeudmåling vedrørende en såkaldt anden gangs overtrædelse af habilitetsbestemmelser.

I sagerne 20/2021, 59/2021, 63/2021 og 89/2021 var Revisornævnet sammensat af flere medlemmer end sædvanligt. Baggrunden herfor var behovet for en mere principiel stillingtagen til rækkevidden af uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, - den forretningsmæssige forbindelse, herunder særligt for så vidt angår sag 20/2021, der efterfølgende af den indklagede revisor er indbragt for domstolene, jf. nedenfor.

Øvrige sager om inhabilitet er samlet i underafsnit 6.4.3.2.2.

Del 1: 6.4.3.2.1. Inhabilitet – forretningsmæssige forbindelser

I sag 63/2021 er den forretningsmæssige forbindelse mellem revisor og personen tilknyttet revisors kunde knyttet via et K/S og dettes komplementarselskab ApS, hvori dog hverken revisor eller personen tilknyttet revisors kunde var ledelsesrepræsentant, men alene medejer (en såkaldt passiv investering). Derimod var personen tilknyttet revisors klient medlem af bestyrelsen samt medejer af revisors klient.

I sag 64/2021 er den forretningsmæssige forbindelse ikke direkte mellem revisor personligt og revisors kunde, men mellem et ledelsesmedlem i revisionsvirksomheden og revisors erklæringskunde.

I sagerne 65/2021, 94/2021 og 95/2021, der angår en forretningsmæssig forbindelse via et I/S, har Revisornævnet som begrundelse i præmissen fremhævet interessenternes solidariske hæftelse.

I sag 101/2021 er den forretningsmæssige forbindelse etableret, men revisors erklæringskunde er en almennyttig erhvervsdrivende fond.

I sagerne 98/2021, 89/2021, 63/2021 og 59/2021 har Revisornævnet i præmissen henvist til, at det fremgår af EU-henstillingen om revisors uafhængighed, at ”den virksomhed, som opgaven vedrører” også omfatter ledelsen i virksomheden, ligesom Revisornævnets begrundelse i forhold til revisors pligter ved sine habilitetsovervejsler er udbygget i forhold til tidligere kendelser, herunder at revisor ex officio har ansvaret for at foretage relevante og nødvendige undersøgelser og skønmæssige vurderinger vedrørende sin habilitet, herunder også i forhold til, hvorvidt der

foreligger en forretningsmæssig forbindelse og, om en forretningsmæssig forbindelse kan vække tvivl om en revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand.

I sag 20/2021 er den forretningsmæssige forbindelse mellem revisor og personen tilknyttet revisors kunde knyttet via et K/S og dettes komplementarselskab ApS, hvori dog hverken revisor eller personen tilknyttet revisors klient er ledelsesrepræsentant, men alene medejer. Endvidere var personen tilknyttet revisors kunde ikke medlem af ledelsen i revisors klient, men alene medejer. Det samme er i mindre omfang også fremme i sag 81/2021.

Der henvises endvidere til sag 48/2021, kendelse af 16. februar 2022, der er refereret nedenfor under afsnit 6.4.4.6. I den sag blev en revisionsvirksomhed frifundet i en sag, hvor Erhvervsstyrelsen havde fremsat klage over, at revisionsvirksomheden ikke havde sikret, at revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem havde været anvendt i tilstrækkeligt omfang ved revisorerne uafhængighedsvurdering.

Sag 87/2021. Kendelse af 2. marts 2022.

1 selskab, 2 erklæringer

Erhvervsstyrelsen havde fremsat klage over revisor for overtrædelse af revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet revisor havde afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2018/19 og 2019/20 for A... A/S, hvori X var direktør og bestyrelsesmedlem samt ejer samtlige kapitalandele og stemmerettigheder, uagtet X var administrerende direktør for ApS B..., hvori revisor ejede 1/3 af kapitalandelene og stemmerettighederne.

Revisor blev i det hele fundet skyldig.

Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

Sag 65/2021. Kendelse af 15. marts 2022.

1 selskab, 2 erklæringer

Erhvervsstyrelsen havde fremsat klage over revisor for overtrædelse af revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet revisor havde afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2016/17 og 2017/18 for A A/S, hvori X i begge regnskabsår og frem til erklæringstidspunktet for årsregnskabet for 2017/18 var bestyrelsesformand, uagtet revisor og X var interessenter for hver 16,67% af ... I/S.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

”Revisornævnet lægger til grund, at indklagede den 10. januar 2018 og 8. marts 2019 har afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2016/17 og 2017/18 for A A/S, at X i perioden den 6. marts 2009 til 8. marts 2019 var bestyrelsesformand for selskabet, at X i sin egenskab af ledelsesmedlem i A A/S har afgivet ledelsespåtegningerne på årsregnskaberne for 2016/17 og 2017/18 henholdsvis den 10. januar 2018 og 8. marts 2019, samt at indklagede og X i regnskabsåret og på erklæringstidspunktet for revisionspåtegningerne for A A/S hver især har været reelle ejere af 16,67 % i interessentskabet ... I/S. Revisornævnet bemærker, at indklagede i sine arbejdsoplysninger vedrørende uafhængighed i forbindelse med sin revision af årsregnskaberne for regnskabsåret 2016/17 og 2017/18 for A A/S har konkluderet, at opgaven kunne accepteres, og han ikke har identificeret eventuelle økonomiske, forretningsmæssige, familiære eller andre forbindelser, der kunne udgøre en trussel mod revisors uafhængighed.

Efter revisorlovens § 24, stk. 1 og stk. 2, skal en revisor for enhver opgave efter revisorlovens § 1, stk. 2, - hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant - være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører. En revisor er ikke uafhængig, hvis der foreligger et direkte eller indirekte økonomisk, forretnings- eller ansættelsesmæssigt forhold, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed.

Revisornævnet lægger til grund, at virksomheden er organiseret som et interessentskab, hvorefter indklagede og X som fuldt ansvarlige deltagere sammen med de øvrige interessentskabsdeltagere hæfter fuldt ud for interessentskabets forpligtelser. Det er oplyst, at der ikke findes en formel ledelse i interessentskabet, der i henhold til CVR omfatter 7 interessenter. Herved antages samtlige interessenter at deltage i ledelsen af interessentskabet. At en anden ansvarlig deltager i interessentskabet har ansvaret for administration og drift af ... kan ikke føre til et andet resultat. Indklagede har, herunder henset til den snævre ejerkreds, en ejerandel på 16,67 % af interessentskabet og efter Revisornævnets opfattelse dermed en væsentlig ejerandel. Som følge af ejerskabets størrelse, hæftelsen og interessentskabets struktur kan deltagelsen i interessentskabet ... ikke anses for en passiv kapitalanbringelse.

Efter bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed må en revisor ikke udføre opgaver som omhandlet i revisorlovens § 1, stk. 2, når der foreligger trusler, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, jf. bekendtgørelsens § 1, stk. 1. Trusler mod uafhængigheden foreligger efter bekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, såfremt en revisor, der er knyttet til en opgave, har en forretningsmæssig forbindelse med den virksomhed, som opgaven vedrører, som indebærer en fælles kommerciel eller økonomisk interesse, medmindre den forretningsmæssige forbindelse udøves inden for begge parter normale virksomhed på normale forretningsmæssige vilkår.

Revisornævnet finder, at indklagede og X's samtidige reelle ejerskab af interessentskabet ... I/S sammenholdt med, at X i regnskabsårene og på erklæringstidspunkterne var bestyrelsesformand for A A/S, der var indklagedes klient, udgør et professionelt og dermed forretningsmæssigt samarbejde og en forretningsmæssig forbindelse, der ikke er omfattet af de pågældendes normale virksomheder, herunder indklagedes virksomhed som offentlighedens tillidsrepræsentant som godkendt statsautoriseret revisor, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5. Det tilføjes i denne forbindelse, at normal virksomhed for en revisor - i lovens og uafhængighedsbekendtgørelsens forstand - er som offentlighedens tillidsrepræsentant at foretage revision og afgive erklæringer i henhold til revisorlovens § 1, stk. 2 og 3. Revisornævnet finder endvidere, at den forretningsmæssige forbindelse indebærer en kommerciel og økonomisk interesse af ikke ubetydeligt omfang.

Revisornævnet finder endvidere, at forbindelsen mellem indklagede og X kan vække tvivl om indklagede uafhængighed hos en velinformeret tredjemand. Revisornævnet bemærker i tilknytning hertil, at det er revisor, der i forbindelse med sin afgivelse af en revisionspåtegning på et regnskab optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant, og at det derfor også er revisor, der ex officio har ansvaret for at foretage relevante og nødvendige undersøgelser vedrørende sin habilitet, herunder også i forhold til, hvorvidt en forretningsmæssig forbindelse kan vække tvivl om en revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand. Det tilføjes endvidere i tilknytning hertil, at den foreliggende trussel mod revisors uafhængighed i givet fald ville være omfattet af uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, og at der derfor ikke kunne indsættes sikkerhedsforanstaltninger med henblik på at reducere truslen mod revisors uafhængighed til et acceptabelt niveau, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 2.

På denne baggrund er det bevist, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. nu- og dagældende uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 5, og herved tilsidesat god revisorskik. ...”

Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

Sag 88/2021. kendelse af 24. marts 2022.

1 selskab, 2 erklæringer

Erhvervsstyrelsen havde fremsat klage over, at revisor havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han havde afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2019 og 2020 for A... Holding ApS, hvori X i begge regnskabsår og på erklæringstidspunkterne var direktør og ejede samtlige kapitalandele og stemmerettigheder, uagtet at revisor ... og X var indirekte medejere af B... ApS, hvori X tillige var ledelsesmedlem. Revisor blev fundet skyldig og pålagt en bøde på 100.000 kr.

Sag 103/2021. Kendelse af 2. december 2022. (Indbragt for domstolene)

1 selskab, 2 erklæringer

Erhvervsstyrelsen havde fremsat klage over, at revisor havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han havde afgivet erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskaberne for 2017 og 2018 for A ApS, hvor X i begge regnskabsperioder samt på erklæringstidspunktet havde været administrerende direktør. Revisor og X ejede hhv. 5-9,99 pct. og 10-14,99 pct. af kommanditandelene og stemmerettighederne i K/S Y samt hhv. 5-9,99 pct. og 10-14,99 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne i Komplementarselskabet B ApS under frivillig likvidation.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

”Revisornævnet lægger som ubestridt og erkendt af indklagede til grund, at indklagede den 19. juni 2018 og 26. juni 2019 har afgivet erklæringer om udvidet gennemgang på årsregnskaberne for 2017 og 2018 for A ApS, hvor X i regnskabsperioderne samt på erklæringstidspunkterne var direktør.

Revisornævnet lægger endvidere som ubestridt og erkendt af indklagede til grund, at både indklagede og X i regnskabsårene 2017 og 2018 samt på erklæringstidspunkterne for årsregnskaberne for 2017 og 2018 for selskabet A ApS begge var ejere af kommanditandele og stemmerettigheder i selskaberne K/S Y og det tilhørende Komplementarselskabet B ApS under frivillig likvidation. Indklagede ejede en legal ejerandel på 5-9,99 pct. af kommanditandele og stemmerettighederne i begge selskaber. X ejede 10-14,99 pct. af kommanditandele og stemmerettighederne i begge selskaber. Det fremgår af CVR-udskriften for Komplementarselskabet B ApS under frivillig likvidation, at der fra den 23. december 2009 til den 1. januar 2010 er registeret 8 legale ejere med ejerandel på 5-33,32 %.

Efter revisorlovens § 24, stk. 1 og stk. 2,

...

Revisornævnet finder, at indklagedes og X fælles ejerskab af K/S Y og Komplementarselskabet B ApS under frivillig likvidation – indklagede med sin legale ejerandel på 5 % af kapitalandele og stemmerettighederne i K/S Y og det tilhørende Komplementarselskabet B ApS under frivillig likvidation og Y med sin reelle ejerandel på 10 % - udgør et forretningsmæssigt samarbejde og en forretningsmæssig forbindelse - der ikke er omfattet af de pågældendes normale virksomheder, herunder indklagedes virksomhed som offentlighedens tillidsrepræsentant som godkendt statsautoriseret revisor - mellem de involverede personer og selskaber, jf.

uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5.. Revisornævnet finder efter en konkret vurdering ikke, at en ejerandel på 5% i K/S Y og Komplementarselskabet B ApS, er ubetydelig, blandt andet henset til det meget begrænsede antal legale ejere. Revisornævnet finder endvidere, at den forretningsmæssige forbindelse, der i dette tilfælde består i direkte og indirekte samtidige ejerskaber af erhvervsdrivende kommanditselskab henholdsvis komplementarselskab, indebærer en fælles kommerciel og økonomisk interesse af ikke ubetydeligt omfang.

På denne baggrund finder nævnet, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og 2, stk. 1, nr. 5, og herved tilsidesat god revisorskik. For overtrædelsen idømmes indklagede, ..., en bøde, der passende kan fastsættes til 150.000 kr.

Nævnet har ved bødens størrelse lagt vægt på, at ... den 25. februar 2016 blev pålagte en bøde af Revisornævnet for tilsidesættelse af pligterne efter uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 2, 3 og 4, og at der er således tale om en anden gangs overtrædelse af uafhængighedsbekendtgørelsen.”

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 150.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.6.2.1. (princippet i straffelovens § 81).

Sag 98/2021. Kendelse af 19. april 2022.

2 selskaber, 4 erklæringer

Erhvervsstyrelsen havde fremsat klage over, at revisor havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han havde afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2016 og 2017 for henholdsvis A Holding ApS og B Partnere A/S, hvor X i hele regnskabsperioden samt på erklæringstidspunktet havde været direktør i A Holding ApS samt direktør og bestyrelsesmedlem i B Partnere A/S desuagtet, at revisor og X på erklæringstidspunkterne begge ejede 10-14,99 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne i K/S C og D ApS, ligesom X havde været bestyrelsesmedlem i K/S C i hele perioden og på tidspunktet for afgivelse af revisionstegningerne for 2016 og 2017 for henholdsvis A Holding ApS og B Partnere A/S.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

”Revisornævnet lægger som ubestridt til grund, at ...

Efter revisorlovens § 24, stk. 1 og stk. 2, skal en revisor for enhver opgave efter revisorlovens § 1, stk. 2, - hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant - være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører. Uafhængighed kræves både i opgaveperioden og den periode, regnskabet dækker. En revisor er ikke uafhængig, hvis der foreligger et direkte eller indirekte økonomisk, forretnings- eller ansættelsesmæssigt forhold, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed.

Efter bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed må en revisor ikke udføre opgaver som omhandlet i revisorlovens § 1, stk. 2, når der foreligger trusler, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, jf. bekendtgørelsens § 1, stk. 1. Trusler mod uafhængighed foreligger efter bekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, altid, såfremt en revisor, der er knyttet til en opgave, har en forretningsmæssig forbindelse med den virksomhed, som opgaven vedrører, som indebærer en fælles kommerciel eller økonomisk interesse, medmindre den forretningsmæssige forbindelse udøves inden for begge parter normale virksomhed på normale forretningsmæssige vilkår og ikke har et så betydeligt omfang, at den forretningsmæssige forbindelse udgør en trussel mod uafhængigheden. Det fremgår blandt andet af EU-henstillingen om revisors uafhængighed, at ”den virksomhed, som opgaven vedrører” også omfatter ledelsen i virksomheden.

Revisornævnet finder, at indklagedes og X i en væsentlig del af regnskabsårene 2016 og 2017 samt på flere af tidspunkterne for revisionspåtegningerne for de to regnskabsår på regnskaberne for A Holding ApS og B Partnere A/S, i hvilke selskaber X i samme periode var direktør, samtidige forretningsmæssige engagement i selskaberne D ApS og K/S C – indklagedes og X’ i regnskabsårene for 2016 og 2017 og på tidspunkterne for indklagedes revisionspåtegninger på A Holding ApS og B Partnere A/S ejerskab af hver især 10 – 14,99 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i selskabet D ApS og indklagedes og X’ i regnskabsåret 2016 og 2017 frem til den 7./8. december 2017 ejerskab af hver især 10 – 14,99 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i selskabet K/S C sammenholdt med X’ hverv som bestyrelsesmedlem i selskabet K/S C - udgør et professionelt og dermed forretningsmæssigt samarbejde og en

forretningsmæssig forbindelse mellem de involverede personer og selskaber, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet X i regnskabsperioderne samt på erklæringstidspunkterne har været den legale og reelle ejer af 100 % af kapitalandelene og stemmerettighederne samt været direktør i såvel A Holding ApS som B Partnere A/S. Revisornævnet finder endvidere, at den forretningsmæssige forbindelse, der i dette tilfælde består i begges ejerskab af 10 – 14,99 % af kapitalandele og stemmerettigheder i samme erhvervsdrivende selskaber - K/S C og D ApS - og X' hverv som bestyrelsesmedlem i K/S-selskabet, har et så betydeligt omfang, at den forretningsmæssige forbindelse udgør en trussel mod indklagedes uafhængighed.

Revisornævnet finder videre, at den anførte forbindelse mellem indklagede og X, der endvidere dels som bestyrelsesmedlem, dels som direktør har underskrevet ledelsespåtegningerne på årsregnskaberne for regnskabsårene 2016 og 2017 for A Holding ApS og B Partnere A/S, som X ejede samtlige kapitalandele og stemmerettigheder i, og som var indklagedes kunde - sammenholdt med indklagedes og X', til dels i begge regnskabsår, til dels på erklæringstidspunkterne, ejerskab af 10 – 14,99 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i selskaberne D ApS og K/S C, samt X' i samme periode bestridelse af hvervet som bestyrelsesmedlem i selskabet K/S C, - kan vække tvivl om indklagedes uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, jf. hertil revisorlovens § 24, stk. 2, og uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1.

Revisornævnet har ved denne vurdering lagt vægt på, at alle selskaber er erhvervsdrivende selskaber, samt lagt vægt på, at indklagedes legale og reelle ejerandel af selskaberne D ApS og K/S C, kombineret med X' legale og reelle ejerandele af samme selskaber og X' hverv som bestyrelsesmedlem i K/S'et, heller ikke af en velinformeret tredjemand, kan anses for at være af ubetydeligt omfang i forbindelse med vurdering af krav til en revisors habilitet i det tilfælde, hvor en revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant. Revisornævnet bemærker i tilknytning hertil, at det er revisor, der i forbindelse med sin afgivelse af en revisionspåtegning på et regnskab optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant, og at det derfor også er revisor, der ex officio har ansvaret for at foretage relevante og nødvendige undersøgelser vedrørende sin habilitet, herunder også i forhold til, hvorvidt der foreligger en forretningsmæssig forbindelse og, om en forretningsmæssig forbindelse kan vække tvivl om en revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand. Det tilføjes endvidere i tilknytning hertil, at den foreliggende trussel mod revisors uafhængighed i givet fald ville være omfattet af uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, og at der derfor ikke kunne indsættes sikkerhedsforanstaltninger med henblik på at reducere truslen mod revisors uafhængighed til et acceptabelt niveau, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 2.

Revisornævnet finder som anført, at det forhold, at revisor og et ledelsesmedlem, der også er den reelle ejer af indklagedes kunde, begge er kapitalejere i samme to erhvervsdrivende selskaber i en periode, der dækker regnskabsårene og frem til erklæringstidspunkterne for indklagedes erklæring med sikkerhed efter revisorlovens § 1, stk. 1, for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed. Det bemærkes i den forbindelse, at den danske revisorlov bygger på den principbaserede tilgang, hvilket indebærer, at der ikke er opstillet en facitliste over, hvad der er forbudt og, hvad der er tilladt, men at revisor hver gang ved påtagelse af en erklæringsopgave skal foretage en konkret vurdering af, om der foreligger – eller kan foreligge – trusler mod uafhængigheden af en sådan art, at der er risiko for, at revisor lader sig lede af uvedkommende interesser. Det bemærkes endvidere i den forbindelse, at uafhængighedsbestemmelsen omhandler både uafhængighed i opfattelse og uafhængighed i fremtoning, hvilket fx omfatter en situation, hvor en velinformeret tredjemand mener, at en revisor ikke fremstår uafhængig. Det bemærkes i den forbindelse endvidere, at vurderingen af, hvorvidt en revisor er inhabil eller ikke er inhabil, derfor ikke alene kan afgøres ud fra en analyse af, hvorvidt en påvirkning af en revisor efter gældende bestemmelser i selskabslovingen ville være mulig, men skal afgøres ud fra en samlet

helhedsvurdering, hvori også som et skønsmæssigt parameter indgår en overvejelse af, om uafhængigheden er transparent - om en forretningsmæssig forbindelse for en velinformeret tredjemand kunne vække tvivl om en revisors uafhængighed.

Revisornævnet finder, at det forhold, at indklagede og ejeren af og direktøren i den virksomhed, indklagede erklærer sig om dels har fælles ejerskab af hver mellem 10 % - 14,99 % af kapital- og stemmeandelene i to erhvervsdrivende selskab, dels at kundevirksomhedens ejer og direktør har været bestyrelsesmedlem i det ene af de to erhvervsdrivende selskaber, for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed. Revisornævnet finder derfor, at det i den foreliggende situation var nødvendigt for indklagede, der under disse omstændigheder påtog sig en opgave, hvor indklagede skulle afgive en erklæring med sikkerhed omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, at afstå fra at påtage sig opgaven.

...

Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

Sag 89/2021. Kendelse af 19. april 2022.

3 selskaber, 3 erklæringer

Erhvervsstyrelsen havde fremsat klage over, at revisor havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet revisor havde afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2017 for A... ApS, B... ApS (Nu: ... A/S) og C... A/S, hvor X i hele regnskabsperioden samt på erklæringstidspunktet havde været bestyrelsesmedlem i C... A/S og siden 14. marts 2018 samt på erklæringstidspunktet havde været bestyrelsesmedlem i A... og B... A/S, desuagtet at revisor og X hver ejede 10-14,99 pct. andel af kapitalandelene og stemmerettighederne i K/S D... samt E... ApS, ligesom revisor var bestyrelsesformand i K/S D... og direktør i E... ApS på tidspunktet for afgivelsen af revisionspåtegningerne på årsregnskaberne for 2017 for A... ApS, B... A/S og C... A/S.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

”....

Efter revisorlovens § 24, stk. 1 og stk. 2, skal en revisor for enhver opgave efter revisorlovens § 1, stk. 2, - hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant - være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører. Uafhængighed kræves i hele opgaveperioden og den periode, regnskabet dækker, dvs. frem til erklæringsafgivelsen. En revisor er ikke uafhængig, hvis der foreligger et direkte eller indirekte økonomisk, forretnings- eller ansættelsesmæssigt forhold, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed.

Efter bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed må en revisor ikke udføre opgaver som omhandlet i revisorlovens § 1, stk. 2, når der foreligger trusler, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, jf. bekendtgørelsens § 1, stk. 1. Trusler mod uafhængighed foreligger efter bekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, altid, såfremt en revisor, der er knyttet til en opgave, har en forretningsmæssig forbindelse med den virksomhed, som opgaven vedrører, som indebærer en fælles kommerciel eller økonomisk interesse, medmindre den forretningsmæssige forbindelse udøves inden for begge parter normale virksomhed på normale forretningsmæssige vilkår og ikke har et så betydeligt omfang, at den forretningsmæssige forbindelse udgør en trussel mod uafhængigheden. Det fremgår blandt andet af EU-henstillingen om revisors uafhængighed, at ”den virksomhed, som opgaven vedrører” også omfatter ledelsen i virksomheden.

Revisornævnet finder, at indklagedes og X' i regnskabsåret 2017 samt på tidspunkterne for revisionspåtegningerne på regnskaberne for A... ApS, B... A/S og C... A/S – indklagede med sin reelle ejerandel på 10 – 14,99 % af kapitalandele og stemmerettighederne i såvel K/S D... som E... ApS samt sine hverv som ledelsesrepræsentant i de to erhvervsdrivende selskaber og X med sin

reelle ejerandel på 10 – 14,99 % af kapitalandele og stemmerettighederne i såvel K/S D... som E... ApS - udgør et professionelt og dermed forretningsmæssigt samarbejde og en forretningsmæssig forbindelse mellem de involverede personer og selskaber, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet X i hele regnskabsperioden samt på erklæringstidspunktet har været bestyrelsesmedlem i C... A/S og fra den 14. marts 2018 samt på erklæringstidspunkterne har været bestyrelsesmedlem i A... ApS og B... A/S.

Revisornævnet finder endvidere, at den forretningsmæssige forbindelse, der i dette tilfælde består i begges reelle ejerskab af samme to erhvervsdrivende selskaber, hvor indklagede i det ene selskab endvidere var bestyrelsesformand og i det andet selskab endvidere var administrerende direktør, har et så betydeligt omfang, at den forretningsmæssige forbindelse udgør en trussel mod indklagedes uafhængighed.

Revisornævnet finder endvidere, at den anførte forbindelse mellem indklagede og X, der endvidere som bestyrelsesmedlem har underskrevet ledelsespåtegningen på årsregnskaberne for regnskabsåret 2017 for A... ApS, B... A/S og C... A/S, som var indklagedes kunder i regnskabsåret 2017 og på tidspunkterne for indklagedes revisionspåtegninger - sammenholdt med indklagedes i samme periode legale og reelle ejerandel på 10 – 14,99 % af kapitalandele og stemmerettighederne i såvel K/S D... som E... ApS og X' i samme periode legale og reelle ejerandel af 10 – 14,99 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i K/S D... og E... ApS - kan vække tvivl om indklagedes uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, jf. hertil revisorlovens § 24, stk. 2, og uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1. Revisornævnet har ved denne vurdering lagt vægt på, at alle selskaber er erhvervsdrivende selskaber, samt lagt vægt på, at indklagedes og X' reelle ejerandele af K/S D... og E... ApS kombineret med X' hverv som bestyrelsesmedlem i de selskaber, der var indklagedes kunder, ikke, heller ikke af en velinformeret tredjemand, kan anses for at være uvæsentligt i forbindelse med vurdering af krav til en revisors habilitet i det tilfælde, hvor en revisor for et eller flere af selskaberne optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Revisornævnet bemærker i tilknytning hertil, at det er revisor, der i forbindelse med sin afgivelse af en revisionspåtegning på et regnskab optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant, og at det derfor også er revisor, der ex officio har ansvaret for at foretage relevante og nødvendige undersøgelser og skønsmæssige vurderinger vedrørende sin habilitet, herunder også i forhold til, hvorvidt der foreligger en forretningsmæssig forbindelse og, om en forretningsmæssig forbindelse kan vække tvivl om en revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand. Det tilføjes endvidere i tilknytning hertil, at den foreliggende trussel mod revisors uafhængighed i givet fald ville være omfattet af uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, og at der derfor ikke kunne indsættes sikkerhedsforanstaltninger med henblik på at reducere truslen mod revisors uafhængighed til et acceptabelt niveau, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 2.

Det af indklagede anførte, herunder med henvisning til tidspunkterne for Revisornævnets afsigelse af kendelser i andre sager vedrørende inhabilitet, kan ikke føre til et andet resultat.

Revisornævnet finder som anført, at det forhold, at revisor og et ledelsesmedlem i revisors kunder begge er kapitalejere i samme to erhvervsdrivende selskaber og, at revisor endvidere havde hverv som ledelsesrepræsentant i disse to selskaber, i den periode, der dækker regnskabsårene og frem til erklæringstidspunkterne for indklagedes erklæring med sikkerhed efter revisorlovens § 1, stk. 1, for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed.

Det bemærkes i den forbindelse, at den danske revisorlov bygger på den principbaserede tilgang, hvilket indebærer, at der ikke er opstillet en facitliste over, hvad der er forbudt og, hvad der er tilladt, men at revisor, hver gang revisor påtager sig en erklæringsopgave, skal foretage en konkret vurdering af, om der foreligger – eller kan foreligge – trusler mod uafhængigheden af en sådan art, at der er risiko for, at revisor lader sig lede af uvedkommende interesser. Det bemærkes endvidere i den forbindelse, at uafhængighedsbestemmelsen omhandler både uafhængighed i opfattelse og

uafhængighed i fremtoning, hvilket fx omfatter en situation, hvor en velinformeret tredjemand mener, at en revisor ikke fremstår uafhængig. Det bemærkes i den forbindelse endvidere, at vurderingen af, hvorvidt en revisor er inhabil eller ikke er inhabil, ikke alene kan afgøres ud fra en analyse af, hvorvidt en påvirkning af en revisor efter gældende bestemmelser ville være mulig, men skal afgøres ud fra en samlet helhedsvurdering, hvori også som et skønsmæssigt parameter indgår en overvejelse af, om uafhængigheden er transparent - om en forretningsmæssig forbindelse for en velinformeret tredjemand kunne vække tvivl om en revisors uafhængighed.

På denne baggrund finder Revisornævnet, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 5, og herved tilsidesat god revisorskik.

Revisornævnet har ved bødefastsættelsen lagt vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til en revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Efter Revisornævnets faste praksis - også efter ændringen af revisorloven med virkning fra den 17. juni 2016 - fastsættes i førstegangstilfælde en bøde på 100.000 kr. for overtrædelser af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger særlige formildende eller skærpene omstændigheder. Revisornævnet finder ikke, at der er i denne sag foreligger formildende omstændigheder i forbindelse med indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik. Revisornævnet finder derimod, at der i denne sag foreligger skærpene omstændigheder, idet indklagede har afgivet i alt 3 revisionspåtegninger med sikkerhed vedrørende 3 forskellige selskaber.”

Revisor blev pålagt en bøde på 150.000 kr.

Sag 63/2021. Kendelse af 19. april 2022.

1 selskab, 2 erklæringer

Erhvervsstyrelsen havde fremsat klage over, at revisor havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet revisor havde afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2016 og 2017 for A... ApS, hvori X var bestyrelsesmedlem, uanset at revisor og X hver ejede en væsentlig andel af kommanditistandelene og stemmerettighederne i K/S B... og kapitalandelene og stemmerettighederne i Komplementarselskabet C... ApS, ligesom X indirekte via sit 100% ejede holdingselskab, D... ApS, ejede en væsentlig andel af kapitalandelene og stemmerettighederne i A... ApS.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

”Revisornævnet lægger til grund, at ...

Efter revisorlovens § 24, stk. 1 og stk. 2, skal en revisor for enhver opgave efter revisorlovens § 1, stk. 2, - hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant - være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører. En revisor er ikke uafhængig, hvis der foreligger en direkte eller indirekte økonomisk interesse eller et forretnings- ansættelsesmæssigt eller andet forhold, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed.

Efter bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed må en revisor ikke udføre opgaver som omhandlet i revisorlovens § 1, stk. 2, når der foreligger trusler, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, jf.

bekendtgørelsens § 1, stk. 1. Trusler mod uafhængighed foreligger efter bekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, altid, såfremt en revisor, der er knyttet til en opgave, har en forretningsmæssig forbindelse med den virksomhed, som opgaven vedrører, som indebærer en fælles kommerciel eller økonomisk interesse, medmindre den forretningsmæssige forbindelse udøves inden for begge parter normale virksomhed på normale forretningsmæssige vilkår og ikke har et så betydeligt omfang, at den forretningsmæssige forbindelse udgør en trussel mod uafhængigheden. Det fremgår blandt andet af EU-henstillingen om revisors uafhængighed, at ”den virksomhed, som opgaven vedrører” også omfatter ledelsen i virksomheden.

Revisornævnet finder, at indklagedes og X' samtidige reelle ejerskab af hver især 15 – 19,99 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i selskaberne K/S B... og Komplementarselskabet C... ApS sammenholdt med, at X i regnskabsårene og på erklæringstidspunkterne var bestyrelsesmedlem og den reelle ejer af 38,90 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i selskabet A... ApS, der var indklagedes klient, udgør et professionelt og dermed forretningsmæssigt samarbejde og en forretningsmæssig forbindelse mellem de involverede personer og selskaber, jf.

uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5., idet X i begge regnskabsperioder samt på erklæringstidspunkterne har været bestyrelsesmedlem i A... ApS samt via sit helejede selskab ... ApS ejede 38,90 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i A... ApS.

Revisornævnet finder endvidere, at den forretningsmæssige forbindelse, der i dette tilfælde består i begges reelle ejerskab af samme to erhvervsdrivende selskaber - hver især af 15 – 19,99 % af kapitalselskaberne K/S B... og Komplementarselskabet C... ApS - indebærer en kommerciel og økonomisk interesse af et så betydeligt omfang, at den forretningsmæssige forbindelse udgør en trussel mod indklagedes uafhængighed.

Det forhold, at ejerskabet er under 20 % af kapitalselskaberne K/S B... og Komplementarselskabet C... ApS, kan ikke i sig selv føre til et andet resultat.

Revisornævnet finder endvidere, at den anførte forbindelse mellem indklagede og X - der i regnskabsårene 2016 og 2017 samt på erklæringstidspunkterne var den reelle ejer af 38,90 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i selskabet A... ApS, der var indklagedes klient, sammenholdt med indklagedes og X' i samme periode samtidige reelle ejerskab af hver især 15 – 19,99 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i selskaberne K/S B... og Komplementarselskabet C... ApS kan vække tvivl om indklagedes uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, jf. revisorlovens § 24, stk. 2, og uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1.

Revisornævnet har ved denne vurdering på den ene side taget hensyn til, at der efter det af indklagede oplyste er tale om en passiv investering, samt henset til, at hverken indklagede eller X i regnskabsårene 2016 og 2017 eller på erklæringstidspunkterne var medlem af kapitalselskabernes ledelse. Revisornævnet har imidlertid ved det udøvede skøn lagt særlig vægt på, at efter det oplyste bestod det reelle ejerskab af de erhvervsdrivende kapitalselskaber af i alt af 6 personer, herunder indklagede og X, der i den kontekst ud over et personligt kendskab havde en direkte sammenfaldende økonomisk interesse, der også for en velinformeret tredjemand kunne vække tvivl om indklagedes uafhængighed ved sin revisionsopgave – som offentlighedens tillidsrepræsentant – for A... ApS, i hvilket kapitalselskab X reelt havde en ejerandel på 38,90 % samt var medlem af ledelsen. Revisornævnet bemærker i tilknytning hertil, at det er revisor, der i forbindelse med sin afgivelse af en revisionspåtegning på et regnskab optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant, og at det derfor også er revisor, der ex officio har ansvaret for at foretage relevante og nødvendige undersøgelser vedrørende sin habilitet, herunder også i forhold til, hvorvidt en forretningsmæssig forbindelse kan vække tvivl om en revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand. Det tilføjes endvidere i tilknytning hertil, at den foreliggende trussel mod revisors uafhængighed i givet fald ville være omfattet af uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, og at der derfor ikke kunne indsættes sikkerhedsforanstaltninger med henblik på at reducere truslen mod revisors uafhængighed til et acceptabelt niveau, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 2.

Det bemærkes i den forbindelse endvidere, at den danske revisorlov bygger på den principbaserede tilgang, hvilket indebærer, at der ikke er opstillet en facitliste over, hvad der er forbudt og, hvad der er tilladt, men at revisor, hver gang revisor påtager sig en erklæringsopgave, skal foretage en konkret vurdering af, om der foreligger – eller kan foreligge – trusler mod uafhængigheden af en sådan art, at der er risiko for, at revisor lader sig lede af uvedkommende interesser. Det bemærkes endvidere i den forbindelse, at uafhængighedsbestemmelsen omhandler både uafhængighed i

opfattelse og uafhængighed i fremtoning, hvilket fx omfatter en situation, hvor en velinformeret tredjemand mener, at en revisor ikke fremstår uafhængig. Det bemærkes i den forbindelse endvidere, at vurderingen af, hvorvidt en revisor er inhabil eller ikke er inhabil, ikke alene kan afgøres ud fra en analyse af, hvorvidt en påvirkning af en revisor efter gældende bestemmelser ville være mulig, men skal afgøres ud fra en samlet helhedsvurdering, hvori også som et skønsmæssigt parameter indgår en overvejelse af, om uafhængigheden er transparent - om en forretningsmæssig forbindelse for en velinformeret tredjemand kunne vække tvivl om en revisors uafhængighed. Det af indklagede anførte, herunder om, at såvel indklagedes som X' investeringer, ejerskabet af hver især 15 – 19,99 % af stemmerettighederne og kapitalandelene i selskaberne K/S B... og Komplementarselskabet C... ApS samt, at A... ApS, K/S B... og Komplementarselskabet C... ApS efterfølgende er opløst, kan ikke føre til et andet resultat.

...

Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

Sag 59/2021. Kendelse af 26. april 2022.

1 selskab, 1 erklæring

Erhvervsstyrelsen havde fremsat klage over, at revisor havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han havde afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for 2016/17 for A... A/S, hvori X var bestyrelsesformand, og uagtet at revisor og X i hele regnskabsåret 2016/17 og på erklæringstidspunktet hver ejede en væsentlig andel af kapitalandelene og stemmerettighederne i K/S B... og ApS C... Komplementar.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

” Revisornævnet lægger som ubestridt til grund ...

Efter revisorlovens § 24, stk. 1 og stk. 2, skal en revisor for enhver opgave efter revisorlovens § 1, stk. 2, - hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant - være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører. En revisor er ikke uafhængig, hvis der foreligger et direkte eller indirekte økonomisk, forretnings- eller ansættelsesmæssigt forhold, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed.

Efter bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed må en revisor ikke udføre opgaver som omhandlet i revisorlovens § 1, stk. 2, når der foreligger trusler, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, jf.

bekendtgørelsens § 1, stk. 1. Trusler mod uafhængighed foreligger efter bekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5 altid, såfremt en revisor, der er knyttet til en opgave, har en forretningsmæssig forbindelse med den virksomhed, som opgaven vedrører, som indebærer en fælles kommerciel eller økonomisk interesse, medmindre den forretningsmæssige forbindelse udøves inden for begge parter normale virksomhed på normale forretningsmæssige vilkår og ikke har et så betydeligt omfang, at den forretningsmæssige forbindelse udgør en trussel mod uafhængigheden. Det fremgår blandt andet af EU-henstillingen om revisors uafhængighed, at ”den virksomhed, som opgaven vedrører” også omfatter ledelsen i virksomheden.

Revisornævnet finder, at indklagedes ejerskab af 15-19,99% af kapitalandelene og stemmerettighederne og X' ejerskab af 10-14,99% af kapitalandelene og stemmerettighederne i K/S B... samt indklagedes ejerskab af 15-19,99% af kapitalandelene og stemmerettighederne og X' ejerskab af 10-14,99% af kapitalandelene og stemmerettighederne i ApS C... Komplementar i regnskabsåret 2016/17 og på erklæringstidspunktet sammenholdt med X' post som bestyrelsesformand i selskabet A...A/S, hvor indklagede den 28. februar 2018 afgav revisionspåtegning, udgør et professionelt og dermed forretningsmæssigt samarbejde og en forretningsmæssig forbindelse mellem de involverede personer og selskaber, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5. Revisornævnet finder, at den forretningsmæssige

forbindelse har et så betydeligt omfang, at den forretningsmæssige forbindelse udgør en trussel mod indklagedes uafhængighed.

Revisornævnet finder endvidere, at den forretningsmæssige forbindelse kan vække tvivl om indklagedes uafhængighed hos en velinformeret tredjemand jf. hertil revisorlovens § 24, stk. 2, og uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1.

Revisornævnet har ved bevisbedømmelsen lagt vægt på, at indklagede og X' ejerskab af kapitalandelene og stemmerettighederne i både K/S B... og ApS C... Komplementar har stået på siden 2011, hvorfor indklagede – der afgiver sin revisionspåtegning som offentlighedens tillidsrepræsentant – burde have identificeret den forretningsmæssige forbindelse i hvert fald før, indklagede afgav sin revisionspåtegning for selskabet A... A/S for regnskabsåret 2016/17.

Revisornævnet bemærker i tilknytning hertil, at det er revisor, der i forbindelse med sin afgivelse af en revisionspåtegning på et regnskab optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant, og at det derfor også er revisor, der ex officio har ansvaret for at foretage relevante og nødvendige undersøgelser og skønmæssige vurderinger vedrørende sin habilitet, herunder også i forhold til, hvorvidt der foreligger en forretningsmæssig forbindelse, og om en sådan forretningsmæssig forbindelse kan vække tvivl om en revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand. Det tilføjes endvidere i tilknytning hertil, at den foreliggende trussel mod revisors uafhængighed i givet fald ville være omfattet af uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, og at det derfor ikke kunne indsættes sikkerhedsforanstaltninger med henblik på at reducere truslen mod revisors uafhængighed til et acceptabelt niveau, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 2.

Det bemærkes i den forbindelse, at den danske revisorlov bygger på den principbaserede tilgang, hvilket indebærer, at der ikke er opstillet en facitliste over, hvad der er forbudt og, hvad der er tilladt, men at revisor, hver gang revisor påtager sig en erklæringsopgave, skal foretage en konkret vurdering af, om der foreligger – eller kan foreligge – trusler mod uafhængigheden af en sådan art, at der er risiko for, at revisor lader sig lede af uvedkommende interesser. Det bemærkes endvidere i den forbindelse, at uafhængighedsbestemmelsen omhandler både uafhængighed i opfattelse og uafhængighed i fremtoning, hvilket fx omfatter en situation, hvor en velinformeret tredjemand mener, at en revisor ikke fremstår uafhængig. Det bemærkes i den forbindelse endvidere, at vurderingen af, hvorvidt en revisor er inhabil eller ikke er inhabil, ikke alene kan afgøres ud fra en analyse af, hvorvidt en påvirkning af en revisor efter gældende bestemmelser ville være mulig, men skal afgøres ud fra en samlet helhedsvurdering, hvori også som et skønmæssigt parameter indgår en overvejelse af, om uafhængigheden er transparent - om en forretningsmæssig forbindelse for en velinformeret tredjemand kunne vække tvivl om en revisors uafhængighed.

På denne baggrund finder Revisornævnet det bevist, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 5, og herved tilsidesat god revisorskik.

...

Det forhold, at statsautoriseret revisor ... var medunderskriver på årsregnskabet for 2016/17 for A... A/S, at indklagede udtrådte af revisionen af A... A/S for det efterfølgende regnskabsår og fremefter, og at han har deponeret sin godkendelse pr. 20. februar 2019, kan ikke føre til et andet resultat.”

Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

Sag 101/2021. Kendelse af 12. maj 2022.

1 selskab, 1 erklæring

Erhvervsstyrelsen havde fremsat klage over, at revisor havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han havde afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for 2016 for A... fond, hvor X i hele regnskabsperioden samt på

erklæringstidspunktet havde været bestyrelsesmedlem, desuagtet revisor og X begge sad i bestyrelsen i foreningen B... på tidspunktet for afgivelsen af revisionspåtegningen på årsregnskabet for 2016 for den erhvervsdrivende A... fond.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

”Revisornævnet lægger som ubestridt til grund, at indklagede den 11. maj 2017 har afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for 2016 for A... fond, hvor X i hele regnskabsperioden samt på erklæringstidspunktet var bestyrelsesmedlem. Endvidere lægges det til grund, at indklagede og X begge på erklæringstidspunktet var bestyrelsesmedlemmer i foreningen B... Revisornævnet lægger videre som ubestridt til grund, at indklagede i sine arbejds papirer vedrørende uafhængighed i forbindelse med sin afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2016 for den erhvervsdrivende A... fond har konkluderet, at opgaven kunne accepteres og, at indklagede ikke har identificeret eventuelle økonomiske, forretningsmæssige, familiære eller andre forbindelser, der kunne udgøre en trussel mod sin uafhængighed.

Efter revisorlovens § 24, stk. 1 og stk. 2, skal en revisor for enhver opgave efter revisorlovens § 1, stk. 2, - hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant - være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører. En revisor er ikke uafhængig, hvis der foreligger et direkte eller indirekte økonomisk, forretnings- eller ansættelsesmæssigt forhold, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed.

Efter bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed må en revisor ikke udføre opgaver som omhandlet i revisorlovens § 1, stk. 2, når der foreligger trusler, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, jf. bekendtgørelsens § 1, stk. 1.

Trusler mod uafhængigheden foreligger altid, jf. revisorlovens § 24, stk. 2, såfremt en revisor, der er knyttet til en opgave, har en forretningsmæssig forbindelse med den virksomhed, som opgaven vedrører, som indebærer en fælles kommerciel eller økonomisk interesse, medmindre den forretningsmæssige forbindelse udøves inden for begge parter normale virksomhed og på almindelige forretningsmæssige vilkår og ikke har et så betydeligt omfang, at den udgør en trussel mod uafhængigheden, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5.

Ifølge § 1, stk. 2, i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder (erhvervsvirksomhedsloven) forstås en virksomhed efter denne lov som bl.a. foreninger med begrænset ansvar (F.M.B.A). Det følger videre af denne lovs § 1, stk. 4, nr. 1, at en virksomhed anses for at udøve erhvervsdrift, hvis den overdrager varer eller immaterielle rettigheder, erlægger tjenesteydelser eller lignende, for hvilke virksomheden normalt modtager vederlag. Af § 3, stk. 1, følger endvidere, at en virksomhed med begrænset ansvar bl.a. forstås som en forening med begrænset ansvar, hvor ingen af deltagerne hæfter personligt, uden begrænsning og solidarisk.

Foreningen B..., er en forening med begrænset ansvar jf. erhvervsvirksomhedslovens §§ 1, stk. 2, og 3, stk. 1., der jf. § 2 i foreningens vedtægter, udøver erhvervs mæssige aktiviteter, i overensstemmelse med § 1, stk. 4, nr. 1, i erhvervs virksomhedsloven. Foreningen B.... er således en erhvervs mæssig virksomhed. Revisornævnet finder herefter, at det forhold, at indklagede og X begge var bestyrelsesmedlemmer i Foreningen B..., samtidigt med, at X i regnskabsåret og på erklæringstidspunktet var bestyrelsesmedlem i A... fond udgør et professionelt og dermed forretningsmæssigt samarbejde og forretningsmæssig forbindelse, der ikke er omfattet af de pågældendes normale virksomheder, herunder indklagedes virksomhed som offentlighedens tillidsrepræsentant som godkendt statsautoriseret revisor, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5. Det tilføjes i denne forbindelse, at normal virksomhed for en revisor - i lovens og uafhængighedsbekendtgørelsens forstand - er som offentlighedens tillidsrepræsentant at foretage revision og afgive erklæringer i henhold til revisorlovens § 1, stk. 2 og 3.

Det forhold, at foreningen B... har en almennyttig funktion, kan ikke føre til et andet resultat, idet foreningen er etableret som en erhvervsmæssig virksomhed.

På denne baggrund er det bevist, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf., uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 5, og herved tilsidesat god revisorskik.

Sanktionsfastsættelse:

Fire nævnsmedlemmer, ..., bemærker:

Efter Revisornævnets faste praksis - også efter ændringen af revisorloven med virkning fra den 17. juni 2016 - fastsættes i førstegangstilfælde en bøde på 100.000 kr. for overtrædelser af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger særlige formildende eller skærpende omstændigheder.

Henset til, at foreningen B... er en forening og ikke et selskab, at formålet utvivlsomt er almennyttigt, at foreningens formue ved opløsning tilfalder kommunen, og til at der gik mere end 4 år fra erklæringsafgivelse til sagen blev rejst, finder Revisornævnet, at der samlet set foreligger sådanne formildende omstændigheder, at bøden bør nedsættes til 50.000 kr.

Et medlem, ..., bemærker:

Af de samme grunde som anført af flertallet, stemmer jeg for, at der alene meddeles indklagede en advarsel.

Afgørelsen træffes efter stemmeflertallet.

Indklagede, ..., pålægges herefter en bøde på 50.000 kr.”

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 50.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

Sag 95/2021. Kendelse af 12. maj 2022

1 selskab, 1 erklæring

Erhvervsstyrelsen havde fremsat klage over, at revisor ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A... A/S for 2017, hvori X i regnskabsåret og frem til erklæringstidspunktet for årsregnskabet for 2017 var bestyrelsesmedlem, og mens revisor og X samtidig var interessenter i B... I/S, og hvor X ligeledes var bestyrelsesmedlem, havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

”Revisornævnet lægger som ubestridt til grund, at indklagede har revideret årsregnskabet for 2017 for A... A/S og afgivet revisionspåtegningerne på årsregnskabet den 15. marts 2018, i hvilket selskab X har været bestyrelsesformand i regnskabsåret samt på erklæringstidspunkterne. Det lægges endvidere til grund, at X siden den 6. oktober 2015 gennem sit 100 pct. ejede holdingselskab, ... Holding ApS, har været interessent i B... I/S, herunder på erklæringstidspunkterne, hvori indklagede siden 6. oktober 2015 også var interessent.

Revisornævnet lægger videre som ubestridt til grund, at indklagede ikke i sine arbejdspapirer vedrørende uafhængighed i forbindelse med sin afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2017 for A... A/S har forholdt sig til, hvorvidt indklagede i givet fald kunne være inhabil og derfor skulle have afstået fra at afgive erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet.

Efter revisorlovens § 24, stk. 1, 1. pkt., skal en revisor for enhver opgave efter revisorlovens § 1, stk. 2, hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant, være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører og må ikke være involveret i virksomhedens beslutningstagning. Det følger videre af revisorlovens § 24, stk. 2, 1. pkt., at en revisor ikke er uafhængig, hvis der foreligger et direkte eller indirekte økonomisk, forretnings-, ansættelsesmæssigt eller andet forhold mellem revisor og den virksomhed, en opgave vedrører, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed.

Efter bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed må en revisor ikke udføre opgaver som omhandlet i revisorlovens § 1, stk. 2, når der foreligger trusler, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, jf.

bekendtgørelsens § 1, stk. 1. Trusler mod uafhængighed foreligger efter bekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, såfremt en revisor, der er knyttet til en opgave, har en forretningsmæssig forbindelse med den virksomhed, som opgaven vedrører, som indebærer en fælles kommerciel eller økonomisk interesse, medmindre den forretningsmæssige forbindelse udøves inden for begge parter normale virksomhed på normale forretningsmæssige vilkår.

Revisornævnet finder, at det for en velinformeret tredjemand, vil være egnet til at vække tvivl om indklagedes uafhængighed, at indklagede i regnskabsårene 2017 og på tidspunktet for erklæringsafgivelserne på årsregnskabet for A... A/S, hvor X var bestyrelsesformand, mens indklagede og X begge samtidig var interessenter i B... I/S, hvor X ligeledes var bestyrelsesmedlem. Forbindelsen mellem indklagede og X udgør derved en forretningsmæssig forbindelse, der ikke er omfattet af de involverede personers normale virksomhed, herunder indklagedes virksomhed som offentlighedens tillidsrepræsentant som godkendt statsautoriseret revisor, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5.

Det forhold, at indklagede ikke var bekendt med, at X ejede andele i B... I/S eller den beskedne værdi af indklagedes andele i B... I/S, kan ikke føre til et andet resultat.

Revisornævnet har herved bl.a. lagt vægt på, at der er tale om forbindelse i et I/S. Dette indebærer en fælles hæftelse, således, at indklagede vil kunne komme til at hæfte for X's gæld. Der kan ikke bortses herfra, uanset at indklagede oplyser, at den reelle risiko er yderst beskedne.

På denne baggrund finder Revisornævnet det bevist, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 5. God revisorskik jf. revisorlovens § 16, stk. 1, er derved også overtrådt.

Sanktionsfastsættelse:

Der er ved bødefastsættelsen lagt vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til en revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Efter Revisornævnets praksis – også efter ændringen af revisorloven med virkning fra den 17. juni 2016 - fastsættes en bøde på 100.000 kr. for overtrædelser af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger særlige formildende eller skærpende omstændigheder. Revisornævnet finder, at der ikke foreligger andre omstændigheder, der kan begrunde hverken en forhøjelse eller en nedsættelse af bøden.

... ”

Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

Sag 94/2021. Kendelse af 12. maj 2022

2 selskaber, 5 erklæringer

Erhvervsstyrelsen havde fremsat klage over, at revisor

a) ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskaberne for A... A/S for 2016/17 og 2017/18, hvori X i begge regnskabsår og frem til erklæringstidspunktet for årsregnskabet for 2017/18 var bestyrelsesmedlem, og mens revisor og X samtidig var interessenter i C... I/S, og hvor X ligeledes var bestyrelsesmedlem, havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf.

uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, og

b) ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskaberne for den erhvervsdrivende B... fond for 2018, 2019 og 2020, hvori Y i alle regnskabsår har været bestyrelsesmedlem, og mens revisor og Y samtidig var interessenter i C... I/S, havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf.

uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

”Efter revisorlovens § 24, stk. 1, 1. pkt., skal en revisor for enhver opgave efter revisorlovens § 1, stk. 2, hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant, være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører og må ikke være involveret i virksomhedens beslutningstagning. Det følger videre af revisorlovens § 24, stk. 2, 1. pkt., at en revisor ikke er uafhængig, hvis der foreligger et direkte eller indirekte økonomisk, forretnings-, ansættelsesmæssigt eller andet forhold mellem revisor og den virksomhed, en opgave vedrører, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed.

Efter bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed må en revisor ikke udføre opgaver som omhandlet i revisorlovens § 1, stk. 2, når der foreligger trusler, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, jf. bekendtgørelsens § 1, stk. 1. Trusler mod uafhængighed foreligger efter bekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, såfremt en revisor, der er knyttet til en opgave, har en forretningsmæssig forbindelse med den virksomhed, som opgaven vedrører, som indebærer en fælles kommerciel eller økonomisk interesse, medmindre den forretningsmæssige forbindelse udøves inden for begge parter normale virksomhed på normale forretningsmæssige vilkår.

Klagepunkt a

Revisornævnet lægger som ubestridt til grund, at indklagede har revideret årsregnskaberne for 2016/17 og 2017/18 for A... A/S og afgivet revisionspåtegningerne på årsregnskaberne henholdsvis den 2. september 2017 og den 20. november 2018, i hvilket selskab X har været bestyrelsesmedlem i regnskabsårene samt på erklæringstidspunkterne. Det lægges endvidere til grund, at X siden den 6. oktober 2015 gennem sit 100 pct. ejede holdingselskab ... ApS, har været interessent i C... I/S, herunder på erklæringstidspunkterne, hvori indklagede i perioden 6. oktober 2015 – 31. december 2020 også var interessent.

Revisornævnet lægger videre som ubestridt til grund, at indklagede ikke i sine arbejds papirer vedrørende uafhængighed i forbindelse med sin afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2016/17 og 2017/18 for A... A/S har forholdt sig til, hvorvidt indklagede i givet fald kunne være inhabil og derfor skulle have afstået fra at afgive erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet.

Revisornævnet finder, at det for en velinformeret tredjemand, vil være egnet til at vække tvivl om indklagedes uafhængighed, at indklagede i regnskabsårene 2016/17 og 2017/18 og på tidspunktet for erklæringsafgivelserne på årsregnskaberne for A... A/S, hvor X var bestyrelsesmedlem, mens indklagede og X begge samtidig var interessenter i C... I/S, hvor X ligeledes var bestyrelsesmedlem. Forbindelsen mellem indklagede og X udgør derved en forretningsmæssig forbindelse, der ikke er omfattet af de involverede personers normale virksomhed, herunder indklagedes virksomhed som offentlighedens tillidsrepræsentant som godkendt statsautoriseret revisor, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5.

Den beskedne værdi af indklagedes andele i C... I/S kan ikke føre til et andet resultat.

Revisornævnet har herved bl.a. lagt vægt på, at der er tale om forbindelse i et I/S. Dette indebærer en fælles hæftelse, således, at indklagede vil kunne komme til at hæfte for X's gæld. Der kan ikke bortses herfra, uanset at indklagede oplyser, at den reelle risiko er yderst beskedne.

På denne baggrund finder Revisornævnet det bevist, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 5. God revisorskik jf. revisorlovens § 16, stk. 1, er derved også overtrådt.

Klagepunkt b

Revisornævnet lægger som ubestridt til grund, at indklagede har revideret årsregnskaberne for 2018, 2019 og 2020 for B... Fond og afgivet revisionspåtegningerne på årsregnskaberne henholdsvis den 31. maj 2019, den 11. august 2020 og den 21. maj 2021, i hvilken fond Y har været bestyrelsesmedlem i regnskabsårene samt på erklæringstidspunkterne. Det lægges endvidere til

grund, at Y siden den 6. oktober 2015 har været interessent i C... I/S, herunder på erklæringstidspunkterne, hvori indklagede i perioden 6. oktober 2015 – 31. december 2020 også var interessent.

Revisornævnet lægger videre som ubestridt til grund, at indklagede ikke i sine arbejds papirer vedrørende uafhængighed i forbindelse med sin afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskaberne for årsregnskaberne for 2018, 2019 og 2020 for B... Fond har forholdt sig til, hvorvidt indklagede i givet fald kunne være inhabil og derfor skulle have afstået fra at afgive erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet.

Revisornævnet finder, at det for en velinformeret tredjemand, vil være egnet til at vække tvivl om indklagedes uafhængighed, at indklagede i årsregnskaberne for 2018, 2019 og 2020 og på tidspunktet for erklæringsafgivelserne på årsregnskaberne for B... Fond, hvor Y var bestyrelsesmedlem, mens indklagede og Y begge samtidig var interessenter i C... I/S. Forbindelsen mellem indklagede og Y udgør derved en forretningsmæssig forbindelse, der ikke er omfattet af de involverede personers normale virksomhed, herunder indklagedes virksomhed som offentlighedens tillidsrepræsentant som godkendt statsautoriseret revisor, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5.

Det forhold, at indklagede ikke var bekendt med, at Y ejede andele i C... I/S eller den beskedne værdi af indklagedes andele i C... I/S, kan ikke føre til et andet resultat.

Revisornævnet har herved bl.a. lagt vægt på, at der er tale om forbindelse i et I/S. Dette indebærer en fælles hæftelse, således, at indklagede vil kunne komme til at hæfte for Y's gæld. Der kan ikke bortses herfra, uanset at indklagede oplyser, at den reelle risiko er yderst beskedne.

På denne baggrund finder Revisornævnet det bevist, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 5. God revisorskik jf. revisorlovens § 16, stk. 1, er derved også overtrådt.

Sanktionsfastsættelse:

Der er ved bødefastsættelsen lagt vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til en revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Efter Revisornævnets praksis – også efter ændringen af revisorloven med virkning fra den 17. juni 2016 - fastsættes en bøde på 100.000 kr. for overtrædelser af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger særlige formildende eller skærpende omstændigheder. Revisornævnet finder, at der ikke foreligger andre omstændigheder, der kan begrunde hverken en forhøjelse eller en nedsættelse af bøden.”

Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

Sag 104/2021. Kendelse af 5. august 2022. (Indbragt for domstolene)

5 selskaber, 10 erklæringer

Erhvervsstyrelsen havde fremsat klage over, at

- a) revisor havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han havde afgivet erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskaberne for 2017/18 og 2018/19 for A ApS, revisionspåtegning på årsregnskabet for 2017/18 og erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskabet for 2018/19 for B ApS samt erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskaberne for 2017/18 og 2018/19 for C A/S, i hvilke tre selskaber X direkte og indirekte ejede alle kapitalandele og stemmerettigheder og var direktør, ligesom han og Y begge var bestyrelsesmedlemmer i C A/S, desuagtet at revisor, X og Y hver især ejede 5-9,99 pct. af kapitalandele og stemmerettigheder i E A/S,
- b) revisor havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han havde afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2018/19 og 2019/20 for D A/S, hvori X og Z var medlemmer af bestyrelsen, desuagtet at revisor, X og Z hver især ejede 5-9,99 pct. af kapitalandele og stemmerettigheder i E A/S,

c) revisor havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han havde afgivet erklæring om review af årsregnskaberne for 2018/19 og 2019/20 for F ApS, hvori NN ejede alle kapitalandele og stemmerettigheder og var direktør, desuagtet at revisor og NN hver især ejede 5-9,99 pct. af kapitalandele og stemmerettigheder i E A/S. Revisor blev i det hele fundet skyldig at have overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk.1, nr. 5.

Revisor blev i det hele fundet skyldig.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende straffastsættelse:

”Sanktionsfastsættelse

Der er ved bødefastsættelsen lagt vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til en revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Efter Revisornævnets praksis – også efter ændringen af revisorloven med virkning fra den 17. juni 2016 - fastsættes en bøde på 100.000 kr. for overtrædelser af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger særlige formildende eller skærpende omstændigheder. Revisornævnet finder ikke, at der er i denne sag foreligger formildende omstændigheder i forbindelse med indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik. Revisornævnet finder derimod, henset til, at der er tale om, at indklagede har afgivet i alt 10 erklæringer med sikkerhed vedrørende 5 forskellige selskaber, at der ikke er noget grundlag for at fravige gældende praksis.

Som følge heraf pålægges ... i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde på 300.000 kr.”

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 300.000 kr.

Sag 20/2022. Kendelse af 20. december 2022. (Indbragt for domstolene)

5 selskaber, 10 erklæringer

Sagen angår overtrædelse af habilitetsbestemmelserne under alle klagepunkter, jf.

uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk.1, nr. 5, den forretningsmæssige forbindelse.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis herom:

”Sanktionsfastsættelse

Revisornævnet har ved bødefastsættelsen lagt vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til en revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Efter Revisornævnets faste praksis - også efter ændringen af revisorloven med virkning fra den 17. juni 2016 - fastsættes i førstegangstilfælde en bøde på 100.000 kr. for overtrædelser af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger særlige formildende eller skærpende omstændigheder.

Revisornævnet finder ikke, at der i denne sag foreligger formildende omstændigheder.

Revisornævnet finder derimod, henset til, at der er tale om, at indklagede har afgivet i alt 10 erklæringer med sikkerhed for 5 forskellige selskaber, og for 3 af erklæringernes vedkommende også efter at Erhvervsstyrelsen havde informeret indklagede om en mulig overtrædelse af uafhængighedsreglerne, at der er tale om skærpende omstændigheder og alvorlige og systematiske overtrædelser af uafhængighedsreglerne.

For overtrædelse af Revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, og dermed for tilsidesættelse af god revisorskik efter revisorlovens § 16, stk. 1, der i denne sag er af særlig grov karakter, pålægges indklagede efter en samlet vurdering i medfør af revisorlovens §44, stk. 1, en bøde, der fastsættes til 450.000 kr.

...”

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 450.000 kr.

Revisor blev endvidere som anført frakendt sin godkendelse som registreret revisor betinget i 3 år.

Også relevant under afsnit 6.6.3.2. (betinget frakendelse), hvor Erhvervsstyrelsens klagepunkter fremgår, og afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

Sag 30/2022. Kendelse af 20. december 2022.

8 selskaber, 16 erklæringer

Sagen angår overtrædelse af habilitetsbestemmelserne, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, den forretningsmæssige forbindelse.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis herom:

”Revisornævnet har ved sanktionsfastsættelsen lagt vægt på, at overtrædelse af uafhængighedsreglerne er et grundlæggende brud på fundamentale krav, der stilles til en godkendt revisor. Som en skærpende omstændighed indgår, at der i denne sag i alt er afgivet 16 revisorerklæringer vedrørende 8 forskellige selskaber af indklagede i strid med habilitetsbestemmelserne. Det bemærkes i den forbindelse, at gerningsindholdet - overtrædelserne – er realiseret 16 gange på forskellige tidspunkter i kalenderårene 2019 og 2020 og angår indklagedes forretningsmæssige forbindelse til den samme person. Revisornævnet finder på denne baggrund, at indklagedes tilsidesættelse af kravene til ham som godkendt statsautoriseret revisor og hermed som offentlighedens tillidsrepræsentant er af særlig grov karakter og dermed omfattet af revisorlovens § 44, stk. 1, 2. pkt., hvorefter der kan pålægges en bøde på ikke over 600.000 kr. Revisornævnet har i den forbindelse også tillagt det væsentlig betydning, at indklagede tre gange tidligere er pålagt bøder af Revisornævnet, herunder ved kendelsen af 21. april 2020 for tilsidesættelse af reglerne om uafhængighed.. Klagepunkterne i den nu til påkendelse foreliggende sag angår spørgsmålet om indklagedes habilitet ved 16 revisorerklæringer vedrørende regnskabsårene 2018 og 2019 afgivet af indklagede efter den tidligere afgørelses kendelsesdato af den 22. juli 2015 og for 8 af erklæringernes vedkommende tillige efter den tidligere afgørelsesdato af den 21. april 2020. De nu til påkendelse foreliggende overtrædelser er derfor omfattet af princippet i straffelovens § 81. Princippet i straffelovens § 81 indebærer, at der kan pålægges en højere bøde, end der ville være pålagt, såfremt den indklagede revisor var indbragt første gang. Da forholdene er begået forud Revisornævnets kendelse af 3. november 2021 og til dels kendelsen 21. april 2020, skal straffen endvidere fastsættes som en tillægsstraf, jf. princippet i straffelovens § 89, hvilket fører til, at det skal vurderes, hvorledes de tidligere sager ville være afgjort, såfremt sagerne dengang også havde omfattet de nu påkendte forhold.

Det er Revisornævnets vurdering, at en samtidig påkendelse af de samlede forhold, der er omfattet af kendelsen af 3. november 2021 og kendelsen af 21. april 2020, sammen med de nu foreliggende, alvordige forhold, ville have medført en bøde på det lovbestemte maksimum, dvs. 600.000 kr.

For overtrædelse af revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 5, og dermed for tilsidesættelse af god revisorskik efter revisorlovens § 16, stk. 1, der i denne sag er af særlig grov karakter, pålægges indklagede efter en samlet vurdering i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en tillægsbøde, der fastsættes til 375.000 kr.”

Revisor blev som anført pålagt en tillægsbøde på 375.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.6.2.3. (princippet i straffelovens § 81 og 89 i kombination) og under afsnit 6.6.3.2. (betinget frakendelse).

Del 2: 6.4.3.2.1. Inhabilitet – forretningsmæssige forbindelser

Sag 64/2021. Kendelse af 10. januar 2022.

2 selskaber, 2 erklæringer

Erhvervsstyrelsen havde fremsat klage over revisor for overtrædelse af revisorlovens § 24, stk. 1 og stk. 3, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet revisor havde afgivet erklæringer om udvidet gennemgang på årsregnskaberne for 2015/16 for A... A/S og B... A/S, hvori X... var

bestyrelsesformand. Y... var på erklæringstidspunkterne medejer, direktør og bestyrelsesmedlem i revisionselskabet, hvorfra revisionspåtegningen blev afgivet, og Y... og X... ejede begge samtlige kapitalandele i C... ApS.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

”Revisornævnets begrundelse og afgørelse:

Revisornævnet lægger til grund, at indklagede den 9. februar 2017 har afgivet erklæringer om udvidet gennemgang på årsregnskaberne for 2015/16 for A... A/S og B... A/S. B... A/S hed frem til 14. juli 2017 D... A/S, hvorefter det skiftede navn til B... A/S. Årsregnskabet for 2015/16 for B... A/S er da også benævnt årsregnskabet for 2015/16 for D... A/S. Revisornævnet lægger videre til grund, at X... på erklæringstidspunktet var bestyrelsesformand i A... A/S og B... A/S. Revisornævnet lægger videre til grund, at Y... på erklæringstidspunktet var medejer, direktør og bestyrelsesmedlem i ... revisionselskabet ... hvorfra revisionspåtegningen blev afgivet, samt at Y... og X... begge ejede samtlige kapitalandele i C... ApS. Revisornævnet lægger endelig til grund, at indklagede ikke i sine arbejds papirer har angivet, at forholdene kunne medføre tvivl om revisors uafhængighed.

Efter revisorlovens § 24, stk. 1 og stk. 2, skal en revisor for enhver opgave efter revisorlovens § 1, stk. 2, - hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant - være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører. En revisor er ikke uafhængig, hvis der foreligger et direkte eller indirekte økonomisk, forretnings- eller ansættelsesmæssigt forhold, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed. Det samme gælder, hvis forholdet foreligger mellem andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, revisionsvirksomheden eller revisionsvirksomhedens netværk, og den virksomhed, som opgaven vedrører.

Det fremgår af revisorlovens § 24, stk. 3, at i tilfælde af trusler mod revisors eller revisionsvirksomhedens uafhængighed, herunder selvrevision, egeninteresse, partiskhed, nære personlige, herunder familiære, relationer eller intimidering, skal revisor eller revisionsvirksomheden træffe sikkerhedsforanstaltninger for at mindske sådanne trusler. Er truslen af en sådan art i forhold til de trufne sikkerhedsforanstaltninger, at revisors eller revisionsvirksomhedens uafhængighed er bragt i fare, skal revisor afstå fra at udføre opgaver efter § 1, stk. 2.

Efter bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed må en revisor ikke udføre opgaver som omhandlet i revisorlovens § 1, stk. 2, når der foreligger trusler, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, jf. bekendtgørelsens § 1, stk. 1. Trusler mod uafhængigheden foreligger efter bekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, såfremt en revisor, der er knyttet til en opgave, har en forretningsmæssig forbindelse med den virksomhed, som opgaven vedrører, som indebærer en fælles kommerciel eller økonomisk interesse, medmindre den forretningsmæssige forbindelse udøves inden for begge parter normale virksomhed på normale forretningsmæssige vilkår.

Fem medlemmer ... udtaler:

Y var på tidspunktet for indklagedes afgivelse af erklæringer om udvidet gennemgang på årsregnskaberne for 2015/16 for A... A/S og B... A/S, både direktør og bestyrelsesmedlem i ... revisionsvirksomheden.... Y... var dermed tilknyttet den revisionsvirksomhed, som erklæringerne om udvidet gennemgang blev afgivet igennem, og han havde derved i form af sine ledelsesposter i revisionsvirksomheden mulighed for at påvirke erklæringsafgivelsen. Y... havde ligeledes en forretningsmæssig forbindelse til A... A/S og B... A/S på erklæringstidspunktet, via C... ApS, hvori han og X... tilsammen ejede samtlige kapitalandele og stemmerettigheder. X... var samtidig bestyrelsesformand i A... A/S og B... A/S. Vi finder, at dette forhold må anses for omfattet af revisorlovens § 24, stk. 2, 2 pkt., da Y... i hvert fald som ledelsesmedlem var med til at kontrollere

revisionsvirksomheden. Herefter kan indklagede ikke anses for på erklæringstidspunktet at have opfyldt lovens krav om uafhængighed. Vi stemmer derfor for at finde indklagede skyldig i at have overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1, og stk. 3, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, og herved at have tilsidesat god revisorskik.

Der må i denne forbindelse også lægges vægt på revisionsvirksomhedens begrænsede størrelse. Det forhold, at indklagede har oplyst, at Y... var direktør og medlem af bestyrelsen i revisionsvirksomheden af administrative grunde og ikke var en del af revisionsteamet kan ikke føre til et andet resultat.

To medlemmer ... udtaler:

Det lægges til grund for vores vurdering, at registreringen i Erhvervsstyrelsen som anført i kendelsens side 2 viser, at indklagede på tidspunktet for afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på de to omhandlede selskaber har 100% af stemmerettighederne i ... revisionsvirksomheden Derved er indklagede den øverste placerede i revisionsvirksomheden (i dennes kommandokæde) og er ikke underkastet andres instruktionsbeføjelse, jævnfør revisorlovens § 13, stk. 2. En velinformeret tredjemand vil således via registreringen i Erhvervsstyrelsen have den fornødne indsigt i relation til den konkrete erklæringsafgivelse til at kunne foretage en vurdering af forholdene i forbindelse hermed.

Den forretningsmæssige forbindelse i den foreliggende sag er mellem Y... og X... i form af deres fælles ejerskab af C... ApS. Det er indklagede ..., der alene er erklæringsafgivende revisor på de omhandlede selskaber A... A/S og B... A/S. Dette forhold kan som følge af kommandokæden i relation til indklagede ikke anses for at skabe en forretningsmæssig forbindelse mellem indklagede og X..., som er omfattet af revisorlovens § 24, stk. 2, 2. pkt., eller som er omhandlet i uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5.

Indklagede Y... er ikke knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse. Hertil kommer, at revisionsvirksomheden, jf. § 24, stk. 2, ikke er knyttet til de virksomheder, opgaven vedrører. Den af klager påståede forbindelse er udelukkende indirekte mellem revisionsvirksomhedens direktør og bestyrelsesmedlem på den ene side og et ledelsesmedlem X... i de to opgaver, som erklæringsafgivelsen vedrører, i form af et fælles ejerskab af et selskab helt uden for erklæringsopgaverne. Indklagede ... har ud over erklæringsafgivelsen ingen forbindelse med de virksomheder, opgaven vedrører, eller i øvrigt med den virksomhed, hvor der er forbindelse mellem Y... og X.... Samtidig er indklagede øverst i revisionsvirksomhedens kommandokæde.

Idet indklagede er øverst placeret i revisionsvirksomheden og ikke er underlagt andres instruktionsbeføjelse, kan en velinformeret tredjemand således ikke bringes i tvivl om indklagedes uafhængighed i forbindelse med afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på de omhandlede selskaber. I øvrigt henvises til EU kommissionens henstilling 2002/590/EF punkt 4.3.1, jævnfør kommentarerne i bilag til henstillingen.

Vi stemmer derfor for at frifinde indklagede.

Afgørelsen træffes efter stemmeflertallet. Indklagede er herefter skyldig.

Sanktionsfastsættelse

Efter Revisornævnets faste praksis - også efter ændringen af revisorloven med virkning fra den 17. juni 2016 - fastsættes en bøde på 100.000 kr. for førstegangsovertrædelser af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger særlige formildende eller skærpende omstændigheder. Der lægges ved bødefastsættelsen vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til en revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Revisornævnet finder at der i denne sag hverken foreligger skærpende eller formildende omstændigheder.

For overtrædelse af revisorlovens § 24, stk. 1 og stk. 3, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, og dermed for tilsidesættelse af god revisorskik efter revisorlovens § 16, stk. 1, pålægges indklagede herefter i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, 2. pkt., en bøde på 100.000 kr.”

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 100.000 kr.

Sag 20/2021. Kendelse af 19. april 2022

1 selskab, 1 erklæring

Sagen angår rækkevidden af bestemmelsen i uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk.1, nr. 5, den forretningsmæssige forbindelse, og revisor blev frifundet.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat klage over, at revisor havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han havde afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for 2019 for K/S A, hvori X ejede 10 - 14,99 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne. Revisor og X ejede hver 10 - 14,99 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne i K/S B... og Komplementarselskabet C... ApS.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

” ...

Sagens realitet

Revisornævnet lægger til grund, at indklagede gennem revisionsvirksomheden ..., har afgivet revisionspåtegning den 26. marts 2020 for regnskabsåret 2019 for K/S A..., at X i regnskabsåret og på erklæringstidspunktet var den legale ejer af 10 – 14,99 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i selskabet K/S A..., at indklagede og X i regnskabsåret 2019 og på erklæringstidspunktet for revisionspåtegningen for K/S A... hver især var den legale ejer af 10 – 14,99 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i selskabet K/S B..., samt at indklagede og X i regnskabsåret 2019 og på erklæringstidspunktet for revisionspåtegningen for K/S A... hver især var den legale ejer af 10 – 14,99 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i Komplementarselskabet C... ApS.

Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede ikke i sine arbejdspapirer vedrørende uafhængighed i forbindelse med sin revision af årsregnskabet for regnskabsåret 2019 for K/S A... har identificeret sin relationen til X, og ej heller har forholdt sig til, hvorvidt indklagede i givet fald kunne være inhabil på grund af den forretningsmæssige forbindelse.

Efter revisorlovens § 24, stk. 1 og stk. 2, skal en revisor for enhver opgave efter revisorlovens § 1, stk. 2, - hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant - være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører. Uafhængighed kræves både i opgaveperioden og den periode, regnskabet dækker. En revisor er ikke uafhængig, hvis der foreligger et direkte eller indirekte økonomisk, forretnings- eller ansættelsesmæssigt forhold, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed.

Efter bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed må en revisor ikke udføre opgaver som omhandlet i revisorlovens § 1, stk. 2, når der foreligger trusler, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, jf. bekendtgørelsens § 1, stk. 1. Trusler mod uafhængighed foreligger efter bekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, altid, såfremt en revisor, der er knyttet til en opgave, har en forretningsmæssig forbindelse med den virksomhed, som opgaven vedrører, som indebærer en fælles kommerciel eller økonomisk interesse, medmindre den forretningsmæssige forbindelse udøves inden for begge parter normale virksomhed på normale forretningsmæssige vilkår og ikke har et så betydeligt omfang, at den forretningsmæssige forbindelse udgør en trussel mod uafhængigheden. Det fremgår blandt andet af EU-henstillingen om revisors uafhængighed, at ”den virksomhed, som opgaven vedrører” også omfatter ledelsen i virksomheden.

Indledningsvis bemærkes, at der i denne sag først skal tages stilling til rækkevidden af habilitetsbestemmelsen efter uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, i dette tilfælde, hvor X alene er medejer af 10 – 14,99 % af kapitalandele og stemmerettigheder i K/S A..., der er indklagedes kunde, men ikke deltager i ledelsen af kundeselskabet, og hvor både indklagede og X

begge alene er medejere i 2 andre erhvervsdrivende selskaber af hver især 10-14,99 % af kapitalandele og stemmerettigheder, K/S B... og Komplementarselskabet C... ApS, men heller ikke deltager i ledelserne i de to selskaber.

Forbindelse mellem indklagede og X som medejere af hver især 10-14,99 % af kapitalandele og stemmerettigheder, K/S A... og Komplementarselskabet B... ApS, der begge er erhvervsdrivende selskaber, falder ind under begrebet en forretningsmæssig forbindelse. Imidlertid kan der ikke direkte sammenkædes en forbindelse mellem indklagede eller X og personer i ledelsen i K/S A..., der er indklagedes kunde. På denne baggrund finder Revisornævnet det betænkeligt at subsumere denne del af klagepunktet under uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5.

Herefter skal der tages stilling til rækkevidden af habilitetsbestemmelsen efter revisorlovens § 24, stk. 2, og uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, - tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand - i dette tilfælde, hvor X alene er medejer af 10 – 14,99 % af kapitalandele og stemmerettigheder i K/S A..., der er indklagedes kunde, men ikke deltager i ledelsen af kundeselskabet, og hvor både indklagede og X begge alene er medejere i 2 andre erhvervsdrivende selskaber af hver især 10-14,99 % af kapitalandele og stemmerettigheder, K/S B... og Komplementarselskabet C... ApS, og ikke deltager i ledelserne i de to selskaber.

Forbindelsen mellem indklagede og X består i, at indklagede i regnskabsåret og på erklæringstidspunktet afgav revisionspåtegning på årsregnskabet for 2019 for K/S A... samtidig med, at indklagede og X begge var medejere af hver især 10-14,99 % af kapitalandele og stemmerettigheder, K/S B... og Komplementarselskabet C... ApS, der begge er erhvervsdrivende selskaber.

Indledningsvis bemærkes, at en revisor via Erhvervsstyrelsens ejerregister og CVR-register kan konstatere, hvem der er legale ejere – fysiske personer eller selskaber – med mindst 5 % ejerskab eller stemmerettigheder, samt konstatere, hvem der er reelle ejere – fysiske personer – med mere end 25 % ejerskab eller stemmerettigheder eller anden afgørende kontrol, fx vetoret, ret til at udpege bestyrelsesmedlemmer eller lignende. I dette tilfælde ville indklagede ved opslag have haft mulighed for at konstatere sin forbindelse til X.

Et flertal af Revisornævnets medlemmer (...) finder, at forbindelsen mellem indklagede og X - der i regnskabsåret 2019 samt på erklæringstidspunktet var den legale ejer af 10 – 14,99 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i selskabet K/S A..., der var indklagedes erklæringskunde, sammenholdt med indklagedes og X' i samme periode samtidige legale ejerskab af hver især 10 – 14,99 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i selskabet K/S B..., samt legale ejerskab af hver især 10 – 14,99 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i Komplementarselskabet C... ApS - kan vække tvivl om indklagedes uafhængighed hos en velinformeret tredjemand. Flertallet har ved denne vurdering lagt vægt på, at alle selskaber er erhvervsdrivende selskaber og, at forbindelsen angår sameje af to selskaber. Flertallet har videre lagt vægt på, at det forhold, at indklagede og X begge har legale og reelle ejerandele i samme selskab samtidig med, at X også har legale og reelle ejerandele i indklagedes erklæringskunde, ikke, heller ikke for en velinformeret tredjemand, kan anses for at være uvæsentligt i forbindelse med vurdering af krav til en revisors habilitet i det tilfælde, hvor revisor for et selskab optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant. Flertallet bemærker i tilknytning hertil, at det er revisor, der i forbindelse med sin afgivelse af en revisionspåtegning på et regnskab optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant, og at det derfor også er revisor, der ex officio har ansvaret for at foretage relevante og nødvendige undersøgelser vedrørende sin habilitet, herunder at undersøge, om der er identificerbare forbindelser, fx et legalt ejerskab, samt at vurdere, hvorvidt en sådan forbindelse kan vække tvivl om en revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand. Indklagedes og X' samtidige ejerandele på hver især 10 – 14,99 % af stemmerettighederne og kapitalandelene i selskaberne K/S B... og Komplementarselskabet C... ApS udgør en økonomisk forbindelse og dermed en fælles

økonomisk interesse mellem indklagede og X, der for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om indklagedes uafhængighed, når indklagede som offentlighedens tillidsrepræsentant skal afgive revisionserklæring for et selskab, hvor X er kapitalejer, også i et tilfælde som det foreliggende, hvor X' ejerandel alene udgør 10 – 14,99 %. Det af indklagede i øvrigt anførte, herunder at indklagede og X ikke var ledelsesrepræsentanter i de involverede selskaber, herunder om sit ukendskab til X i øvrigt, og herunder om det forhold, at indklagedes erklæringskunde K/S A... var kunde i revisionsselskabet inden indklagedes tiltrædelse, kan ikke føre til et andet resultat.

Det bemærkes i den forbindelse, at den danske revisorlov bygger på den principbaserede tilgang, hvilket indebærer, at der ikke er opstillet en facitliste over, hvad der er forbudt og, hvad der er tilladt, men at revisor, hver gang revisor påtager sig en erklæringsopgave, skal foretage en konkret vurdering af, om der foreligger – eller kan foreligge – trusler mod uafhængigheden af en sådan art, at der er risiko for, at revisor lader sig lede af uvedkommende interesser. Det bemærkes endvidere i den forbindelse, at uafhængighedsbestemmelsen omhandler både uafhængighed i opfattelse og uafhængighed i fremtoning, hvilket fx omfatter en situation, hvor en velinformeret tredjemand mener, at en revisor ikke fremstår uafhængig. Det bemærkes i den forbindelse endvidere, at vurderingen af, hvorvidt en revisor er inhabil eller ikke er inhabil, ikke alene kan afgøres ud fra en analyse af, hvorvidt en påvirkning af en revisor efter gældende bestemmelser ville være mulig, men skal afgøres ud fra en samlet helhedsvurdering, hvori også som et skønsmæssigt parameter indgår en overvejelse af, om uafhængigheden er transparent - om en forbindelse for en velinformeret tredjemand kunne vække tvivl om en revisors uafhængighed.

På denne baggrund er det bevist, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og herved tilsidesat god revisorskik.

Et mindretal af Revisornævnets medlemmer (...) finder, at forbindelsen mellem indklagede og X - der i regnskabsåret 2019 samt på erklæringstidspunktet var den legale ejer af 10 – 14,99 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i selskabet K/S A..., der var indklagedes erklæringskunde og dermed – som sagen er oplyst for Revisornævnet – ikke på nogen måde kunne påvirke regnskabsaflæggelsen i indklagedes erklæringskunde, sammenholdt med indklagedes og X' i samme periode samtidige legale ejerskab af hver især 10 – 14,99 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i selskabet K/S B..., samt legale ejerskab af hver især 10 – 14,99 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i Komplementarselskabet C... ApS - ikke medfører en forretningsmæssig forbindelse mellem indklagede og X, når ingen af dem er i ledelsen af K/S B... eller Komplementarselskabet C... ApS, og når ingen af dem - hverken enkeltvis eller tilsammen - besidder kapitalandele og stemmerettigheder til at kunne udøve en bestemmende indflydelse i selskaberne eller har ret til at udpege selskabernes ledelse eller anden afgørende kontrol i relation til K/S B... eller Komplementarselskabet C... ApS. En velinformeret tredjemand kan derfor ikke være i tvivl om indklagedes uafhængighed i forbindelse med erklæringsafgivelsen den 26. marts 2020 på årsregnskabet for 2019 for K/S A.... Mindretallet har herunder lagt vægt på, at EU-henstillingen om revisors uafhængighed udelukkende refererer til, at ”den virksomhed, som opgaven vedrører ” også omfatter ledelsen i virksomheden, men ikke refererer til kapitalejerne i den virksomhed som opgaven vedrører. Mindretallet har endvidere lagt vægt på, at vurderingen af revisors uafhængighed ifølge revisorlovens § 24 er ”den virksomhed, som opgaven vedrører ,” og finder ikke, at det forhold, at en medinvestor i K/S B... og Komplementarselskabet C... ApS – uden nogen form for ledelsesdeltagelse i disse selskaber – medfører, at der foreligger eller kan foreligge trusler mod uafhængigheden af en sådan art, at der er risiko for, at revisor lader sig lede af uvedkommende interesser i relation til erklæringsafgivelsen på årsregnskabet for K/S A..., særligt ikke, når medinvestor ikke på nogen måde kan påvirke regnskabsaflæggelsen i K/S A....

På denne baggrund finder mindretallet, at indklagede skal frifindes for overtrædelse af revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og dermed frifindes for tilsidesættelse af god revisorskik.

Der afsiges kendelse om skyldspørgsmålet i overensstemmelse med flertallet.

Der er ved bødefastsættelsen lagt vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til en revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Efter Revisornævnets faste praksis - også efter ændringen af revisorloven med virkning fra den 17. juni 2016 - fastsættes i førstegangstilfælde en bøde på 100.000 kr. for overtrædelser af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger særlige formildende eller skærpende omstændigheder.

Revisornævnet finder, at der i denne sag ved udmåling af bøden som en formildende omstændighed bør tages hensyn til, at indklagede i den foreliggende sag findes skyldig efter en vurdering af, hvorvidt en forbindelse kan vække tvivl om en revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, og dermed, at der i denne konkrete sag ved udmålingen af bøden som en formildende omstændighed bør tages hensyn til, at afgørelsen, der reelt fastlægger praksis, beror på en skønmæssig vurdering. Revisornævnet finder på den anden side at der ved udmåling af bøden for indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik bør tages hensyn til, at overtrædelsen angår tilsidesættelse af reglerne om uafhængighed som offentlighedens tillidsrepræsentant og dermed en tilsidesættelse af helt grundlæggende krav til en revisor ved afgivelse af en revisionspåtegning. På denne baggrund og efter en samlet vurdering pålægges indklagede... i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde på 50.000 kr.”

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 50.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence) og afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

Sag 81/2021. Kendelse af 19. april 2022.

8 selskaber, 8 erklæringer

Sagen angår overtrædelse af habilitetsbestemmelserne under alle klagepunkter, og der er i sagen – jf. også sag 20/2021 – taget stilling til rækkevidden af bestemmelsen i uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk.1, nr. 5, den forretningsmæssige forbindelse.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis herom:

”... For så vidt angår stiftelse af selskaberne ... lægger Revisornævnet til grund, at den forretningsmæssige forbindelse i disse tilfælde mellem indklagede og X fra begges hverv i ledelsen af samme erhvervsdrivende selskab – B... Godkendt Revisionsanpartsselskab, Statsautoriseret Revisor (nu ... ApS) - ikke direkte kan sammenkædes med personer i ledelsen i de selskaber, der blev stiftet, og som var indklagedes kunder. På denne baggrund finder Revisornævnet det betænkeligt at subsumere denne del af klagepunktet under uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5.”

Revisor blev i sagen – uanset at forholdet ikke blev henført under uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, - imidlertid fundet skyldig i overtrædelse af revisorlovens § 24, stk. 2 og uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, idet forbindelsen mellem revisor og X kunne vække tvivl om indklagedes uafhængighed hos en velinformeret tredjemand.

Revisor blev pålagt en bøde på 350.000 kr.

Revisor blev endvidere betinget frataget sin godkendelse som registreret revisor for en periode på 3 år.

Også relevant under afsnit 6.1.1. (personel kompetence), afsnit 6.4.1. (erklæringsafgivelse), afsnit 6.6.3.2. (betinget frakendelse), hvor Revisornævnets præmis fremgår, og afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

Sag 82/2021. Kendelse af 17. maj 2022.

8 selskaber, 15 erklæringer

Sagen angår overtrædelse af habilitetsbestemmelserne under klagepunkt b - afgivelse af digitale erklæringer i forbindelse med kontantstiftelse af en række selskaber - og der er i sagen – jf. også sag 20/2021 – under klagepunkt c taget stilling til rækkevidden af bestemmelsen i uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk.1, nr. 5, den forretningsmæssige forbindelse.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis herom:

”... Forbindelsen mellem indklagede, Y og Z som medejere af hver især 10-14,99 % af kapitalandele og stemmerettigheder i K/S A... og Komplementarselskabet B... ApS, der begge er erhvervsdrivende selskaber, falder ind under begrebet en forretningsmæssig forbindelse. Imidlertid kan der ikke sammenkædes en forbindelse mellem indklagede og Y og Z og personer i ledelsen i Komplementarselskabet G... ApS, der er indklagedes erklæringskunde. På denne baggrund finder Revisornævnet det betænkeligt at subsumere denne del af klagepunktet under uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5....”

Revisor blev i sagen – uanset at denne del af forhold c ikke blev henført under uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, - imidlertid fundet skyldig i overtrædelse af revisorlovens § 24, stk. 2 og uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, idet forbindelsen mellem revisor og X, Y og Z kunne vække tvivl om indklagedes uafhængighed hos en velinformeret tredjemand.

Revisor blev pålagt en bøde på 350.000 kr.

Revisor blev endvidere betinget frakendt sin godkendelse som registreret revisor for en periode på 3 år.

Også relevant under afsnit 6.6.3.2. (betinget frakendelse), hvor Revisornævnets præmis fremgår, og afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

Sag 72/2021. Kendelse af 5. august 2022.

2 selskaber, 7 erklæringer

Sagen angår i klagepunkt 1 overtrædelse af habilitetsbestemmelserne i revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, og der er i sagen – jf. også sag 20/2021 – taget stilling til rækkevidden af bestemmelsen i uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk.1, nr. 5, den forretningsmæssige forbindelse.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis herom:

”... Revisornævnet finder, at indklagedes og A ApS’ samtidige ejerskab af kapitalandele i B... Limited på erklæringstidspunkterne og i regnskabsårene 2016/17, 2017/18 og 2018/19 for A ApS udgør et professionelt og dermed forretningsmæssigt samarbejde og en forretningsmæssig forbindelse - der ikke er omfattet af de pågældendes normale virksomheder, herunder indklagedes virksomhed som offentlighedens tillidsrepræsentant som registreret revisor - mellem de involverede personer og selskaber.

Efter de foreliggende oplysninger finder Revisornævnet, at der ikke er klarhed over det præcise omfang af indklagedes og ... ejerskab i B... Limited. På denne baggrund finder Nævnet det betænkeligt at anse ejerforholdet for omfattet af uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk.1, nr. 5. Nævnet finder dog, at ejerskabet vil kunne vække tvivl hos en uvildig tredjemand om indklagedes habilitet. Forholdet er dermed omfattet af uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk.1, jf.

revisorlovens § 24, stk. 1 og 2. Der henvises til Nævnets afgørelse i sag nr. 20-2021 af 19. april 2022.

På denne baggrund finder Revisornævnet det bevist, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens §§ 1, stk. 1. God revisorskik jf. revisorlovens § 16, stk. 1, er derved også overtrådt.

Sagen angår i klagepunkt 2 overtrædelse af revisorlovens § 16, stk. 4, 2. pkt., - afgivelse af erklæring uden sikkerhed vedrørende afgivne erklæringer om opstilling af finansielle oplysninger på 4 årsregnskaber.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis herom:

”... Det følger af revisorlovens § 16, stk. 4, at revisor under udførelse af opgaver efter revisorlovens § 1, stk. 3, skal udvise professionel kompetence og fornøden omhu. Hvis revisor ikke er uafhængig ved udførelsen af opgaverne, jf. revisorlovens § 24, skal dette oplyses i erklæringen i henhold til revisorloven § 16, stk. 4, pkt. 2.

....

Nævnet finder, at indklagedes og C ApS' samtidige ejerskab af kapitalandele i D I/S på erklæringstidspunkterne og i regnskabsårene 2016/17, 2017/18 2018/19 og 2019/20 for C ApS udgør et professionelt og dermed forretningsmæssigt samarbejde og en forretningsmæssig forbindelse - der ikke er omfattet af de pågældendes normale virksomheder, herunder indklagedes virksomhed som offentlighedens tillidsrepræsentant som registreret revisor - mellem de involverede personer og selskaber, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5. Det tilføjes i denne forbindelse, at normal virksomhed for en revisor - i lovens og uafhængighedsbekendtgørelsens forstand - er som offentlighedens tillidsrepræsentant at foretage revision og afgive erklæringer i henhold til revisorlovens § 1, stk. 2. Der kan ikke indsættes sikkerhedsforanstaltninger med henblik på at reducere truslen mod revisors uafhængighed til et acceptabelt niveau, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 2

På den baggrund finder Revisornævnet, at indklagede dermed har overtrådt revisorlovens § 16, stk. 4, 2. pkt., idet han ikke har oplyst i de afgivne erklæringer om opstilling af finansielle oplysninger på årsregnskaberne for 2016/17, 2017/18, 2018/19 og 2019/20 for C ApS, at han ikke var uafhængig ved afgivelsen af erklæringerne, jf. revisorlovens § 24.”

Revisor blev i ovenstående omfang fundet skyldig i begge klagepunkter

Følgende fremgår vedrørende sanktionsfastsættelsen:

”Der er ved bødefastsættelsen lagt vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til en revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Efter Revisornævnets praksis – også efter ændringen af revisorloven med virkning fra den 17. juni 2016 - fastsættes en bøde på 100.000 kr. for overtrædelser af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger særlige formildende eller skærpende omstændigheder. Revisornævnet finder ikke, at der foreligger andre omstændigheder, der kan begrunde hverken en forhøjelse eller en nedsættelse af bøden.”

Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

6.4.3.2.2. Inhabilitet – øvrige sager om inhabilitet

Også under denne kategori tager Revisornævnet udgangspunkt i et bødeniveau på 100.000 kr. i førstegangstilfælde for overtrædelse af habilitetsbestemmelserne, men fx selvrevision kan efter Revisornævnets praksis, jf. fx i sag 81/2020, medføre forhøjelse af bøden. I sag 73/2021 har Revisornævnet taget stilling til afgivelse af erklæring i forbindelse med ansøgning om tilskud på grund af Covid 19 i et tilfælde, hvor revisors erklæringskunde og revisor var søskende.

Sag 73/2021. Kendelse af 2. marts 2022.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat klage over revisor for overtrædelse af revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 3, litra a, ved afgivelsen af erklæring i forbindelse med ansøgning om kompensation i henhold til bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020 om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19 indgivet af A..., som indehaves af X, der er søster til indklagede.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

”Revisornævnet lægger som ubestridt til grund, at indklagede den 28. september 2020 har afgivet revisorerklæring på ansøgning i henhold til bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020 om kompensation for faste omkostninger til A... i økonomisk krise som følge af COVID-19, at det fremgår af ansøgningen, at de realiserede omkostninger for perioden 1. december 2019 til 29. februar 2020 var på 69.008 kr. samt, at den realiserede omsætning for perioden 1. april 2019 til den 30. juni 2019 var på 2.440.429 kr.

Revisornævnet lægger videre til grund, at virksomheden A... er en enkeltmandsvirksomhed, at X er denne virksomheds eneste og fuldt ansvarlige deltager, at revisionsvirksomheden er en enkeltmandsvirksomhed med indklagede som eneste godkendt revisor, der kan afgive revisionserklæringer, at X og indklagede er søskende, at indklagede og X ikke siden de som unge boede hjemme har været i samme husstand samt, at indklagede og X alene ses sporadisk ved sjældne og tilfældige større begivenheder i den fælles familie, hvor indklagede har været inviteret, fx til et guldbryllup og fx ved møde på hospital i forbindelse med pårørendes alvorlige sygdom, samt at indklagede og X har kontakt om regnskabsmæssige forhold vedrørende virksomheden. Revisornævnet lægger endelig til grund, at den af indklagede afgivne erklæring i medfør af § 9, stk. 1, i bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020 om kompensation er en erklæring med høj grad af sikkerhed, jf. hertil revisorlovens § 1, stk. 2.

Efter revisorlovens § 24, stk. 1 og stk. 2, skal en revisor for enhver opgave efter revisorlovens § 1, stk. 2, hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant, være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører. En revisor er ikke uafhængig, hvis der foreligger et direkte eller indirekte økonomisk forretnings- eller ansættelsesmæssigt eller andet forhold, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed.

Efter bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed må en revisor ikke udføre opgaver som omhandlet i revisorlovens § 1, stk. 2, når der foreligger trusler, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, jf. bekendtgørelsens § 1, stk. 1. Trusler mod revisors uafhængighed foreligger altid i de tilfælde, der er omfattet af bekendtgørelsens § 2. Trusler mod revisors uafhængighed kan herudover blandt andet foreligge i de tilfælde, der er omfattet af bekendtgørelsens § 6. Ifølge bekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 3, kan en sådan trussel blandt andet foreligge, såfremt en revisor, der er knyttet til en opgave eller kontrollerer dennes udførelse, gennem andre familiemæssige bånd end de i § 2, stk. 3, anførte, er knyttet til personer, der har en væsentlig økonomisk interesse i den virksomhed, opgaven vedrører. Foreligger der en sådan trussel, skal revisor eller revisionsvirksomheden træffe sikkerhedsforanstaltninger for at mindske truslerne, og er truslen af en sådan art i forhold til de trufne sikkerhedsforanstaltninger, at revisor eller revisionsvirksomhedens uafhængighed er eller vil blive bragt i fare, skal revisor afstå fra at udføre opgaven.

Revisornævnet finder ud fra de foreliggende oplysninger, at indklagedes og X's familierelation som søskende, er omfattet af § 6 – og ikke § 2 – i bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed.

Revisornævnet finder endvidere, at det forhold, at revisor og revisors klient er søskende, for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed. Det bemærkes i den forbindelse, at den danske revisorlov bygger på den principbaserede tilgang, hvilket indebærer, at der ikke er opstillet en facitliste over, hvad der er forbudt og, hvad der er tilladt, men at revisor

hver gang ved påtagelse af en erklæringsopgave skal foretage en konkret vurdering af, om der foreligger – eller kan foreligge – trusler mod uafhængigheden af en sådan art, at der er risiko for, at revisor lader sig lede af uvedkommende interesser. Det bemærkes endvidere i den forbindelse, at uafhængighedsbestemmelsen omhandler både uafhængighed i opfattelse og uafhængighed i fremtoning, hvilket fx omfatter en situation, hvor en velinformeret tredjemand mener, at en revisor ikke fremstår uafhængig. Revisornævnet finder, at det forhold, at indklagede og ejeren af den virksomhed indklagede erklærer sig om er søskende for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed.

Revisornævnet finder derfor, at det i den foreliggende situation – hvor indklagede og indklagedes kunde er søskende - er nødvendigt for indklagede, der under disse omstændigheder påtager sig en opgave, hvor indklagede skal afgive en erklæring med sikkerhed omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, at træffe – og skal have mulighed for at træffe – nødvendige sikkerhedsforanstaltninger, der i tilstrækkelig grad mindsker de foreliggende trusler.

Da der er tale om en enmandsrevisionsvirksomhed uden nogen ansatte finder Revisornævnet endvidere, at det i den aktuelle erklæringsituation ikke var mulighed for at træffe relevante sikkerhedsforanstaltninger, hvorfor indklagede burde have afstået fra at påtage sig erklæringsopgaven.

Revisornævnet har ved sin vurdering endvidere lagt vægt på, at indklagedes erklæring afgives over for en offentlig myndighed. Det forhold, at indklagede har anført i sin erklæring, at denne udelukkende udarbejdet til brug for virksomheden og Erhvervsstyrelsen og ikke bør udleveres til eller anvendes af andre parter end virksomheden og Erhvervsstyrelsen og det i øvrigt af indklagede anførte vedrørende sin uafhængighed, kan ikke føre til et andet resultat.

Ved den 28. september 2020 at have afgivet revisorerklæring med sikkerhed omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, på ansøgning i henhold til bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020 om kompensation for faste omkostninger til A... i økonomisk krise som følge af COVID-19 har indklagede overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1 og 2, og § 6, stk. 1, nr. 3, jf. § 6, stk. 2, og herved tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.”

Der er ved bødefastsættelsen lagt vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Efter Revisornævnets praksis - også efter ændringen af revisorloven med virkning fra den 17. juni 2016 - fastsættes en bøde på 100.000 kr. for overtrædelser af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger særlige formildende eller skærpende omstændigheder. Revisornævnet finder ikke, at der i denne sag foreligger særligt formildende eller skærpende omstændigheder - eller i øvrigt andre omstændigheder - der kan begrunde hverken en forhøjelse eller en nedsættelse af bøden.

På denne baggrund pålægges indklagede, ..., i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde på 100.000 kr.”

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 100.000 kr.

6.4.3.3. Krydsrevision

Ingen sager i beretningsåret.

6.4.4. Kvalitetsmangler ved selve erklæringen

De sager, der under denne kategori er afgjort i beretningsåret, kan grupperes under de specifikke overskrifter, 1) hvor meget/lidt kan kræves af revisors revision, 2) tilfælde, hvor helhedsindtrykket er, at revisor mangler at dokumentere sin revision, 3) forvaltningsrevision, 4) andelsboligforeninger

og 5) særdeles omfattende sager. Hertil kommer en række sager, hvor 6) der i det hele er sket frifindelse eventuelt kombineret med afvisning, sager 7), der angår udvidet gennemgang og endvidere sager 8), der angår revisorerklæringer i relation til kompensationsansøgning på grund af COVID-19. Endelig er der en kategori for sager 9) i øvrigt. En række af sagerne ville i givet fald kunne passe under flere af overskrifterne, men hver sag forekommer alene refereret under en af grupperne.

Underinddelingen under dette afsnit varierer fra år til år afhængig af art og type af de afgjorte sager.

6.4.4.1. Hvor meget kan der kræves af revisors revision

Under denne undergruppe er gengivet kendelser, hvori grænserne for krav til en revisors revision, herunder revisors dokumentation, fremgår – hvor meget eller hvor lidt - der kræves. Sagerne 7/2020 og 8/2020 er medtaget under denne kategori, idet afgørelsen illustrerer de strenge krav, der stilles til revisors dokumentation af sine udførte revisionshandlinger af et regnskab for børsnoteret selskab, også i et tilfælde, hvor revisionen har indeholdt *"i øvrigt tilstrækkelige revisionshandlinger"*.

Sagerne 7/2020 og 8/2020. Kendelse af 12. september 2022.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat klagepunkter mod 2 revisorer, idet revisorerne havde overtrådt dagældende revisorlovs §§ 16, stk. 1, og 23, stk. 1, idet revisionen af års- og koncernregnskabet for 2014 for A A/S ikke var udført i overensstemmelse med god revisorskik og ikke var tilstrækkeligt dokumenteret. De 2 revisorer havde ikke dokumenteret, at der på baggrund af konklusionerne i intern revisions Audit rapport af 10. marts 2014 og ... revisionsvirksomhed X rapport af 16. april 2014 blev udført tilstrækkelige revisionshandlinger, jf. ISA 250, afsnit 18 og 19, med henblik på at vurdere rapporternes betydning for revisionsopgaven og den afgivne revisionspåtegning:

a. – revisorerne havde ikke dokumenteret deres vurdering af, hvorvidt konklusionerne i de to rapporter kunne have en indvirkning på fastsættelsen af væsentlige beløb og oplysninger i års- og koncernregnskabet for 2014 for A A/S, jf. dagældende ISA 250, afsnit 6 (b).

b. – revisorerne havde ikke dokumenteret deres vurdering af, hvorvidt konklusionerne i de to rapporter kunne føre til, at der skulle afgives supplerende oplysninger i revisionspåtegningen, jf. dagældende erklæringsbekendtgørelses § 7, stk. 2, om muligt erstatnings- og strafansvar for ledelsen i A A/S for manglende overholdelse af dagældende hvidvasklov, lov om finansiel virksomhed, ledelsesbekendtgørelse samt den tilsvarende [udenlandske] lovgivning.

2.- revisorerne havde ikke dokumenteret at have opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende værdiansættelse af goodwill tilknyttet den [udenlandske] filial af A A/S, jf. ISA 230, afsnit 8, jf. ISA 540, afsnit 13 (b) og afsnit 18.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

"A. De indklagedes formelle indsigelser vedrørende formuleringen af klagepunkterne.

Revisornævnet finder efter formuleringen af klagepunkterne i klageskriftet af 28. januar 2020 og den tilhørende redegørelse for klagens indhold, at de indklagede, uanset eventuelle uddybninger af klagepunkterne i den efterfølgende skriftveksling, har haft fuldt tilstrækkelig mulighed for at forholde sig til klagens indhold og varetage deres forsvar. De rejste formelle indsigelser kan herefter ikke føre til hverken afvisning eller frifindelse.

B. Sagens materielle spørgsmål.

Ved sagens afgørelse må der tages udgangspunkt i, at klagepunkterne vedrører erklæringsafgivelse for regnskabsåret 2014. Senere indtrufne begivenheder og ændringer af regler og praksis kan derfor ikke tillægges betydning.

Vedrørende klagepunkt 1 a.

Revisornævnet bemærker, at det ikke af Erhvervsstyrelsen er gjort gældende, at de indklagede ikke har foretaget relevante revisionshandlinger, eller at der burde være taget forbehold ved

påtegningen på A's årsrapport for 2014, ligesom det ikke er gjort gældende, at resultatopgørelse, balance eller noter burde have haft et andet indhold.

Den foretagne indberetning vedrørende forholdene i A's [udenlandske] filial gav anledning til to på hinanden følgende, særskilte revisionsmæssige undersøgelser, og der blev fremsat alvorlig kritik af tilstandene i filialen på centrale punkter. Der rapporteredes særskilt herom gentagne gange på revisionskomiteens efterfølgende møder. Det er ubestridt, at de indklagede var fuldt ud bekendt hermed. Under disse omstændigheder, og uanset den begrænsede betydning af den [udenlandske] filial for A's samlede regnskab, finder Revisornævnet, at de indklagedes i øvrigt tilstrækkelige revisionshandlinger og vurderinger i anledning af de nævnte rapporter ikke er fuldt tilstrækkeligt dokumenteret. Dokumentationen burde efter Revisornævnets opfattelse ud fra forholdets karakter omfatte de indklagedes endelige vurdering, stillingtagen og konklusion vedrørende forholdene i den [udenlandske] filial og disse forholds eventuelle betydning for revisionen af årsrapporten for 2014. Dette underbygges af, at dokumentationen for de udførte arbejdshandlinger og overvejelser vedrørende tilstandene i den [udenlandske] filial foreligger fordelt i flere arbejdsarkiver baseret på såvel elektronisk som fysisk arkivering. Der må herved også lægges vægt på de kritiserede forholds ekstraordinære karakter, og tillige, at der er taleerklæringsafgivelse på årsrapporten for en meget betydende ..., der er børsnoteret. Med denne begrænsning findes de indklagede skyldige i dette klagepunkt.

Vedrørende klagepunkt 1 b.

Efter karakteren af indberetningen, der efter det oplyste vedrørte hvidvask, finder Revisornævnet, at de indklagede ikke har haft særskilt anledning til i videre omfang end sket at dokumentere deres vurdering af muligheden for erstatnings eller strafansvar for ledelsen i A, jf. dagældende erklæringsbekendtgørelse § 7, stk. 2. De indklagede frifindes derfor for dette klagepunkt.

Vedrørende klagepunkt 2.

Den foretagne nedskrivning af goodwill blev iværksat efter initiativ fra Finanstilsynet og efter omfattende og langvarige drøftelser med denne myndighed. Selvom det må lægges til grund, at de indklagede ved matematisk test har efterprøvet nedskrivningen, er det ikke dokumenteret, at de har efterprøvet ledelsens forudsætninger for de udøvede skøn. Det bemærkes, at de indklagede ikke blot kan henholde sig til Finanstilsynets opfattelse. Da de indklagedes selvstændige overvejelser ikke er tilstrækkeligt dokumenteret, findes de skyldige i dette klagepunkt.

Sanktionsfastsættelse.

Ved fastsættelsen af sanktionen bemærker Revisornævnet, at det er dokumenteret, at de indklagede, respektive Y som den revisionsvirksomhed, i hvilken de var beskæftiget, har foretaget et meget betydeligt antal relevante revisionshandlinger vedrørende A's årsrapport for 2014, herunder også vedrørende spørgsmålet om hvidvask. Revisornævnet har alene fundet, at de indklagedes vurderinger jf. klagepunkt 1a og 2 ikke er fuldt tilstrækkeligt dokumenteret. Der er således tale om en mindre alvorlig overtrædelse. Sanktionen fastsættes derfor i medfør af revisorlovens § 16, stk. 1 jf. § 44, stk. 1, til en advarsel."

Begge revisorer blev som anført tildelt en advarsel.

Også relevant under afsnit 6.3.4. (klagens indhold og form).

6.4.4.2. Helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revisionen

Revisors revisionshandlinger og foretagne skøn skal dokumenteres, og revisionsdokumentationen skal kunne dokumenteres at være gennemført forud for revisionspåtegningens datering og dermed revisionens afslutning. Ved planlægning af en revision er afkrydsning på arbejds papiret ikke i sig selv tilstrækkeligt, fordi der skal være en beskrivelse af konkret planlægning af revisionshandlinger i tilknytning hertil. Udfyldelse af revisionshandling i revisionsplanen med eksempelvis "OK" eller

”et flueben” er ikke tilstrækkelig dokumentation i arbejdspapirerne, fordi resultater af udførte handlinger ikke fremgår. Under denne kategori er medtaget sag 12/2022, der angår revision af en PIE-virksomhed og i den forbindelse ”dokumentation for revision af komponentrevisors revision”.

Sag 67/2021. Kendelse af 16. februar 2022.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

- a) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskaberne for A A/S for 2017, B ApS for 2016/17 og C ApS for 2017, idet revisionsplanlægningen er utilstrækkelig, og idet der ikke er dokumentation for, at der er udøvet professionel skepsis ved revisionen, ligesom der ikke er dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende væsentlige og risikofyldte områder som grundlag for de afgivne erklæringer, og for, at der er foretaget uafhængighedsvurderinger.
- b) Den dagældende erklæringsbekendtgørelse § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra a), er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for B ApS for 2016/17, idet der ikke er taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabslovens §§ 43 og 53.

Revisor blev fundet skyldig i begge klagepunkter.

Revisor blev pålagt en bøde på 60.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.1.1. (personel kompetence), 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen) og afsnit 6.7.2. (visse sagsbehandlingsspørgsmål – partshøring).

Sag 58/2021. Kendelse af 15. marts 2022.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

- a. At indklagede ved afgivelse af erklæring af 8. januar 2019 vedrørende tilbagebetaling af ulovligt udlån til selskabets kapitalejere og ledelse i årsrapporten for 2016/17 for A ApS har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og tilsidesat god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, idet revisor på baggrund af de foreliggende oplysninger ikke kunne konkludere, at det ulovlige lån var tilbagebetalt inklusiv lovpligtige renter, og at der ikke længere var lån i strid med selskabsloven. Konklusionen skulle i henhold til erklæringsbekendtgørelsens § 18, have været modificeret.
- b. At indklagede ved afgivelse af erklæringer dateret 5. februar 2019 og 18. marts 2019 vedrørende tilbagebetaling af ulovligt udlån til selskabets kapitalejere og ledelse i årsrapporten for 2016/17 for B IVS, har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og tilsidesat god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, idet revisor på baggrund af de foreliggende oplysninger ikke kunne konkludere, at der aldrig har eksisteret et ulovligt lån, at det ulovlige lån
- c. er tilbagebetalt inklusiv lovpligtige renter, eller at der ikke længere er lån i strid med selskabsloven. Erklæringerne er desuden ikke afgivet i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsens § 17, stk. 2, idet de ikke indeholder oplysninger om erklæringsopgavens formål og karakter.
- d. At indklagede ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A ApS for 2016/17 har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og tilsidesat god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, idet planlægningen er utilstrækkelig, og der ikke er fremlagt dokumentation for, at der er udført revision, herunder at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for den afgivne erklæring, ligesom den foreliggende dokumentation ikke viser, at revisor har udvist professionel skepsis.
- e. At indklagede ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A ApS for 2017/18, har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og tilsidesat god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, idet der ikke er fremlagt dokumentation for, at der er foretaget tilstrækkelig planlægning, og

for at der er udført revision, ligesom den foreliggende dokumentation ikke viser, at revisor har udvist professionel skepsis.

- f. At indklagede ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for 2015 har tilsidesat god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, idet der ikke er dokumentation for årsagen til, at der ikke er udført revision af varebeholdninger. Desuden er dagældende erklæringsbekendtgørelses § 6, stk. 2, nr. 2, litra b, overtrådt, idet manglende revisionsbevis i den givne situation skulle have ført til, at revisor skulle have undladt at udtrykke en konklusion.
- g. At indklagede ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for 2015 har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og tilsidesat god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, idet revisionsplanlægningen er utilstrækkelig, og der mangler revisionsbevis vedrørende omsætningen, ligesom der ikke er dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende going concern, herunder at revisor har udvist professionel skepsis ved udførelse af revisionen.
- h. At indklagede ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for D ApS for 2016 har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og tilsidesat god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, idet revisionsplanlægningen er utilstrækkelig, og der ikke er dokumentation for, at revisor har udvist professionel skepsis ved udførelse af revisionen, samt dokumentation for at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende omsætning, going concern og udskudt skatteaktiv. Der er endvidere ikke dokumentation for, at revisor har afdækket, hvorvidt anvendt regnskabspraksis vedrørende udlejningsaktiver er retvisende.

Revisor blev fundet skyldig i alle klagepunkter.

Revisor blev pålagt en bøde på 50.000 kr.

Sag 83/2021. Kendelse af 24. marts 2022.

Erhvervsstyrelsen havde rejst følgende klagepunkter:

a) Revisorlovens § 23, stk. 1, god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, og § 18, stk. 2, 2. pkt., er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning den 16. juni 2017 på årsregnskabet for A ApS for 2016, idet der ikke var dokumentation for

- planlægning af revision af primobalancen og aktiverede udviklingsprojekter, ligesom der ikke er dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for primobalancen, aktiverede udviklingsprojekter, omsætning, værdiansættelse af debitorer og going concern,
- at der er udvist den fornødne professionelle skepsis ved udførelse af revisionen, særligt ved gennemgangen af ledelsens udøvede skøn vedrørende going concern, og
- at revisor har rettet henvendelse til fratrædende revisor.

b) Dagældende erklæringsbekendtgørelses § 5 stk. 1, nr. 3 og § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra d 1, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning den 16. juni 2017 på årsregnskabet for A ApS for 2016, idet revisor ikke har oplyst om væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift, og idet revisor ikke har taget forbehold for manglende omtale af usikkerhed om going concern i årsregnskabet.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

"Klagepunkt a

Som sagen foreligger oplyst, herunder også ved kvalitetskontrollantens erklæring og arbejdspapirer, og da klagen i øvrigt står uimodsagt, lægger nævnet til grund, at der ikke af indklagedes arbejdspapirer, i overensstemmelse med revisorlovens § 23, fremgår dokumentation for planlægningen af revisionen af primobalancen og aktiverede udviklingsprojekter, samt at der ikke er dokumentation for, at indklagede har udvist den fornødne skepsis ved revisionen i forbindelse med revisionspåtegning på årsregnskabet for A ApS for 2016. Det lægges endvidere til grund, at indklagede ikke har opnået et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende

primobalancen, aktiverede udviklingsprojekter, omsætning, værdiansættelse af debitorer og going concern. Endeligt lægges det til grund, at indklagede ikke har sikret sig dokumentation for at have kontaktet den fratrædende revisor, i overensstemmelse med revisorlovens § 18, stk. 2, 2. pkt., da indklagede tiltrådte som revisor for A ApS.

Revisornævnet finder på denne baggrund at indklagede er skyldig i den rejste klage og derved har handlet i strid med god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Klagepunkt b

Som sagen foreligger oplyst, herunder også vedkvalitetskontrollantens erklæring og arbejdspapirer lægger Revisornævnet til grund, at årsregnskabet for A ApS for 2016 indeholder indikationer på problemer med going concern, idet årsregnskabet udviser et negativt årsresultat, en lav egenkapital og at den kortfristede gæld overstiger omsætningsaktiverne, hvilket kunne rejse tvivl om selskabets fortsatte drift. Endvidere lægges til grund, at årsregnskabet ikke indeholder tilstrækkelige oplysninger om usikkerheden ved fortsat drift.

Ved ikke i sin revisionspåtegning af have oplyst om væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift og ved ikke at have taget forbehold for manglende omtale af usikkerhed om going concern i årsregnskabet, har indklagede overtrådt dagældende erklæringsbekendtgørelses § 5, stk. 1, nr. 3, og § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra d, og derved handlet i strid med god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Indklagede er på denne baggrund skyldig i det rejste klagepunkt.

Med de konstaterede overtrædelser af god revisorskik, finder nævnet at indklagede har forskyldt disciplinærstraf efter revisorlovens § 44, stk. 1. Da indklagedes revisionspåtegning af årsregnskabet for A ApS for regnskabsåret 2016 imidlertid blev afgivet forud for nævnets kendelse af 9. januar 2018 (sag 3/2017), skal sanktionsudmålingen bedømmes efter princippet i straffelovens § 89. Det skal derfor vurderes, hvorledes sag 3/2017 ville have været afgjort, såfremt sagen dengang også havde omfattet de nu påkendte forhold.

Nævnet finder, at samtidig påkendelse af de aktuelle overtrædelser og de tidligere afgjorte forhold ville have ført til en forhøjelse af den bøde på 200.000 kr. og frakendelsen af godkendelse som revisor i to år, som indklagede blev ikendt. Nævnet bemærker herved, at der i nærværende sag foreligger en række særskilte, væsentlige tilsidesættelser af god revisorskik. På denne baggrund idømmes indklagede en tillægsbøde på 50.000 kr.

Revisor blev som anført pålagt en tillægsbøde på 50.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.6.2.2. (princippet i straffelovens § 89).

Sag 78/2021. Kendelse af 12. maj 2022.

Erhvervsstyrelsen havde rejst følgende klagepunkter:

a) Indklagede har ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A A/S for 2018/19 overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og tilsidesat god revisorskik, idet der ikke var dokumentation for at være foretaget en tilstrækkelig planlægning, udført tilstrækkelige revisionshandlinger vedrørende omsætning, igangværende arbejder for fremmed regning, tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser, leverandører af varer og tjenesteydelser og eventualforpligtelser og hensatte forpligtelser, samt ved ikke at have udvist den fornødne professionelle skepsis, og at der dermed ikke forelå dokumentation for, at der var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for den afgivne erklæring.

b) Indklagede har ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for B ApS dokumentation for at være foretaget en tilstrækkelig planlægning, udført tilstrækkelige revisionshandlinger vedrørende værdipapirer, igangværende arbejder for fremmed regning, likvide beholdninger og going concern, samt ved ikke at have udvist den fornødne professionelle skepsis,

og der dermed ikke forelå dokumentation for, at der var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for den afgivne erklæring.

c) Indklagede har ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for B ApS for 2017/18 overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra e, idet der ikke var taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabslovens § 27, stk. 2.

d) Indklagede ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for 2017/18 har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og tilsidesat god revisorskik, idet der ikke var dokumentation for at være udført tilstrækkelige revisionshandlinger vedrørende andre værdipapirer og kapitalandele og udskudt skatteaktiv samt ved ikke at have udvist den fornødne professionelle skepsis, og der dermed ikke forelå dokumentation for, at der var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for den afgivne erklæring.

e) Indklagede har ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for 2017/18 overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra e, idet der ikke var taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabslovens § 49, stk. 1.

f) Indklagede har ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for D ApS for 2018 overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og tilsidesat god revisorskik, idet der ikke var dokumentation for at være foretaget en tilstrækkelig planlægning af revisionen af likvide beholdninger, udført tilstrækkelige revisionshandlinger vedrørende kapitalandele i tilknyttede virksomheder, likvider og værdipapirer samt ved ikke at have udvist den fornødne professionelle skepsis, og der dermed ikke forelå dokumentation for, at der var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for den afgivne erklæring.

Revisor blev fundet skyldig i alle klagepunkter.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis om sanktionsfastsættelsen:

”Sanktionsfastsættelse:

Ved fastsættelsen af sanktionen lægger Nævnet vægt på, at indklagede har gjort sig skyldig i en række overtrædelser af god revisionsskik, der tillige indebærer tilsidesættelse af helt elementære og grundlæggende krav til en godkendt revisor. Bøden fastsættes derfor i medfør af revisorlovens § 44 til 75.000 kr.”

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 75.000 kr.

Sag 7/2022. Kendelse af 10. november 2022.

Erhvervsstyrelsen havde rejst følgende klagepunkter:

a) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A A/S for 2018/19, idet der ikke var dokumentation for, at der med den fornødne professionelle skepsis var udformet og udført tilstrækkelige handlinger med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende immaterielle anlægsaktiver, der udgjorde 98 % af selskabets balancesum.

b) Erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra b, og god skik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A A/S for 2018/19, idet konklusionen i revisionspåtegningen ikke var modificeret med forbehold for:

a) at årsregnskabet ikke indeholdt oplysning om de særlige forudsætninger, som lå til grund for indregning og måling af udviklingsprojekter, jf. årsregnskabslovens § 88 a.

b) at udviklingsreserven i egenkapital indgik uændret med 6.630.000 kr. i forhold til sidste år, i strid med årsregnskabslovens § 83, stk. 1.

c) at præsentationen af henholdsvis udgiftsført skat samt regulering af udskudt skat og hensættelse til udskudt skat ikke fulgte skemakravene i årsregnskabslovens § 23, stk. 1 og 2.

c) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for B A/S for 2018/19, idet der ikke var dokumentation for, at der med den fornødne professionelle skepsis var planlagt og udført tilstrækkelige revisionshandlinger med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder, andre hensatte forpligtigelser samt going concern.

Revisor blev fundet skyldig i alle klagepunkter.

Revisor blev pålagt en bøde på 40.000 kr.

Sag 8/2022. Kendelse af 10. november 2022.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat klage over, at revisor havde overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, i forbindelse med afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2018/19 for A A/S, idet der ikke forelå dokumentation for, at revisor havde udvist professionel skepsis ved planlægning og udførelse af revisionen af forudsætning om fortsat drift, og at der var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende området.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

”Revisornævnet lægger de fremlagte dokumenter, kvalitetskontrollantens oplysninger samt indklagedes udtalelser og oplysninger til grund. Det fremgår af årsregnskabet for A A/S for regnskabsåret 2018/19, at der var et negativt resultat og en negativ egenkapital.

Det fremgår af kvalitetskontrollantens oplysninger, at indklagede i sine arbejdspapirer vedrørende going concern har bemærket, at der er en negativ egenkapital, og at selskabet støttes af selskabets ejer, men at indklagede ikke har dokumenteret, at den afgivne støtteerklæring har værdi i forhold til det selskab, den er givet overfor. Det fremgår endvidere af kvalitetskontrollantens oplysninger, at indklagede har vurderet going concern som et væsentligt område i planlægningen, men at den eneste handling er en henvisning til den indhentede støtteerklæring.

Revisornævnet finder på den baggrund, at indklagedes dokumentation for udførte revisionshandlinger har været utilstrækkelig og ikke dokumenterer grundlaget for den afgivne erklæring. Revisornævnet bemærker i tilknytning hertil, at såfremt der forekommer væsentlig usikkerhed vedrørende selskabets fortsatte drift, og såfremt revisor vurderer, at den afgivne støtteerklæring fra moderselskabet eliminerer denne usikkerhed, så skal revisor dokumentere, at den afgivne støtteerklæring har en værdi for det selskab den er afgivet overfor.

Revisornævnet finder således, at indklagede vedrørende going concern ikke har udvist professionel skepsis ved udførelse af revisionen, og at der ikke i indklagedes arbejdspapir er dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for den afgivne revisionspåtegning.

Herved har indklagede overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og tilsidesat god revisorskik jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, i forbindelse med afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A A/S for regnskabsåret 2018/19.

...”

Revisor blev pålagt en tillægsbøde på 40.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.6.2.3. (princippet i straffelovens § 81 og § 89 i kombination).

Sag 12/2022. Kendelse af 20. december 2022.

Erhvervsstyrelsen havde rejst følgende klagepunkter:

1. At revisorlovens § 23, stk. 1 og 2, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, samt bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders tilrettelæggelse af arbejdet § 4, stk. 1, 2 og 3,

var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på års- og koncernregnskabet for 2018 for A A/S, CVR-nr.: ... (klagepunkt a) idet:

a) indklagede ikke havde dokumenteret en tilstrækkelig risikovurdering og forståelse af kunden som led i opgaveacceptprocedurerne og ikke havde dokumenteret at have foretaget en tilstrækkelig vurdering af komponentrevisors faglige kompetencer, ligesom der ikke var tilstrækkelig dokumentation for at indklagede med den fornødne professionelle skepsis havde foretaget gennemgang og vurdering af de risikovurderinger og den planlægning, som komponentrevisor havde udført, og der dermed heller ikke var dokumentation for, at indklagede havde taget det fornødne ansvar samt deltaget aktivt i planlægningen af revisionen af års- og koncernregnskabet.

b) der ikke var dokumentation for, at indklagede med den fornødne professionelle skepsis havde foretaget gennemgang og vurdering af det arbejde, som komponentrevisor havde udført, samt at der ikke var dokumentation for, at indklagede havde været tilstrækkeligt involveret i det udførte arbejde og derfor ikke på tilstrækkelig vis havde dokumenteret, om der på baggrund af den koncernrevision, som komponentrevisor havde udført, var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

c) der ikke var dokumentation for, at indklagede havde foretaget en tilstrækkelig gennemgang og vurdering af det arbejde, som komponentrevisor havde udført vedrørende konsolideringsprocessen og gennemgangen af den generelle præsentation af regnskabet og de hertil knyttede oplysninger.

2. At revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1. og 2, samt bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders tilrettelæggelse af arbejdet § 4, stk. 1, 2, og 3, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på års- og koncernregnskabet for 2018 for A A/S, CVR-nr.: ..., idet der ikke var dokumentation for, at indklagede havde udvist professionel skepsis samt dokumenteret at have forholdt sig til, om der på baggrund af det arbejde, som komponentrevisor havde udført vedrørende værdiansættelsen af kapitalandele i tilknyttede virksomheder i moderselskabets balance, var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis (klagepunkt b).

3. At revisorlovens § 23, stk. 4, 2. pkt. er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på års- og koncernregnskabet for 2018 for A A/S, CVR-nr.: ..., idet der ikke forelå en aftale om fyldestgørende og ubegrænset adgang til arbejdsoplysninger for det udførte revisionsarbejde i dattervirksomheder af betydning for revisionen af koncernregnskabet 5 år efter erklæringsdatoen (klagepunkt c).

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

” Klagepunkt 1

Det følger af revisorlovens § ...

Af bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders tilrettelæggelse af arbejdet

...

Klagepunkt 1a

Ved sagens afgørelse lægger Revisornævnet til grund, at der er tale om erklæringsafgivelse vedrørende en PIE- virksomhed inden for landbrug, der uanset sit formelle hjemsted drev virksomhed i Rusland og Ukraine, dvs. uden for EU, at indklagede reviderede selskabet for første gang, at kommunikationen med fratrædende revisor havde været begrænset, at koncernen havde haft svingende indtjening i årene forud og at der havde fundet frasalgsaktiviteter sted. Der forelå derfor en række indikationer på, at revisionsopgaven ville være forbundet med forhøjet risiko. Disse forhold må såvel hver for sig som samlet tillægges væsentlig betydning ved bedømmelsen af hvilke krav der bør stilles til revisor i forbindelse med erklæringsafgivelse,

Revisornævnet bemærker, at når en revisionsopgave er forbundet med forhøjet risiko, stiller dette skærpede krav til indklagedes professionelle skepsis såvel ved udførelsen af kunde- og opgaveacceptprocedurerne samt kundekendskabsprocedurerne samt til udførelse af yderligere risikovurderingshandlinger i planlægningen med henblik på at kunne afdække den forhøjede risiko.

Det er kvalitetskontrollantens bedømmelse, at der ikke i tilstrækkeligt omfang er foretaget vurdering af, om man vil/kunne påtage sig en opgave med de særlige karakteristika og risici, hvorunder A A/S driver virksomhed, eller hvordan de har forholdt sig til opgavens risikoprofil. Hertil fremgår det, at der burde have været tilknyttet en IFRS specialist til review af årsrapporten og CRS oplysningerne.

Vedrørende vurdering af komponentrevisor fremgår det af kvalitetskontrollanternes arbejdspapir, at dette vurderes utilstrækkelig og mangelfuld, og at der er mangelfuld dokumentation for indklagedes involvering i og vurdering af det arbejde der er udført af komponentrevisor.

Slutteligt har kvalitetskontrollanterne vedrørende involvering i revisionsplanlægningen noteret, at der ikke ses dokumentation for sammenhæng mellem komponentrevisors planlægning og indklagedes vurderinger og stillingtagen til planlægningen. Kvalitetskontrollanterne har vurderet, at den reelle planlægning er foretaget af komponentrevisor og ikke indklagede.

Revisornævnet lægger endvidere til grund, at ... ved en intern kvalitetssikringsgennemgang har noteret, at kunden er klassificeret som begrænset risiko, og har anbefalet, at kundens klassifikation revurderes næste år. Ligeledes er det anbefalet, at der det efterfølgende år udarbejdes et notat, hvoraf det fremgår, hvordan indklagede har forholdt sig til det arbejde der er udført af komponentrevisor.

Herefter, og af de indledningsvis anførte grunde, finder Revisornævnet, at indklagede i forbindelse med kunde- og opgaveaccepten ikke har taget dokumenteret stilling til de særlige karakteristika og risici, der er forbundet med den forretningsmodel, som A A/S driver, ligesom indklagede ikke har dokumenteret sin stillingtagen til opgavens risikoprofil på tilstrækkelig vis. Vedrørende indklagedes vurdering af komponentrevisor finder nævnet, at indklagedes arbejdspapirer ikke indeholder en tilstrækkelig dokumenteret stillingtagen til komponentrevisors revisionsfaglige kompetencer og komponentrevisors kompetencer inden for den regnskabsmæssige begrebsramme, som års- og koncernregnskabet aflægges efter. Slutteligt finder Revisornævnet vedrørende indklagedes involvering i revisionsplanlægningen, at der ikke foreligger fyldestgørende dokumentation for at indklagede har været tilstrækkeligt involveret i planlægningen. Det bemærkes særligt, at indklagede, uagtet A A/S er indklagedes kunde og ikke komponentrevisors kunde, og uagtet de forhold, der er fremhævet indledningsvis, ikke har aflagt besøg hos hverken kunden eller komponentrevisor. Indklagede har således ved sin påtegning af årsregnskabet for A A/S for regnskabsåret 2018 overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1 og 2, og har derved tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, ligesom indklagede har overtrådt bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders tilrettelæggelse af arbejdet § 4, stk. 1, 2 og 3.

Klagepunkt 1b

Det er kvalitetskontrollantens bedømmelse, at indklagede har baseret sin revision på det af komponentrevisor udførte arbejde uden i planlægningen og udførelsen af have vurderet og forholdt sig til komponentrevisors dokumentation, herunder at dokumenterne fra komponentrevisor i vidt omfang er med kyrilliske bogstaver, suppleret med tekst på engelsk. Dertil fremgår det, at meget dokumentation er modtaget elektronisk fra komponentrevisor og lagt ind i moder- og koncernfilen uden, at det fremgår, hvad det har været brugt til, herunder gennemgang, vurdering og konklusion. Vedrørende primobalancen har kvalitetskontrollanterne bemærket, at det ikke er dokumenteret, at der er foretaget tilstrækkelige handlinger. Indklagede har ikke haft adgang til tidligere revisors arbejdspapirer, og indklagede har ikke dokumenteret forholdt sig til komponentrevisors udførte handlinger vedrørende anlægsaktiver og varelager i åbningsbalancen.

Vedrørende omsætning har kvalitetskontrollanterne bemærket, at det ikke fremgår af indklagedes dokumentation, hvordan han har forholdt sig til komponentrevisors forhåndsantagelse om risiko for besvigelser ved indtægtsregning. Hertil fremgår det ikke af dokumentationen, hvilke konkrete

handling indklagede har udført og hvilke konklusioner denne har draget i forhold til den af komponentrevisor udførte revision af omsætning.

Vedrørende varebeholdninger har kvalitetskontrollanterne bemærket, at det ikke fremgår af indklagedes dokumentation, hvilke konkrete handlinger indklagede har udført og hvilke konklusioner denne har draget i forhold til den af komponentrevisor udførte revision af varebeholdninger.

Vedrørende anlægsaktiver har kvalitetskontrollanterne bemærket, at det er komponentrevisor, der er udførende, uden dokumentation for indklagedes gennemgang, vurdering og konklusioner, ligesom der mangler dokumentation for eventuelle indskrænkninger i ejendomsretten.

Revisornævnet tiltræder af de af kvalitetskontrollanten anførte grunde samt tillige af de ovenfor under 1a anførte grunde, at indklagede ikke tilstrækkeligt har dokumenteret, at indklagede med den fornødne professionelle skepsis har foretaget tilstrækkelig gennemgang og vurdering af det arbejde, som komponentrevisor har udført, og at der ikke er dokumentation for, at indklagede har være tilstrækkelig involveret i det udførte arbejde, og derved ikke på tilstrækkelig vis har dokumenteret, om der på baggrund af koncernrevisionen, som er udført af komponentrevisor, er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Indklagede har således ved sin påtegning af årsregnskabet for A A/S for regnskabsåret 2018 overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1 og 2, og har derved tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, samt indklagede har overtrådt bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders tilrettelæggelse af arbejdet § 4, stk. 1, 2 og 3.

Klagepunkt 1c

Revisornævnet lægger kvalitetskontrollanternes arbejdspapirer til grund. Det fremgår heraf, at der ikke er tilstrækkelig med dokumentation for indklagedes gennemgang og vurdering af regnskabsaflæggelsesprocessen, herunder it, konsolideringsprocessen, elimineringer, efterposteringer og IFRS-kompetencer. Dertil fremgår det, at dokumentationen for indklagedes involvering i revisionen af koncernregnskabet og konsolideringsprocessen er mangelfuld og overordnet baseret på det af ... udførte arbejde.

Revisornævnet lægger endvidere til grund, at ... ved en intern kvalitetssikringsgennemgang har anbefalet, at der foretages en IFRS-gennemgang af årsrapporten, herunder at der sikres overholdelse af CRS-krav, samt der fremadrettet udarbejdes bedre dokumentation for, hvorledes Beierholm opnår overbevisning om, at relevante elimineringer og evt. intern avancer er foretaget. Revisornævnet finder herefter, at dokumentationen for indklagedes involvering i

konsolideringsprocessen og gennemgangen af den generelle præsentation af regnskabet og de hertil knyttede oplysninger ikke er tilstrækkelige, og at indklagede i for høj grad har beroet sig på det af komponentrevisor udførte arbejde. Indklagede har således ved sin påtegning af årsregnskabet for A A/S for regnskabsåret 2018 overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1 og 2, og har derved tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, samt indklagede har overtrådt bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders tilrettelæggelse af arbejdet § 4, stk. 1, 2 og 3.

Klagepunkt 2

Det følger af revisorlovens ...

Af bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders tilrettelæggelse af arbejdet

...

Kapitalandele i tilknyttede virksomheder er en væsentlig regnskabspost, som udgør 40.876 t.EUR, svarende til 75 % af balancesummen.

Det fremgår af kvalitetskontrollantens arbejdspapirer, at indklagede i revisionsplanlægningen har identificeret værdiansættelse af kapitalandele i tilknyttede virksomheder som høj risiko.

Indklagedes arbejdspapirer henviser til et arbejdspapir fra ..., hvoraf det fremgår, at der er foretaget nedskrivningstest/vurdering af indikatorer på nedskrivning. Det fremgår ikke af dokumentationen, hvilke konkrete handlinger koncernrevisor har udført i forhold til de af ledelsen

anlagte skøn, ligesom det ikke fremgår, hvordan koncernrevisor har efterprøvet og forholdt sig til det af ... udførte arbejde.

Revisornævnet tiltræder herefter, som anført af Erhvervsstyrelsen, at der ikke er tilstrækkelig dokumentation for, at indklagede har udvist professionel skepsis samt dokumenteret har forholdt sig til, hvorvidt der på baggrund af det arbejde, som komponentrevisor har udført er opnået et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Ikke mindst henset til regnskabspostens størrelse, finder Revisornævnet herefter, at indklagede ved sin påtegning af årsregnskabet for A A/S for regnskabsåret 2018 har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og har derved tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Klagepunkt 3

Det følger af revisorlovens ...

Revisornævnet lægger som ubestridt til grund, at hovedparten af A A/S' dattervirksomheder ikke har hjemsted i et EU-land, EØS-land eller et andet land, som EU har indgået aftale med.

Revisornævnet finder, at der foreligger en samarbejdsaftale mellem ... og komponentrevisor, men at det ikke er godtgjort, at der af denne aftale fremgår betingelser om uhindret adgang til komponentrevisors dokumentation 5 år efter erklæringsdatoen.

Herefter finder nævnet, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 4, idet der ikke foreligger tilstrækkelig med dokumentation for opbevaring af dokumentation vedrørende datter virksomheder, der ikke har hjemsted i et EU-land, et EØS-land eller et andet land, som EU har indgået aftale med, og da der endvidere ikke foreligger en fyldestgørende aftale mellem ... og komponentrevisor om uhindret og ubegrænset afgang til komponentrevisors arbejdspapirer for det udførte revisionsarbejde i dattervirksomheder af betydning for revisionen af koncernregnskabet 5 år efter erklæringsdatoen.

Sanktionsfastsættelse

Ved fastsættelsen af sanktionen lægger Revisornævnet vægt på, at der er tale om flere alvorlige overtrædelser af god revisorskik vedrørende en PIE- virksomhed.

På denne baggrund pålægges indklagede, ..., i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der fastsættes til 150.000 kr."

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 100.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen)

Sag 13/2022. Kendelse af 20. december 2022.

Erhvervsstyrelsen havde rejst følgende klagepunkter:

- At revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2017 for A ApS, CVR-nr.: ..., idet der ikke var dokumentation for, at der var udført tilstrækkelige revisionshandlinger samt udvist den fornødne professionelle skepsis ved revisionen af investeringsejendomme, og idet der ikke var dokumentation for, at der var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende regnskabsposten (klagepunkt a).

- At erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, litra b, samt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2017 for A ApS, CVR-nr. ..., idet konklusionen i revisionspåtegningen ikke er modificeret som følge af overtrædelse af årsregnskabslovens § 58 a, stk. 2 (klagepunkt b).

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

"Klagepunkt a

Det følger af revisorlovens ...

Nævnet finder det på det foreliggende grundlag, herunder kvalitetskontrollantens arbejdsprogram, godtgjort, at indklagede ikke har dokumenteret, at han med den fornødne professionelle skepsis har udformet og udført tilstrækkelige revisionshandlinger med henblik på, at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende selskabets investeringsejendomme, herunder selskabets værdiansættelsesmodel for ejendomme for 2017.

Herved har indklagede overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og tilsidesat god revisorskik jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, i forbindelse med afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A ApS for 2017.

Klagepunkt b

Det fremgår af erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, ...

Det følger af revisorloven...

Det følger af dagældende årsregnskabslov § 58 a, stk. 1, ...

Revisornævnet lægger kvalitetskontrollantens arbejdsprogram til grund. Endvidere lægger nævnet til grund, at der i årsregnskabet for 2017 for A ApS ikke i fuldt omfang fremgår oplysninger om de særlige forudsætninger, som ligger til grund for beregning af dagsværdien for ejendomme, og at årsregnskabet som følge heraf er i strid med årsregnskabslovens bestemmelser. Indklagede har afgivet en revisionspåtegning uden fremhævelse af forhold eller modifikation af konklusionen.

Nævnet finder, at indklagede, som følge af at årsregnskabet for 2017 for A ApS ikke i fuldt omfang indeholder oplysninger om de forudsætninger, der er anvendt ved beregning af dagsværdien af ejendommene, jf. dagældende årsregnskabslovens § 58a, stk. 1, burde have modificeret sin konklusion i revisorpåtegningen. Ved ikke at have modificeret konklusionen i henhold til erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, har indklagede overtrådt god revisorskik i henhold til revisorlovens § 16, stk. 1. Nævnet finder dog ikke, at der i dette forhold er tale om en grov forseelse.

Sanktionsfastsættelse

Uanset det om klagepunkt b anførte finder Revisornævnet, at de af indklagede begåede forseelser efter en samlet vurdering ikke kan anses for at være af mindre alvorlig karakter. Anvendelse af bødestraf er derfor påkrævet. På den baggrund pålægges indklagede, ..., i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, på 40.000 kr."

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 40.000 kr.

6.4.4.3. Forvaltningsrevision

Lovgivningen indebærer, at revisionen af statens, regioners, kommuners og andre offentligt finansierede virksomheders regnskaber skal udføres i overensstemmelse med god offentlig revisorskik. Ud over revision af det finansielle regnskab omfatter normen også, at revisor udfører juridisk kritisk revision og forvaltningsrevision. Revisor skal i forbindelse hermed blandt andet vurdere, om der er foretaget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af de midler og driften af de virksomheder, der er omfattet af regnskabet, og afgive erklæring herom. I lighed med øvrige klager indgivet mod en revisor er det også i dette tilfælde klager, der skal kunne bevise, at en revisor har forset sig som angivet i et klagepunkt.

Sag 60/2021. Kendelse af 15. marts 2022.

En privat klager – en privatskole – havde klaget over, at skolens revisor ved revisionen af årsrapporten for ... skole for 2017 havde tilsidesat god revisorskik, idet årsrapporten ikke overholdt det lovgrundlag og den revisionsbekendtgørelse, der skulle følges i forbindelse med udarbejdelse af en årsrapport for en fri grundskole, og klaget over, at revisor bl.a. ikke havde påset, at regnskabet var aflagt efter de gældende regler, og at det ikke fremgik af revisionspåtegning, at det gældende regnskabsparadigme ikke var fulgt.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

”Revisornævnet lægger efter det oplyste til grund, at revisionspåtegningen for ... skole 2016 indeholdt en afkræftende konklusion som følge af forbehold for skolens fortsatte drift.

Nævnet bemærker herudover, at skolens ledelse har ansvaret for årsregnskabet, og at det er ubestridt, at indklagede har påtaget sig opgaven med assistance til udarbejdelsen af skolens årsrapport til brug for tredjeparten, Styrelsen for Undervisning og Kvalitet, (herefter STUK).

Herudover har Nævnet noteret, at STUK som følge af de fremførte forhold har pålagt ... skole at udpege en ny revisor. Endelig bemærker Nævnet, at de anførte argumenter vedrørende honoraruenighed ikke er omfattet af Nævnets kompetence, jævnfør revisorlovens § 43, stk. 3.)

Nævnet finder, herunder gennem den gengivne korrespondance mellem ... henholdsvis indklagede med STUK, det godt gjort, at indklagede har undladt at modificere revisionspåtegningen på årsregnskabet for 2017 for ...skole på trods af, at årsregnskabet på flere punkter ikke overholder kravene i regnskabsparadigmet fra STUK; at udtalelsen om ledelsesberetningen ikke er modificeret på trods af flere manglende obligatoriske oplysninger; at den tvungne omtale af revisionens udgangspunkt i dagældende bekendtgørelse nr. 957 af 6. juli 2017 i revisionspåtegningen ikke er sket samt at det afgivne revisionsprotokollat ikke overholder kravene fra STUK; herunder en redegørelse for det forhold, at revisionspåtegningen på årsregnskabet for 2016 indeholdt en afkræftende konklusion og den vurdering af skolens fortsatte drift, der som følge af såvel den afkræftende konklusion vedrørende 2016 og de foreliggende oplysninger pr. 31. december 2017 kræver en omtale såvel i protokollatet som i årsregnskabet. Det af indklagede anførte om udfordringerne med at udføre arbejdet kan ikke føre til andet resultat, end at indklagede har overtrådt revisorlovens § 16, stk. 1 og 2.”

Revisor var tidligere pålagt bøde for tilsidesættelse af god revisorskik.

Revisor blev pålagt en tillægsbøde på 20.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.6.2.2. (princippet i straffelovens § 89).

6.4.4.4. Andelsboligforeninger

Der er i beretningsåret afsagt én kendelse om revision af regnskab for andelsboligforeninger.

Sag 68/2021. Kendelse af 15. marts 2022.

En privat klager havde fremsat klage over, at revisor ved revisionen af årsregnskabet for Andelsboligforeningen A for 2020 havde handlet i strid med god revisorskik, idet revisor burde have udvist den fornødne professionelle skepsis i forhold til bl.a., at bestyrelsen og administrator havde overført ca. 12,3 mio. kr. til reservation til vedligeholdelse af ejendommen, uanset at foreningen ikke havde haft et resultat på 12,3 mio. kr., og at revisor endvidere burde have opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for, om der var det fornødne mandat fra generalforsamlingen til at gennemføre transaktionen, hvilket efter klagers opfattelse ikke var tilfældet. På den baggrund var foreningens økonomiske status efter klagers opfattelse ikke retvisende gengivet i årsregnskabet. Revisors påtegning var herefter også misvisende.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

”Indledningsvis bemærker Revisornævnet, at det er bestyrelsen, der har ansvaret for at udarbejde og aflægge en årsrapport, der giver et retvisende billede af foreningens økonomiske stilling i overensstemmelse med andelsboligloven og andre krav.

Det fremgår af årsrapporten, at årsregnskabet er aflagt i overensstemmelse med årsregnskabslovens bestemmelser for regnskabsklasse A, andelsboligforeningslovens § 5, stk. 12, § 6, stk. 2 og 8, bekendtgørelse nr. 300 af 26. marts 2019, jf. andelsboligforeningslovens § 6, stk. 2,

samt andelsboligforeningens vedtægter. Det fremgår endvidere af sagens oplysninger, at årsrapporten er aflagt i overensstemmelse med den vejledning og det modelregnskab, som Erhvervsstyrelsen har udarbejdet i samarbejde med bl.a. FSR.

Af vejledningen fremgår bl.a., at specifikationen af ”Overført til”, ”Overført resultat” mv. ikke følger af krav i årsregnskabsloven, men er begrundet i et ønske om at vise en række poster, der gør det muligt at vurdere, hvorvidt den opkrævede boligafgift har været tilstrækkelig til at dække de betalinger, der var forudsat. Det fremgår endvidere, at beløb, der reserveres til fremtidig vedligeholdelse, ikke er en omkostning i det aktuelle regnskabsår, ligesom det fremgår, at beløbene er en del af egenkapitalen, og at der ikke uden for egenkapitalen kan hensættes beløb til eksempelvis fremtidig vedligeholdelse.

Revisornævnet lægger til grund, at bestyrelsen i Andelsboligforeningen A til generalforsamlingen den 1. juni 2021 i forbindelse med aflæggelse af årsrapporten for 2020 – udarbejdet i overensstemmelse med Erhvervsstyrelsens vejledning og modelregnskab – indstillede, at foreningens reserver til vedligeholdelse af ejendommen blev forøget, og at generalforsamlingen ved godkendelsen af årsrapporten samtidig godkendte reservationen til fremtidig vedligeholdelse af ejendommen, svarende til en forhøjelse af reserven med 12.342.032 kr.

Da indklagede herefter ikke ved at afgive revisorpåtegning på årsrapporten for Andelsboligforeningen A for 2020 uden forbehold eller supplerende oplysninger har handlet i strid med god revisorskik, frifindes indklagede.”

Som anført ovenfor blev revisor frifundet.

6.4.4.5. Særdeles omfattende sager

Som tidligere anført, kan det altid drøftes, om en sag henhører under den ene eller anden underkategori. Sagerne 7/2020 og 8/2020, begge kendelser af 12. september 2022, henhører også under denne kategori, men er omtalt under kategori 6.4.4.1. (hvor meget/lidt kan der kræves af revisors revision), herunder af revisionsdokumentationen.

Der henvises til Revisornævnets hjemmeside, <http://naevneneshus.dk>, hvor hele kendelsen i anonymiseret form kan læses.

6.4.4.6. Frifindelse eventuelt kombineret med afvisning

Også i dette beretningsår er der eksempler på klager mod revisorer, der i det hele er blevet frifundet for samtlige de klager, der er rejst imod den pågældende. Frifindingerne er begrundet i, at klager ikke har kunnet bevise sin påstand. Ved Revisornævnet - der er et disciplinærnævn, der kan idømme en indbragt revisor straf i form af bøde og fratagelse af retten til at udføre revisorarbejde - gælder samme princip som inden for strafferetsplejen, dels at en klager, uanset om klager er en privat person eller en offentlig myndighed, skal kunne bevise sin påstand, dels at en rimelig tvivl skal komme den indklagede til gode.

Sag 48/2021. Kendelse af 16. februar 2022.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klage:

... Godkendt Revision... havde overtrådt revisorlovens § 28, stk. 2, idet revisionsvirksomheden ikke havde sikret, at revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem havde været anvendt i tilstrækkeligt omfang i forbindelse med uafhængighedsvurderinger ved afgivelse af revisionspåtegning på Financieringsanpartsselskabet ... for 2017 og 2018, A ApS for 2018, K/S B for 2018, C ApS for 2018, D ApS for 2017/18, E ApS for 2017/18, F ApS for 2018, G A/S for 2017/18 samt for den afgivne erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for H A/S for 2017/18.

Af sagsfremstillingen fremgår blandt andet følgende:

”Sagsfremstilling:

I en skrivelse af 8. december 2020 til ... Godkendt Revision... har Erhvervsstyrelsen i medfør af revisorlovens § 37, stk. 1, - efter der havde været iværksat og gennemført en undersøgelse vedrørende 3 af revisionsvirksomhedens tilknyttede revisorer – iværksat og gennemført en undersøgelse af den nu indklagede revisionsvirksomheds kvalitetsstyringssystem med fokus på revisionsvirksomhedens sikring af bl.a. tilknyttede revisorerers anvendelse af kvalitetsstyringssystemet i relation til foretagne uafhængighedsvurderinger.

Erhvervsstyrelsen iværksatte undersøgelsen af revisionsvirksomheden som følge af udfaldet af kontrollen af en række erklæringsopgaver udført af de 3 revisorer tilknyttet ... Godkendt Revision.... For så vidt angår de 3 revisorer, der af Erhvervsstyrelsen blev indbragt for Revisornævnet, blev sagerne – der omfattede i alt 10 revisorerklæringer – afgjort ved følgende kendelser i Revisornævnet: Sagerne 055/2020 og 058/2020 blev afgjort ved kendelse af 5. marts 2021 og sag 062/2020 blev afgjort ved kendelse af 26. februar 2021.”

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

”Revisornævnet lægger til grund, at registreret revisor A... gennem den indklagede revisionsvirksomhed ... har afgivet revisionspåtegning ... samt at registreret revisor A... personligt ved Revisornævnets kendelse i sag 58/2020 af 5. marts 2021 for overtrædelse af revisorlovens § 24, stk. 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, og dermed for tilsidesættelse af god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, idet registreret revisor A... var inhabil, da han afgav de to revisionspåtegninger, blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

Revisornævnet lægger videre til grund, at registreret revisor B... gennem den indklagede revisionsvirksomhed ... har afgivet revisionspåtegning ... samt at registreret revisor B... personligt ved Revisornævnets kendelse i sag 62/2020 af 26. februar 2021 for overtrædelse af revisorlovens § 24, stk. 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, og dermed for tilsidesættelse af god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, idet registreret revisor B... var inhabil, da han afgav de 5 revisionspåtegninger, blev pålagt en bøde på 250.000 kr.

Revisornævnet lægger videre til grund, at registreret revisor C... gennem den indklagede revisionsvirksomhed ... har afgivet revisionspåtegning... samt at registreret revisor C... personligt ved Revisornævnets kendelse i sag 55/2020 af 5. marts 2021 for overtrædelse af revisorlovens § 24, stk. 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, og dermed for tilsidesættelse af god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, idet registreret revisor C... var inhabil, da han afgav de 3 erklæringer med sikkerhed, blev pålagt en bøde på 150.000 kr.

Revisornævnet lægger videre til grund, at revisorerne, der blev pålagt bøder af Revisornævnet, i de ovennævnte 3 sager for så vidt angår 9 revisionspåtegninger og den ene revisorerklæring om udvidet gennemgang i deres arbejdspapirer vedrørende uafhængighedsvurderingen havde konkluderet, at opgaverne kunne accepteres, at revisorerne havde vurderet at opfylde uafhængighedsbestemmelserne i revisorloven i forhold til kunderne samt, at revisorerne ikke var bekendt med trusler mod uafhængigheden, herunder at revisorerne ikke havde slægtsmæssige eller andre personlige relationer til kunderne eller havde nogen direkte eller indirekte interesse i kundernes virksomheder.

Revisornævnet lægger videre grund, at revisorerne ikke i deres arbejdspapirer vedrørende uafhængighed i forbindelse med revision af årsregnskaberne for de 9 selskaber og i forbindelse med afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang for det ene selskab havde forholdt sig til, hvorvidt revisorerne i givet fald kunne være inhabile på grund af en forretningsmæssige forbindelse og derfor skulle have afstået fra at afgive revisionspåtegning og erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskaberne på de i alt 10 selskaber.

Revisornævnet lægger endvidere til grund, at Erhvervsstyrelsen har indbragt den indklagede revisionsvirksomhed ... på grundlag af undersøgelsen efter revisorlovens § 37, stk. 1, der alene er

udsprunget af Erhvervsstyrelsens undersøgelse af de oven for anførte 3 registrerede revisorer erklæringsopgaver i forbindelse med revisionen af de ovenfor nævnte 10 selskaber, jf. Revisornævnets kendelser i sagerne 055/2020, 062/2020 og 058/2020.

Revisornævnet lægger endvidere til grund som ubestridt, at den indklagede revisionsvirksomhed ... havde et kvalitetsstyringssystem, der var tilfredsstillende efter sit indhold og var taget i brug af de på tidspunkterne for erklæringsafgivelserne godkendte revisorer, der var tilknyttet den indklagede revisionsvirksomhed, at revisionsvirksomheden havde udpeget en kvalitetsansvarlig på kontoret, at der årligt blev gennemført interne kontroller, samt at revisionsvirksomheden årligt afgav ca. 2.000 erklæringer.

Revisornævnet lægger endelig til grund som oplyst af den indklagede revisionsvirksomhed, at på tidspunktet for erklæringsafgivelserne udgjorde de 3 involverede registrerede revisorer – ... - 50 % af revisionsvirksomhedens ledelse.

Efter revisorlovens - dagældende og nugældende - § 28 har en revisionsvirksomhed ikke alene pligt til at have et kvalitetsstyringssystem med henblik på at forhindre eventuelle trusler mod virksomhedens og revisors uafhængighed og objektivitet, men også pligt til at kunne dokumentere anvendelsen heraf.

Efter revisorlovens § 24, stk. 5, skal en revisionsvirksomhed sikre, at revisorerne i forbindelse med udførelsen af opgaverne i deres arbejdspapirer dokumenterer alle væsentlige trusler mod revisors og revisionsvirksomhedens uafhængighed og de sikkerhedsforanstaltninger, der er truffet for at mindske disse.

For så vidt angår klagen over, at revisionsvirksomheden ... kvalitetsstyringssystem ikke er dokumenteret anvendt i tilstrækkeligt omfang, beror bevisvurdering i denne sag på, om klager har ført bevis for, at kvalitetsstyringssystemet generelt i revisionsvirksomheden af de revisorer, der gennem revisionsvirksomheden kan afgive erklæringer med sikkerhed, ikke anvendes i tilstrækkelig grad og dermed ikke efterleves. I denne tilfældegruppe vil forekomsten af fejl og mangler ved de enkelte revisionsopgaver sædvanligvis - som det også er tilfældet i denne sag - blive påberåbt af klager som udgørende beviset for, at der er virksomhedsansvar for revisionsvirksomheden for utilstrækkelig efterlevelse.

Som anført ovenfor har Revisornævnet i de allerede afgjorte sager (Revisornævnets kendelse i sag 58/2020 af 5. marts 2021, Revisornævnets kendelse i sag 62/2020 af 26. februar 2021 og Revisornævnets kendelse i sag 55/2020 af 5. marts 2021) fundet det bevist, at

de på erklæringstidspunkterne registrerede revisorer - ... - der var tilknyttet den indklagede revisionsvirksomhed, personligt er fundet skyldige i tilsidesættelse af god revisorskik i forbindelse med de af disse revisorer afgivne revisorerklæringer på de oven for nævnte 10 årsregnskaber.

Revisornævnet er et disciplinærnævn, der kan fastsætte bøder og andre sanktioner, hvorfor Revisornævnet tager udgangspunktet i de processuelle grundsætninger, der gælder inden for strafferetsplejen, herunder at enhver rimelig tvivl skal komme den indklagede til gode.

Ved bedømmelsen af, om der herefter er ført bevis for, at der ikke blot forelå enkeltstående fejl, men derimod sådanne generelle og gennemgående fejl, der kan føre til virksomhedsansvar for utilstrækkelig anvendelse af kvalitetsstyringssystemet, har Revisornævnet i denne sag på den ene side lagt vægt på, at bestemmelserne om uafhængighed har været gældende og uændrede siden 2008, at de konstaterede fejl vedrørende revisors dokumentation af sin uafhængighed angår manglende beskrivelse af revisors overvejelse om sin habilitet vedrørende problemstillingen om tilstedeværelsen af en forretningsmæssig forbindelse samt, at klagen angår 10 revisorerklæringer vedrørende 9 forskellige selskaber.

Revisornævnet har på den anden side lagt vægt på, at klagers dokumentationen i sagen alene beror på klagers vurdering af de 3 oven for nævnte afgjorte Revisornævns sagers betydning for anvendelsen af kvalitetsstyringssystemet på grundlag af de i disse sager foreliggende oplysninger,

at klagers vurdering ikke har taget udgangspunkt i en gennemført kontrol i revisionsvirksomheden af anvendelsen af virksomhedens kvalitetsstyringssystem som sådan, at den indklagede revisionsvirksomhed havde et kvalitetsstyringssystem, der var tilfredsstillende efter sit indhold og var taget i brug af de på tidspunkterne for erklæringsafgivelserne godkendte revisorer, der var tilknyttet den indklagede revisionsvirksomhed, at revisionsvirksomheden generelt har gennemført overvågning som foreskrevet i bekendtgørelsen om godkendte revisionsvirksomheder, herunder årligt gennemført intern overvågning, samt at revisionsvirksomheden årligt afgav ca. 2.000 erklæringer.

Efter en samlet vurdering finder Revisornævnet ikke, at klager på den oven for anførte baggrund - bestående af de 10 eksempler vedrørende 9 forskellige selskaber udført af 3 forskellige godkendte revisorer - med tilstrækkelig sikkerhed har bevist, at ... Godkendt Revision...s kvalitetsstyringssystem generelt og gennemgående ikke af revisionsselskabets revisorer anvendes efter hensigten, herunder bevist, at ... Godkendt Revision..., der har ansvaret for at sikre, at revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem anvendes ved udførelse af alle erklæringsopgaver, herunder særligt for så vidt angår trusler mod revisorerne uafhængighed, som revisionsvirksomhed har handlet forsætligt eller uagtsomt i denne henseende.

Derfor frifindes revisionsvirksomheden

Det forhold, at 3 af de revisorer, der ved de tidligere sager personligt er pålagt en bøde for samme forhold, for de tos vedkommende er medlem af den indklagede revisionsvirksomheds bestyrelse og for den enes vedkommende har været medlem af revisionsvirksomhedens bestyrelse, kan ikke føre til et andet resultat."

Revisionsvirksomheden blev som anført frifundet.

Også relevant under afsnit 6.5.1.4. (når et kvalitetsstyringssystem, der er tilfredsstillende efter sit indhold, både er anskaffet, installeret og taget i brug, men anvendelsen (efterlevelsen) af systemet er i væsentlig grad utilstrækkelig.)

Sag 90/2021. Kendelse af 11. april 2022.

Tre medlemmer af en ejerlejlighedsforening havde for så vidt angår årsrapport for Ejerforeningen klaget over, at

- 1) revisor ikke havde opfyldt sine forpligtelser i henhold til Revisorloven § 1 stk. 2. Revisor havde udarbejdet en årsrapport for 2019/20, hvor der var ændret i det godkendte regnskab for 2018/19 uden at forklare, hvorfor ændringerne var foretaget,
- 2) en årsrapport vel var en erklæringsafgivelse om, at regnskabet overholder kravene til et årsregnskab,
- 3) klagerne var (tvungne) medlemmer af Ejerforeningen og derfor havde en retlig interesse i foreningens regnskaber blev udarbejdet efter loven og med gennemsigtighed,
- 4) klagen angik følgende konkrete klagepunkter til den af revisor udarbejdede årsrapport: "Klage: ... revisor ... har udarbejdet årsrapport 2019/20 for Ejerforeningen ..., hvor der er ændret i det godkendte regnskab for 2018/19 uden forklarende noter." Og "Vi mener også, at udgifter pådømt 12/2-2021 hører til i regnskabsåret 1/10-2020 - 30/9-2021."

Klagerne havde endvidere stillet følgende spørgsmål til Revisornævnet:

Det er vel ikke lovligt, at administrator og revisor foretager ændringer i det vedtagne regnskab for 2018/19 uden at give oplysninger i årsrapporten for 2019/20 om, hvorfor de er foretaget?

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende sagens realitet:

"...

Revisornævnet lægger til grund, at den af ledelsen af Ejerforening ... aflagte årsrapport for regnskabsåret 2019/2020 for Ejerforeningen ... med indklagedes revisionspåtegning af 20. maj 2021 blev godkendt på Ejerforening ... ordinære generalforsamling den 24. juni 2021.

Revisornævnet lægger videre til grund, at årsrapport ligeledes for regnskabsåret 2019/2020 for Ejerforeningen med indklagedes datering af 28. januar 2021 blev udsendt til Ejerforening ... medlemmer i foråret 2021, men at der i perioden frem til, at der kunne afholdes den ordinære generalforsamling, skete væsentlige ændringer for så vidt angår tidligere afholdte og aktiverede rådgivningsomkostninger til projektering mv., der var tabt på grund af, at Ejerforeningen ... tabte en civil sag ved Højesterets dom af 12. februar 2021 vedrørende frasalg af loftsarealer til lejlighedsudvidelser, hvilket medførte, at ejerforeningens bestyrelse fandt det nødvendigt at ændre den oprindelige årsrapport dateret den 28. januar 2021, som ikke var blevet behandlet på generalforsamling i Ejerforeningen

Klagepunkterne 1, 2 og til dels 4: Revisornævnet lægger til grund som oplyst af indklagede, at bestyrelsen i Ejerforeningen ... vurderede, at præsentationen af regnskabsposten "Gæld til ejere, altanprojekt III" udvisende kr. 299.926 under passiverne i årsrapporten for 2018/2019 kunne præsenteres mere præcist i årsrapporten for 2019/2020, og vurderede, at det var mere hensigtsmæssigt at reklassificere til henholdsvis regnskabsposterne "Deponering frasalg af loftsarealer" med kr. 278.000 og "Gæld til ejere, altanprojekt III" med kr. 28.251 under passiverne samt til regnskabsposten "Tilgodehavende hos ejere, altanprojekt III" med kr. 6.325 under aktiverne.

Revisornævnet lægger endvidere til grund, at bestyrelsen valgte at ændre sammenligningstallene i årsrapporten for 2019 /2020 under hensyntagen til regnskabsbrugers mulighed for bedre at kunne forstå den samlede årsrapport for 2019/2020.

Revisornævnet lægger videre til grund, at ledelsen ikke fandt det nødvendigt at supplere regnskabet med noteoplysning herom.

Revisornævnet lægger videre til grund, at der ikke er regnskabsposter, der er nedskrevet og, at uanset de foretagne reklassificeringer er der ikke ændret på hverken resultat eller egenkapital i sammenligningstallene for årsrapporten for 2018/2019. Der er udelukkende tale om en omklassificering af en balancepost, der tidligere har været indregnet på én linje under passiverne, hvor den overvejende del af omklassificeringen er sket inden for balanceposterne under passiverne og, at alene en uvæsentlig del (6.325 kr.) er blevet omposteret til aktiverne. Revisornævnet lægger videre til grund, at der ikke er en note i årsregnskabet i årsrapporten for 2019/20, hvor de ændrede sammenligningstal er forklaret.

På denne ovenfor anførte baggrund og henset til ændringernes kvantitative og kvalitative væsentlighed finder Revisornævnet det ikke godt gjort, at indklagede har handlet i strid med god revisorskik ved at have undladt at tage forbehold for manglende forklarende note vedrørende ændring i sammenligningstal for så vidt angår regnskabsåret 2018/19 i årsrapporten for Ejerforeningen ... for regnskabsåret 2019/2020.

Klagepunkt 4 – udgift pådømt 12. februar 2021 hører til i regnskabet for regnskabsåret 1. oktober 2020 til 30. september 2021.

En afgørelse i en retssag vedrørende forhold, som var kendt og eksisterede på balancedagen, er en regulerende begivenhed, der skal indregnes i årsrapporten for regnskabsåret. De kendte konsekvenser af Højesterets dom af 12. februar 2021 skal derfor i dette tilfælde, således som indklagede har oplyst, indgå i årsrapporten for Ejerforeningen ... for regnskabsåret 1. oktober 2019 – 30. september 2020. Aktivets – de 832.884 kr. – var blevet værdiløst som følge af dommen i Højesteret, fordi aktivets værdi var betinget af planerne om loftsudvidelserne ville blive gennemført. Indklagede frifindes på denne baggrund for klagepunkterne 1, 2 og 4.”

Revisor blev som anført frifundet.

Også relevant under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence) og afsnit 6.3.1. (retlig interesse).

Sag 85/2021 og 86//2021. Kendelse af 5. august 2022.

En privat klager, et A/S, havde indgivet klage over dels revisor personlig, dels den revisionsvirksomhed, gennem hvilken revisor havde afgivet sin revisorerklæring, til Revisornævnet, der i kendelsen beskrev klagen således:

”Revisornævnet forstår klagen således, at de indklagede ved afgivelse af erklæringen den 30. august 2019 og af erklæringen den 31. oktober 2019 på vurderingsberetningerne vedrørende indskud af selskabet A ApS og kapitalforhøjelse i B A/S har overtrådt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, og revisorlovens § 23, stk. 1, idet de indklagede ikke i tilstrækkelig grad og med fornøden omhyggelighed og præcision har udarbejdet vurderingsberetningerne for så vidt angår værdien af selskabet A ApS, samt at vurderingsberetningerne ikke har været retvisende, hvilket har medført signifikante tab for B A/S. Endvidere idet de indklagede har tilbageholdt kopi af de arbejds papirer, der ligger til grund for vurderingsberetningerne til trods for, at der er udstedt faktura for arbejdet, samt at de indklagede har anvendt en form for pression ved at tilbageholde arbejds papirerne, indtil betaling af faktura var modtaget. Endelig har de indklagede responderet med en langsommelighed, der findes beskæmmende og uden respekt for den etik som i øvrigt omgiver erhvervet.”

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende sagens realitet:

”...

Vedrørende klagen over ... revisor ...

Det fremgår af sagen, at der er i forbindelse med en kapitalforhøjelse i selskabet B A/S blev udarbejdet to vurderingsberetninger dateret henholdsvis den 30. august 2019 og den 31. oktober 2019. Det fremgår endvidere af sagens oplysninger, at indklagede ved opdragets modtagelse udfærdigede et planlægningsmemo, og at indklagede forud for udarbejdelsen og til brug for erklæringerne i vurderingsberetningerne skrev et notat indeholdende konklusionerne på de udførte arbejdshandlinger.

Efter det af indklagede anførte, herunder navnlig indklagedes redegørelse for de foretagne arbejdshandlinger på baggrund af forløbet, og de modtagne oplysninger om indklagedes overvejelser i forbindelse med opgørelse af den økonomiske værdi, lægger Revisornævnet til grund, at indklagede har udarbejdet tilstrækkeligt og egnet dokumentation for planlægning og udførelse af erklæringsopgaven i forbindelse med udarbejdelsen af vurderingsberetningerne.

Da indklagede således har udført de revisor påhvilende arbejdshandlinger og på det grundlag, som opdragsgiver har præsenteret indklagede for, finder Revisornævnet det ikke bevist, at indklagede ved at have afgivet de to vurderingsberetninger, har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, og herefter frifindes indklagede, ..., for denne del af klagen. Det bemærkes, at Nævnet ikke herved har taget stilling til selve indholdet af de afgivne erklæringer, som der ikke er klaget over.

”...

Revisornævnet frifandt revisor personligt og afviste klagen over revisionsvirksomheden.

Også relevant under afsnit 6.3.2. (udøvelse af klagebeføjelse – repræsentation og succession) og afsnit 6.4.5. (adfærdsmangler).

Sag 105//2021. Kendelse af 20. december 2022.

En andelshaver i et varmeværk havde ved en person, som andelshaveren havde givet fuldmagt, klaget over

- At indklagede ved revisionen af årsrapporten for ... Varmeværk for 2020 havde tilsidesat god revisorskik, idet indklagede i strid erklæringsbekendtgørelsen og revisorlovens bestemmelser ikke i revisionspåtegningen på årsregnskabet havde taget forbehold eller meddelt supplerende oplysninger for følgende forhold: (Klagepunkt A)
 - 25 gratistilslutninger til værkets bestyrelsesformand i et allerede forsynet område, jf. varmforsyningslovens § 20 stk. 5. Ydelserne er sket til et ledelsesmedlem – og dermed en nærtstående - på ikke sædvanlige vilkår – og uden at andre forbrugere/andelshavere har været tilbudt samme muligheder efter 2006. (Klagepunkt A1)
 - Levering af VVS -udstyr helt uden for varmforsyningslovens regler, hvilket er i strid med varmeværkets vedtægter. (Klagepunkt A2)
 - Indklagede har medvirket til at hemmeligholde oplysninger om det passerede for varmeværkets andelshavere og øvrige interessenter, og dermed medvirket til en formueforskydning, der har kostet alle værkets forbrugere mindst 5 % i merbetaling for varme i 2020. (Klagepunkt A3)
 - Indklagede har oplyst klager om, at der ikke forelå talmæssige oplysninger knyttet til projektet om tilslutning af A..., hvilket er urigtigt og dette forhold dokumenteres ved fremlæggelse af revisionsberetningen for ... Varmeværk ... for 2020 underskrevet af indklagede og indklagedes erklæring af 13. oktober 2021. (Klagepunkt A4)
 - Indklagede vidste - i hvert fald senest i 2020 - at der ikke forelå skriftligt materiale i tilknytning til kommunikation mellem driftsleder og bestyrelsesformand juli 2018 om gratistilslutningerne, og har dermed været totalt afskåret fra at tilvejebringe egnet revisionsbevis for, at der kunne foreligge en lovlig beslutning truffet med respekt af selskabslovens § 117. (Klagepunkt A5)
 - Indklagede vidste, at B-området havde været forsynet siden 2006, og at der derfor ikke kunne foretages prisdifferentiering i henhold til varmforsyningslovens § 20 stk. 5, når området for længst er forsynet, og der som en anden betingelse ikke er uens omkostningsforhold vedrørende modtageren af gratistilslutningerne og øvrige forbrugere. (Klagepunkt A6)
 - Indklagede havde medvirket til, at værdien af 7 varmtvandsbeholdere og- units regnskabsmæssigt er behandlet som anlægsaktiver til trods for, at de var bestemt til videresalg. Denne fremgangsmåde er utvivlsomt valgt for at forsøge at skjule, at indklagedes klient driver ulovlig handelsvirksomhed, som eventuelt kunne påvirke klientens skattemæssige status, og fordi beløbet ”druknede” i den samlede anlægsnote. (Klagepunkt A7)
- At indklagede ved revisionen af årsrapporten for ... Varmeværk for 2020 har overtrådt revisorloven og uafhængighedsbekendtgørelsens bestemmelser, idet revisionsfirmaet, som indklagede er direktør for, i 2019 blev revisor for selskabet S ApS, hvori varmeværkets bestyrelsesformand er reel ejer med mindst 50 % og anmeldt direktør. Når afgivne erklæringer på forskellige juridiske enheders årsregnskaber fremstår som afgivet af en og samme enhed (appearancehensynet), skal de også bedømmes som en enhed. Indklagede revisor burde derfor før hvervets påtagelse vedrørende S ApS have indset, at der var alvorlig risiko for interessekonflikter, da ejeren af S allerede i 2018 for egen vindings skyld anmodede driftslederen for ... Varmeværk... om, at ændre en formulering knyttet til en aftale om 13 gratistilslutninger, som ejeren af S ApS fik i 2006 – på lige fod med øvrige borgere på ... - som på daværende tidspunkt traf beslutning om at tilslutte sig kollektiv varmforsyning leveret fra ... Varmeværk ... fra 2005. (Klagepunkt B)

- At indklagede ved revisionen af årsrapporten for ... Varmeværk ... for 2020 havde tilsidesat god revisorskik og ikke i tilstrækkelig grad udvist professionel skepsis, integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu ved udførelsen af opgaverne samt overtrådt uafhængighedsbekendtgørelsens bestemmelser, idet indklagede i en sag om begæring af aktindsigt over for indklagedes klient har accepteret at fungere som databehandler for ... Varmeværk ..., og i den anledning meddelt klager, at hvervet ville blive varetaget af indklagedes økonomichef, som efter det oplyste ikke var involveret i revisionen af ... Varmeværk Dette har for klager først i 2021 vist sig at være et falsum, da det udtrykkelig af de seneste to års revisionsberetninger fremgår, at økonomichefen havde deltaget ved revisionens udførelse. Indklagede har ved den valgte fremgangsmåde forsøgt at opstille ”Chinese Walls”, men det kan selvsagt ikke reducere truslen mod habiliteten til et acceptabelt niveau, hvorfor indklagede burde have afstået fra hvervet. (Klagepunkt C)
- At indklagede ved revisionen af årsrapporten for ... Varmeværk ... for 2020, som følge af at indklagede og indklagedes virksomhed ikke havde kunnet reducere truslen om inhabilitet til et acceptabelt niveau vedrørende databehandlingsopgaven for 2020, ikke opfyldte gældende habilitetsbetingelser for at afgive erklæring på årsregnskabet for ... Varmeværk ... for 2020. (Klagepunkt D)
- At indklagedes erklæring af 13. oktober 2021 med oplysning om, at tilslutningen af A ... gav et overskud på 94.850 kr., (kan kun forstås som et regnskabsmæssigt overskud), var et falsum, og dermed må anses som uredelig information afgivet ensidigt til støtte for indklagedes klient, hvilket indklagede klart burde vide/have indset efter, at bestyrelsen for ... Varmeværk ... modtog en juridisk redegørelse fra marts 2021. Redegørelsen blev husstandsomdelt fire dage før generalforsamlingen, men kun til de andelshavere, der havde tilmeldt sig generalforsamlingen otte dage før dens afholdelse. I erklæringen har indklagede undladt at omtale og medtage værdi af gratisydelse for ca. 150.000 kr. samt restværdi af genanvendte forsynings- og stikledninger fra indgået aftale fra 2006 med en oprindelig værdi på 650.000 kr. (Klagepunkt E)
- At indklagede, som følge af begivenheder indtrådt efter indklagedes afgivelse af erklæring på af årsrapporten for ... Varmeværk ... for 2020, burde have tilbagekaldt årsregnskabet som følge af nye oplysninger i en advokatreddegørelse fremkommet kort tid efter tidspunktet for indklagedes erklæringsafgivelse. (Klagepunkt F)
- At indklagede ved revisionen af årsrapporten for ... Varmeværk ... for 2020 som følge af, at indklagede ikke har opfyldt årsregnskabslovens bestemmelser og ved at medvirke til at fortie et væsentligt forhold med pantesikrede rettigheder i diverse aktiver, har tilsidesat god revisorskik. (Klagepunkt G)

Revisornævnet afviste at realitetsbehandle klagepunkt E og indklagede blev frifundet for de øvrige klagepunkter.

Der henvises til Revisornævnets hjemmeside, <http://naevneneshus.dk>, hvor hele kendelsen i anonymiseret form kan læses.

Også relevant under afsnit 6.3.1. (retlig interesse).

6.4.4.7. Udvidet gennemgang

I beretningsåret er afgjort 3 sager, der hovedsageligt drejer sig om udførelse af de 4 obligatoriske supplerende handlinger i henhold til afsnit 34 i Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder. Da de supplerende handlinger er et ufravigeligt krav, sanktioneres manglende

udførelse heraf også i tilfælde, hvor der er udført alternativ handling, som ville have været tilstrækkelig, såfremt revisor havde afgivet en revisionspåtegning i stedet for en erklæring om udvidet gennemgang.

Sag 71/2021. Kendelse af 16. februar 2022.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

a) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, samt Bilag 1, Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder (udvidet gennemgang af årsregnskaber), afsnit 34, fjerde punkt, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 9, stk. 4, var overtrådt ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for A ApS for 2018, idet der ikke var dokumentation for, at indberettet AM-bidrag, A-skat og moms for 3 perioder kunne afstemmes til bogføringen.

b) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, samt Bilag 1, Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder (udvidet gennemgang af årsregnskaber), afsnit 34, fjerde punkt, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 9, stk. 4, var overtrådt ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for B ApS for 2018, idet der ikke var dokumentation for, at indberettet AM-bidrag, A-skat og moms for 3 perioder kunne afstemmes til bogføringen.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

”Revisornævnet lægger de fremlagte dokumenter, herunder kvalitetskontrollantens arbejdspapirer, til grund.

Klagepunkt a

Revisornævnet lægger til grund, at indklagede den 6. maj 2019 har afgivet erklæring om udvidet gennemgang uden modifikation af konklusionen og uden fremhævelse af forhold på årsregnskabet for A ApS for regnskabsåret 2018, at det fremgår af indklagedes arbejdspapir, kvalitetsstyringssystemet, at udskrift af skattekontoen er indhentet, at det fremgår af indklagedes arbejdspapir, at indklagede har kontrolleret AM-bidrag og A-skat i 2 perioder og moms i 1 periode, at det fremgår af indklagedes arbejdspapir, at løn, herunder skyldigt A-skat og AM-bidrag, er afstemt til afregning i januar 2019, at det fremgår af indklagedes arbejdspapir, at moms er afstemt samlet for 2018, men at der ikke i indklagedes arbejdspapir er dokumentation for, at indklagede har kontrolleret, at indberettet AM-bidrag, A-skat og moms for 3 perioder stemmer til bogføringen.

Ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang er det et ufravigeligt krav, at revisor udfører supplerende handlinger, herunder er det et obligatorisk krav, at revisor for 3 perioder kontrollerer, at virksomhedens indberetninger af AM-bidrag, A-skat og moms til Skat kan afstemmes til bogføringen. De supplerende handlinger skal udføres for at opnå yderligere sikkerhed for revisors konklusion om årsregnskabet i forhold til en erklæringsopgave om gennemgang (review). Forudsætningen for, at revisor i konklusionen positivt kan bekræfte, om årsregnskabet giver et retvisende billede i henhold til årsregnskabsloven, er netop, at revisor har udført samtlige relevante supplerende handlinger og dermed har det fornødne grundlag for den yderligere sikkerhed, der adskiller en erklæring om udvidet gennemgang fra en reviewerklæring.

På den ovenfor anførte baggrund finder Revisornævnet, at der ikke i indklagedes arbejdspapirer er dokumentation for, at indklagede har udført den påkrævede supplerende handling - kontrolleret, at virksomhedens indberetninger af AM-bidrag, A-skat og moms til Skat i 3 perioder kunne afstemmes til bogføringen - som krævet ved den udvidede gennemgang.

Revisornævnet bemærker i tilknytning hertil, at det ikke er tilstrækkeligt, at revisor efterfølgende kan afstemme AM-bidrag og A-skat til bogføringen. Revisors viden og vurderinger vedrørende væsentlige forhold skal fremgå skriftligt af den foreliggende dokumentation. Indhentelse af udskrifter alene er ikke tilstrækkelig dokumentation. Det er heller ikke tilstrækkeligt, at revisor

verbalt kan redegøre herfor. En revisor skal i sine arbejdspapirer dokumentere udførte supplerende handlinger med konklusion, fordi i og med denne dokumentation tilvejebringes beviset for, at revisor har udført den pågældende handling.

Ved at have afgivet erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for A ApS for regnskabsåret 2018 uden i sine arbejdspapirer at have dokumentation for at have udført de obligatoriske supplerende handlinger om, at indberettet AM-bidrag, A-skat og moms for 3 perioder kunne afstemmes til bogføringen, har indklagede overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, samt Bilag 1, Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder (udvidet gennemgang af årsregnskaber), afsnit 34, fjerde punkt, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 9, stk. 4, og herved tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Klagepunkt b

Revisornævnet lægger til grund, at indklagede den 11. april 2019 har afgivet erklæring om udvidet gennemgang uden modifikation af konklusionen og uden fremhævelse af forhold på årsregnskabet for B ApS for regnskabsåret 2018, at indklagede i forbindelse med lønafstemningen har indhentet e-indkomst indberetninger for 12 måneder, udskrift fra selskabets skattekonto og udskrift fra bogføring, men at der ikke i indklagedes arbejdspapir er dokumentation for, at indklagede har kontrolleret, at indberettet AM-bidrag, A-skat og moms for 3 perioder stemmer til bogføringen.

Ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang er det et ufravigeligt krav, at revisor udfører supplerende handlinger, herunder er det et obligatorisk krav, at revisor for 3 perioder kontrollerer, at virksomhedens indberetninger af AM-bidrag, A-skat og moms til Skat kan afstemmes til bogføringen. De supplerende handlinger skal udføres for at opnå yderligere sikkerhed for revisors konklusion om årsregnskabet i forhold til en erklæringsopgave om gennemgang (review).

Forudsætningen for, at revisor i konklusionen positivt kan bekræfte, om årsregnskabet giver et retvisende billede i henhold til årsregnskabsloven, er netop, at revisor har udført samtlige relevante supplerende handlinger og dermed har det fornødne grundlag for den yderligere sikkerhed, der adskiller en erklæring om udvidet gennemgang fra en reviewerklæring.

På den ovenfor anførte baggrund finder Revisornævnet, at der ikke i indklagedes arbejdspapirer er dokumentation for, at indklagede har udført den påkrævede supplerende handling - kontrolleret, at virksomhedens indberetninger af AM-bidrag, A-skat og moms til Skat i 3 perioder kunne afstemmes til bogføringen - som krævet ved den udvidede gennemgang.

Revisornævnet bemærker i tilknytning hertil, at indhentelse af udskrifter alene er ikke tilstrækkelig dokumentation. Det er heller ikke tilstrækkeligt, at revisor verbalt kan redegøre herfor. En revisor skal i sine arbejdspapirer dokumentere udførte supplerende handlinger med konklusion, fordi i og med denne dokumentation tilvejebringes beviset for, at revisor har udført den pågældende handling.

Ved at have afgivet erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for B ApS for regnskabsåret 2018 uden i sine arbejdspapirer at have dokumentation for at have udført de obligatoriske supplerende handlinger om, at indberettet AM-bidrag, A-skat og moms for 3 perioder kunne afstemmes til bogføringen, har indklagede overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, samt Bilag 1, Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder (udvidet gennemgang af årsregnskaber), afsnit 34, fjerde punkt, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 9, stk. 4, og herved tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Da der er tale om tilsidesættelse af obligatoriske handlinger, finder Revisornævnet, uanset ændringerne i revisorloven ved lov nr. 631 af 8. juni 2016, at anvendelse af bødestraf er påkrævet.
... ”

Revisor blev pålagt en bøde på 25.000 kr.

Sag 70/2021. Kendelse af 15. marts 2022.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

a) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, samt Bilag 1, Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder (udvidet gennemgang af årsregnskaber), afsnit 34, første, andet og fjerde punkt, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 9, stk. 4, var overtrådt ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for A... ApS for 2018, idet

- der ikke var dokumentation for, at der er indhentet oplysninger fra tingbog, personbog og bilbog pr. balancedagen,
- dokumentation af indhentet engagementsbekræftelse pr. balancedagen fra selskabets pengeinstitut var utilstrækkelig og
- der ikke var dokumentation for, at indberettet AM-bidrag, A-skat og moms for 3 perioder kan afstemmes til bogføringen.

b) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, samt Bilag 1, Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder (udvidet gennemgang af årsregnskaber), afsnit 34, første, andet og fjerde punkt, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 9, stk. 4, var overtrådt ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for B ApS for 2018, idet

- der ikke var dokumentation for, at der er indhentet oplysninger fra tingbog, personbog og bilbog pr. balancedagen,
- dokumentation for indhentet engagementsbekræftelse pr. balancedagen fra selskabets pengeinstitut var utilstrækkelig og
- der ikke var dokumentation for, at indberettet moms for 3 perioder kan afstemmes til bogføringen

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

"Klagepunkt A

Revisornævnet lægger de fremlagte dokumenter, herunder kvalitetskontrollantens oplysninger til grund.

Revisornævnet finder på denne baggrund og som sagen i øvrigt foreligger oplyst, at der ikke er dokumentation for, at indklagede pr. balancedagen havde indhentet udskrifter fra tingbog, personbog og bilbog, at indklagede ikke har indhentet en egentlig engagementsforespørgsel fra A ApS' pengeinstitut, samt at indklagede endvidere ikke i sine arbejds papirer har dokumentation for, at indklagede har kontrolleret, at indberettet AM-bidrag, A-skat og moms for 3 perioder stemmer til bogføringen, da han afgav sin erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for A ApS for regnskabsåret 2018.

Ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang er det et ufravigeligt krav, at revisor udfører supplerende handlinger, herunder er det et obligatorisk krav, at revisor altid skal indhente oplysninger fra tingbogen, personbogen og bilbogen pr. balancedagen, såfremt det er relevant, hvilket det er, når de pågældende typer af aktiver forekommer i det konkrete regnskab. Oplysninger fra personbogen skal dog altid indhentes med henblik på information om, hvorvidt virksomheden har stillet virksomhedspant eller pant i andet løsøre. Endvidere er det et ufravigeligt og obligatorisk krav, at revisor indhenter engagementsbekræftelser pr. balancedagen fra virksomhedens pengeinstitutter (engagementsforespørgsler), såfremt det er relevant og muligt. Endelig er det et ufravigeligt og obligatorisk krav, at revisor sikrer sig dokumentation for, at de til SKAT indberettede AM-bidrag, A-skatter, merværdiafgifter og lønsumsafgifter er korrekt indberettet på grundlag af bogføringen. De supplerende handlinger skal udføres for at opnå yderligere sikkerhed for revisors konklusion om årsregnskabet i forhold til en erklæringsopgave om gennemgang (review), og det er en forudsætning for, at revisor i konklusionen positivt kan bekræfte, om årsregnskabet giver et retvisende billede i henhold til årsregnskabsloven, at revisor har udført

samlige relevante supplerende handlinger og dermed har det fornødne grundlag for den yderligere sikkerhed, der adskiller en erklæring om udvidet gennemgang fra en reviewerklæring. Revisors supplerende handlinger skal dokumenteres i revisors arbejdspapir.

Ved at undlade at indhente de obligatoriske oplysninger fra tingbog, personbog og bilbog pr. balancedagen, ved at undlade at indhente relevante engagementsforespørgsler fra pengeinstitut pr. balancedag samt ved at undlade at dokumentere revisionshandlingerne vedrørende indberetning af AM-bidrag, A-skat og moms for 3 perioder stemmer til bogføringen, og dermed ved at undlade at indhente og foretage de efter de gældende bestemmelser obligatoriske supplerende handlinger ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang, har indklagede overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, samt erklæringsbekendtgørelsens § 9, stk. 4, jf. bilag 1, Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder (Udvidet gennemgang af årsregnskaber), afsnit 34, punkt 1, 2 og 4, jf. A62, A63 og A65 og afsnit 49, ved afgivelse af sin revisionspåtegning om udvidet gennemgang på årsregnskabet for A ApS for regnskabsåret 2018 og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Indklagede findes således skyldig i dette klagepunkt. ...”

Revisor blev med tilsvarende begrundelse også fundet skyldig i klagepunkt b.

Revisor, der tidligere var pålagt bøde af Revisornævnet, blev pålagt en bøde på 30.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.6.2.1. (princippet i straffelovens § 81).

Sag 14/2022. Kendelse af 14. oktober 2022.

Erhvervsstyrelsen havde rejst følgende klagepunkter:

a) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, samt Bilag 1, Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder (udvidet gennemgang af årsregnskaber), jf. erklæringsbekendtgørelsens § 9, stk. 4, var overtrådt ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for 2019 for A ApS, idet der ikke var dokumentation for at være foretaget en tilstrækkelig planlægning, udført tilstrækkelige handlinger vedrørende udviklingsprojekter og andre tilgodehavender samt udvist den fornødne professionelle skepsis, herunder dokumentation for, at der var opnået tilstrækkeligt og egnet bevis.

b) Erklæringsbekendtgørelsens § 10, jf. § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra b, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, var overtrådt ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for 2019 for A ApS, idet konklusionen i erklæringen om udvidet gennemgang skulle have været modificeret med forbehold for:

- a. at årsregnskabet ikke indeholdt anvendt regnskabspraksis for udviklingsprojekter under udførelse, jf. årsregnskabslovens § 53,
- b. at der i årsregnskabet ikke var foretaget binding på "Reserve for udviklingsomkostninger", jf. årsregnskabslovens § 83, stk. 2,
- c. at årsregnskabet ikke indeholdt oplysninger om de særlige forudsætninger, som ligger til grund for indregning og måling af udviklingsprojekter, jf. årsregnskabslovens § 88a.

c) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, var overtrådt i forbindelse med afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2019 for B A/S, idet der ikke var dokumentation for at være foretaget en tilstrækkelig planlægning og udført tilstrækkelige revisionshandlingerne vedrørende tilgodehavender fra salg samt udvist den fornødne professionelle skepsis herunder dokumentation for, at der var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Revisor var tidligere i 2012 og i 2020 af Revisornævnet pålagt bøde for tilsidesættelse af god revisorskik.

Følgende fremgår af Revisornævnets kendelse:

”Revisornævnet lægger de dokumenterede oplysninger, herunder kvalitetskontrollantens arbejdspapirer, til grund.

Klagepunkt a)

Som sagen foreligger oplyst, herunder også ved kvalitetskontrollantens erklæring og arbejdspapirer, finder Revisornævnet det godtgjort, at indklagede ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for 2019 for A ApS, ikke har udvist den fornødne professionelle skepsis, samt ikke har udført tilstrækkelige handlinger vedrørende udviklingsprojekter og andre tilgodehavender. Nævnet finder videre, at der ikke foreligger dokumentation for, at der er foretaget en tilstrækkelig planlægning, eller dokumentation for at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Dette fører til, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, samt Bilag 1, Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder (udvidet gennemgang af årsregnskaber), jf. erklæringsbekendtgørelsens § 9, stk. 4.

Indklagede findes på den baggrund skyldig i det rejste klagepunkt.

Klagepunkt b)

Som sagen foreligger oplyst, herunder også ved kvalitetskontrollantens erklæring og arbejdspapirer, finder Revisornævnet det godtgjort, at indklagede, ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for 2019 for A ApS, burde have modificeret konklusionen, ved at tage forbehold for at årsregnskabet ikke opfylder de fastsatte betingelser i årsregnskabslovens § 53, § 83, stk. 2 og § 88a. Indklagede har dermed overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 10, jf. § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra b, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Indklagede findes på den baggrund skyldig i det rejste klagepunkt.

Klagepunkt c)

Som sagen foreligger oplyst, herunder også ved kvalitetskontrollantens erklæring og arbejdspapirer, finder Revisornævnet det godtgjort, at der ved indklagedes revision af årsregnskabet for B A/S for 2019, ikke foreligger dokumentation for at der er foretaget en tilstrækkelig planlægning, samt at indklagede ikke har udført tilstrækkelige revisionshandling vedrørende tilgodehavender fra salg eller udvist den fornødne professionelle skepsis. Endvidere er der ikke dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Revisornævnet finder dermed, at revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, er overtrådt.

Indklagede findes på den baggrund skyldig i det rejste klagepunkt.

Sanktionsfastsættelse

Ved fastsættelse af sanktionen må det tillægges betydning, at indklagede i 2020 er pålagt en bøde for et til dels lignende forhold. Det kan ikke føre til en nedsættelse af bøden, at de påtalte forhold også er konstateret af revisionsvirksomhedens egen interne kontrol. Efter en samlet vurdering fastsættes bøden for overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsens § 9, stk. 4, og § 10, jf. § 6, stk. 1, jf. stk. 2, nr. 1, jf. revisorlovens § 16 og § 23, til 60.000 kr.”

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 60.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.6.2.1. (princippet i straffelovens § 81).

6.4.4.8. Erklæringer til kompensationsansøgning på grund af Covid-19

En ansøgning til Erhvervsstyrelsen om midlertidig kompensation for en virksomheds faste omkostninger på grund af Covid-19 skal af en uafhængig godkendt revisor påtegnes med erklæring med høj grad af sikkerhed.

I beretningsåret er der afsagt 7 kendelser vedrørende denne erklæringstype. Det fremgår af de afsagte kendelser, at sagerne vedrørende denne type revisorpåtegninger angår tilsvarende

problemstillinger, fx manglende planlægning, manglende revisionsdokumentation og fx manglende forbehold, som for så vidt angår revisionspåtegninger på regnskaber og andre erklæringer i øvrigt, og at bødeniveauet afspejles i dette udgangspunkt.

Der henvises endvidere til Revisornævnets årsberetning 2021 afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen), hvor det fremgår, at Revisornævnet ved kendelse af 20. september 2021 i sag 31/2021 (overtrædelse af habilitetsbestemmelserne) tog stilling til, at det forhold, at den i den sag omhandlede revisionspåtegning angik en ansøgning om kompensation i henhold til bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020, ikke medførte en forhøjelse af bøden i forhold til bødepraksis for en tilsvarende overtrædelse.

Sag 3/2022. Kendelse af 5. august 2022.

Erhvervsstyrelsen havde rejst følgende klagepunkter:

a) Revisor havde overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, idet der ikke forelå dokumentation for, at han ved afgivelse af erklæring af 5. maj 2020 i forbindelse med ansøgning om kompensation i henhold til bekendtgørelse nr. 350 af 2. april 2020 om midlertidig kompensationsordning for virksomheders faste omkostninger indgivet af A ApS, havde foretaget tilstrækkelig planlægning af opgaven og udført tilstrækkelige handlinger, herunder opnået tilstrækkeligt og egnet bevis som grundlag for den afgivne erklæring.

b) Revisor havde overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, idet der ikke forelå dokumentation for, at han ved afgivelse af erklæring af 30. juli 2020 i forbindelse med ansøgning om kompensation i henhold til bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020 om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19 indgivet af B ApS havde foretaget tilstrækkelig planlægning af opgaven og udført tilstrækkelige handlinger, herunder opnået tilstrækkeligt og egnet bevis som grundlag for den afgivne erklæring.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

"Klagepunkt a:

... Det følger af bekendtgørelse nr. 350 af 2. april 2020 om midlertidig kompensationsordning for virksomheders faste omkostninger § 9, stk. 1, at en ansøgning om kompensation skal påtegnes af revisor, hvilket sker ved en erklæring med høj grad af sikkerhed udarbejdet af en uafhængig godkendt revisor. Erklæringen skal bl.a. omfatte opgørelsen over virksomhedens realiserede faste omkostninger i de efter § 8, stk. 1, nr. 3 eller nr. 4, angivne perioder. Endvidere fremgår det af § 9, stk. 2, at Erhvervsstyrelsen fastsætter nærmere retningslinjer for revisors arbejde, jf. stk. 1.

Revisornævnet lægger de fremlagte dokumenter, herunder kvalitetskontrollantens oplysninger til grund.

Revisornævnet finder på denne baggrund er skyldig i den rejste klage.

Klagepunkt b:

... Det følger af bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020 om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19 § 9, stk. 1, at en ansøgning om kompensation skal påtegnes af revisor, hvilket sker ved en erklæring med høj grad af sikkerhed udarbejdet af en uafhængig, godkendt revisor. Erklæringen skal bl.a. omfatte opgørelsen over virksomhedens realiserede faste omkostninger i de efter § 8, stk. 1, nr. 5 eller nr. 6, angivne perioder. Ved indsendelse af oplysninger efter § 8, stk. 1, nr. 4 og 7, skal virksomheden anvende bistand fra en uafhængig, godkendt revisor. Af bekendtgørelsens § 9, stk. 2 fremgår det, at ved afgivelse af erklæringen efter stk. 1, finder § 7, stk. 2, i erklæringsbekendtgørelsen anvendelse. I bekendtgørelsens § 9, stk. 3 fremgår det, at Erhvervsstyrelsen fastsætter nærmere retningslinjer for revisors arbejde, jf. stk. 1 og 2.

Revisornævnet lægger de fremlagte dokumenter, herunder kvalitetskontrollantens oplysninger, til grund.

Revisornævnet finder på denne baggrund ... er skyldig i den rejste klage.

... ”

Revisor blev pålagt en tillægsbøde på 35.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.6.2.2. (gentagelsesvirkning – princippet i straffelovens § 89) og afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

Sag 4/2022. Kendelse af 5. august 2022.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat klage over, at revisor havde overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, idet der ikke forelå dokumentation for, at revisor ved afgivelse af erklæring af 14. april 2020 i forbindelse med ansøgning om kompensation i henhold til bekendtgørelse nr. 350 af 2. april 2020, om midlertidig kompensationsordning for virksomheders faste omkostninger indgivet af A A/S, havde foretaget tilstrækkelig planlægning af opgaven og udført tilstrækkelige handlinger vedrørende revisionen af opgørelsen af realiserede faste omkostninger, herunder opnået tilstrækkeligt og egnet bevis som grundlag for den afgivne erklæring.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

”... Det følger af bekendtgørelse nr. 350 af 2. april 2020 om midlertidig kompensationsordning for virksomheders faste omkostninger § 9, stk. 1, at en ansøgning om kompensation skal påtegnes af revisor, hvilket sker ved en erklæring med høj grad af sikkerhed udarbejdet af en uafhængig godkendt revisor. Erklæringen skal bl.a. omfatte opgørelsen over virksomhedens realiserede faste omkostninger i de efter § 8, stk. 1, nr. 3 eller nr. 4, angivne perioder. Endvidere fremgår det af § 9, stk. 2, at Erhvervsstyrelsen fastsætter nærmere retningslinjer for revisors arbejde, jf. stk. 1.

Revisornævnet lægger de fremlagte dokumenter, herunder kvalitetskontrollantens oplysninger til grund.

Revisornævnet har ved afgørelsen lagt vægt på, at indklagede ikke over for kvalitetskontrollanten havde oplyst, at der var udført planlægning af opgaven, at indklagede først i forbindelse med klagers høringsbrev sendte oplysninger om indklagedes planlægning af opgaven, og at det fremsendte planlægningsnotat ikke er tilstrækkeligt udfyldt til den konkrete opgave. Dertil har nævnet lagt vægt på, at der alene er fremsendt dokumentation for, at en begrænset del af A A/S' realiserede faste omkostninger er gennemgået i forbindelse med indklagedes udførelse af opgaven. Revisornævnet finder på denne baggrund og som sagen i øvrigt foreligger oplyst, at der ikke foreligger dokumentation for, at indklagede har foretaget tilstrækkelig planlægning af opgaven, eller i øvrigt udført tilstrækkelige handlinger, og at der derved ikke er opnået et tilstrækkeligt og egnet bevis som grundlag for den af indklagede afgivne erklæring. Der foreligger herefter ikke den fornødne sammenhæng mellem den af indklagede afgivne erklæring og den foretagne undersøgelse. Den utilstrækkelige efterlevelse af dokumentationskravene indebærer, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, og indklagede findes derfor skyldig i den rejste klage. ... ”

Revisor blev pålagt en bøde på 30.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.6.2.1. (gentagelsesvirkning – princippet i straffelovens § 81).

Sag 6/2022. Kendelse af 8. august 2022.

Erhvervsstyrelsen havde rejst følgende klagepunkter:

a) Revisor havde overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, idet der ikke forelå dokumentation for, at han ved afgivelse af erklæring af den 1. maj 2020 i forbindelse med ansøgning om kompensation i henhold til bekendtgørelse nr. 350 af 2. april 2020 om

midlertidig kompensationsordning for virksomheders faste omkostninger indgivet af A ApS, havde udført tilstrækkeligt arbejde i forbindelse med erklæringsafgivelsen, herunder opnået tilstrækkeligt og egnet bevis som grundlag for den afgivne erklæring.

b) Revisor havde overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, idet der ikke forelå dokumentation for, at han ved afgivelse af erklæring af den 24. maj 2020 i forbindelse med ansøgning om kompensation i henhold til bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020 om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19 indgivet af B ApS, havde udført tilstrækkeligt arbejde vedrørende virksomhedens seneste resultat.

c) Revisor havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 18, stk. 1, 1. pkt., idet konklusionen i hans erklæring af den 24. maj 2020 i forbindelse med ansøgning om kompensation i henhold til bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020 om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19 indgivet af B ApS, ikke var modificeret med forbehold som følge af urigtige oplysninger efter bekendtgørelsens § 8, stk. 1, nr. 7.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

"Klagepunkt a:

Indklagede revisor har den 1. maj 2020 afgivet erklæring til brug for ansøgning om kompensation i henhold til bekendtgørelse nr. 350 af 2. april 2020 om midlertidig kompensationsordning for virksomheders faste omkostninger for A ApS.

...

Det følger af bekendtgørelse nr. 350 af 2. april 2020 om midlertidig kompensationsordning for virksomheders faste omkostninger § 9, stk. 1, at en ansøgning om kompensation skal påtegnes af revisor, hvilket sker ved en erklæring med høj grad af sikkerhed udarbejdet af en uafhængig godkendt revisor. Erklæringen skal bl.a. omfatte opgørelsen over virksomhedens realiserede faste omkostninger i de efter § 8, stk. 1, nr. 3 eller nr. 4, angivne perioder. Endvidere fremgår det af § 9, stk. 2, at Erhvervsstyrelsen fastsætter nærmere retningslinjer for revisors arbejde, jf. stk. 1. Revisornævnet lægger de fremlagte dokumenter, herunder kvalitetskontrollantens oplysninger til grund.

Revisornævnet finder på denne baggrund og som sagen i øvrigt foreligger oplyst, at der ikke foreligger dokumentation for, at indklagede har foretaget tilstrækkelig planlægning af opgaven, eller i øvrigt udført tilstrækkelige handlinger, og at der derved ikke er opnået et tilstrækkeligt og egnet bevis som grundlag for den af indklagede afgivne erklæring. Den utilstrækkelige efterlevelse af dokumentationskravene indebærer, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, og derved er skyldig i den rejste klage.

Klagepunkt b:

Revisornævnet bemærker indledningsvis, at der foreligger flere erklæringer udarbejdet af indklagede vedrørende B ApS' ansøgning om kompensation. Nævnet lægger efter parternes korrespondance og Erhvervsstyrelsens behandling af ansøgning om kompensation til grund, at erklæringen af den 24. maj 2020 er den gældende erklæring.

Indklagede har den 24. maj 2020 afgivet erklæring til brug for ansøgning om kompensation i henhold til bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020 om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19.

...

Revisornævnet lægger de fremlagte dokumenter, herunder kvalitetskontrollantens oplysninger, til grund.

Revisornævnet finder på den baggrund og som sagen i øvrigt foreligger oplyst, at der ikke foreligger dokumentation for, at indklagede har udført handlinger vedrørende B ApS seneste resultat., Indklagede burde have medtaget oplysninger herom i sin erklæring.

Klagepunkt c:

Revisornævnet lægger til grund, at indklagede den 24. maj 2020 har afgivet erklæring på ansøgning om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19 for B ApS med det formål at dokumentere virksomhedens normale omsætning, normale faste omkostninger og et resultat af det seneste år. Af erklæringen fremgår det, at B ApS' resultatopgørelser for 2019 udviste et overskud på 103.982 kr., at resultatopgørelsen er afstemt til virksomhedens bogføring, og at indklagede har vurderet, at det udførte arbejde giver et tilstrækkeligt grundlag for indklagedes konklusion. Indklagede har i erklæringen bemærket, at han ikke har revideret eller udført review af B ApS' resultatopgørelse, og at såfremt han havde udført dette, kunne han være kommet frem til en anden konklusion.

Af B ApS' resultatopgørelse for 2019 fremgår det, at årets resultat var et negativt resultat på 239.233 kr.

Det følger af bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020 om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19 § 8, stk. 1, nr. 7, at en virksomheds ansøgning om kompensation, skal vedlægges virksomhedens seneste resultat, såfremt dette er negativt. Revisornævnet finder på denne baggrund og som sagen i øvrigt foreligger oplyst, at de oplysninger, der har ligget til grund for indklagedes arbejde, er behæftet med væsentlige fejl, og at indklagede på baggrund heraf burde have modificeret sin konklusion for så vidt angår B ApS' resultat for 2019. Indklagede burde have oplyst om det ukorrekt opgjorte resultat i sin erklæring. Indklagede er herefter skyldig i dette klagepunkt."

Sanktionsfastsættelse

De pådømte forhold er begået før afsigelsen af Nævnets kendelse af 24. marts 2022, ved hvilken indklagede blev pålagt en bøde på 50.000 kr. Der skal således fastsættes en tillægsstraf for de nu foreliggende forhold, jf. princippet i straffelovens § 89.

På den baggrund pålægges indklagede, statsautoriserede revisor ..., i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, jf. straffelovens § 89 en tillægsbøde, der fastsættes til 20.000 kr. Der er herved taget hensyn til, at indklagede ved Revisornævnets kendelser af hhv. 20. januar 2016, 9. januar 2018 og 24. marts 2021 blev pålagt en bøde for tilsidesættelse af god revisorskik for ligeartede forhold."

Revisor blev som anført pålagt en tillægsbøde på 20.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.6.2.3. (gentagelsesvirkning – principperne i straffelovens § 81 og 89 i kombination).

Sag 5/2022. Kendelse af 14. oktober 2022

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

a) Revisor havde overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, idet der ikke forelå dokumentation for, at revisor ved afgivelse af erklæring af 12. april 2020 i forbindelse med ansøgning om kompensation i henhold til bekendtgørelse nr. 350 af 2. april 2020 om midlertidig kompensationsordning for virksomheders faste omkostninger indgivet af A ApS havde foretaget tilstrækkelig planlægning af opgaven og udført tilstrækkelige handlinger, herunder opnået tilstrækkeligt og egnet bevis som grundlag for den afgivne erklæring.

b) Revisor havde overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, idet der ikke forelå dokumentation for, at revisor ved afgivelse af erklæring af 19. april 2020 i forbindelse med ansøgning om kompensation i henhold til bekendtgørelse nr. 350 af 2. april 2020 om midlertidig kompensationsordning for virksomheders faste omkostninger indgivet af B ApS havde foretaget tilstrækkelig planlægning af opgaven og udført tilstrækkelige handlinger, herunder opnået tilstrækkeligt og egnet bevis som grundlag for den afgivne erklæring.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets kendelse:

"Klagepunkt a:

...

Revisornævnet finder på denne baggrund og som sagen i øvrigt foreligger oplyst, at der ikke foreligger dokumentation for, at indklagede har foretaget tilstrækkelig planlægning af opgaven, eller i øvrigt udført tilstrækkelige handlinger, og at der derved ikke er opnået et tilstrækkeligt og egnet bevis som grundlag for den af indklagede afgivne erklæring. Den utilstrækkelige efterlevelse af dokumentationskravene indebærer, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, og derved er skyldig i den rejste klage.

Klagepunkt b:

Revisornævnet finder på denne baggrund og som sagen i øvrigt foreligger oplyst, at der ikke foreligger dokumentation for, at indklagede har foretaget tilstrækkelig planlægning af opgaven, eller i øvrigt udført tilstrækkelige handlinger, og at der derved ikke er opnået et tilstrækkeligt og egnet bevis som grundlag for den af indklagede afgivne erklæring. Den utilstrækkelige efterlevelse af dokumentationskravene indebærer, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, og derved er skyldig i den rejste klage.

Sanktionsfastsættelse

På den baggrund pålægges indklagede, ..., i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der fastsættes til 30.000 kr.”

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 30.000 kr.

Sag 22/2022. Kendelse af 14. oktober 2022

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

- a) Revisor havde overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, idet der ikke forelå dokumentation for, at revisor ved afgivelse af erklæring af 11. maj 2020 i forbindelse med ansøgning om kompensation i henhold til bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020 om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19 indgivet af A K/S havde udført tilstrækkelige handlinger og dermed opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, som grundlag for den afgivne erklæring.
- b) Revisor havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 18, stk. 1, 1. pkt. idet revisor ved afgivelse af erklæring af 11. maj 2020 i forbindelse med ansøgning om kompensation i henhold til bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020 om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19 indgivet af A K/S ikke havde modificeret konklusionen med forbehold som følge af, at der var fejl i opgørelsen af realiserede faste omkostninger efter bekendtgørelsens § 8, stk. 1, nr. 5.
- c) Revisor havde overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, idet der ikke forelå dokumentation for, at revisor ved afgivelse af erklæring af 15. maj 2020 i forbindelse med ansøgning om kompensation i henhold til bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020 om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19 indgivet af B K/S havde udført tilstrækkelige handlinger og dermed opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for den afgivne erklæring.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets kendelse:

”Klagepunkt a:

...

Det følger af bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020 om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19 § 9, stk. 1, at en ansøgning om kompensation skal påtegnes af revisor, hvilket sker ved en erklæring med høj grad af sikkerhed udarbejdet af en uafhængig, godkendt revisor. Erklæringen skal bl.a. omfatte

Det følger af bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020 om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19 § 2, stk. 1, nr. 2, at der ved faste omkostninger forstås: ...

Endvidere følger det af bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020 om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19 § 8, stk. 1, nr. 5 at virksomhedens ansøgning om kompensation jf. § 7, skal vedlægges ...

Af de af Erhvervsstyrelsen udstedte retningslinjer af 6. maj 2020 for revisors arbejde ved afgivelse af erklæring i forbindelse med ansøgning om kompensation for virksomheders faste omkostninger følger det blandt andet, at revisor skal revidere opgørelsen over faste omkostninger for perioden 1. december 2019 – 29. februar 2020. ...

Revisornævnet lægger de fremlagte dokumenter, herunder kvalitetskontrollantens oplysninger og indklagedes bemærkninger til grund.

Revisornævnet finder på denne baggrund og som sagen i øvrigt foreligger oplyst, at der ikke foreligger dokumentation for, at indklagede har udført tilstrækkelige handlinger, og der derved ikke er opnået et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for den af indklagede afgivne erklæring. Den utilstrækkelige efterlevelse af dokumentationskravene indebærer, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, og derved er skyldig i den rejste klage.

Klagepunkt b:

...

Det følger af bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020 om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19 § 9, stk. 1, ...

Det følger af bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020 om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19 § 2, stk. 1, nr. 2,

Det følger af bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020 om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19 § 3, at der ydes kompensation for faste omkostninger, som virksomheden har anvendt og afholdt i Danmark.

Endvidere følger det af bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020 om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19 § 8, stk. 1, nr. 5, ...

Af de af Erhvervsstyrelsen udstedte retningslinjer af 6. maj 2020 for revisors arbejde ved afgivelse af erklæring i forbindelse med ansøgning om kompensation for virksomheders faste omkostninger følger ...

Revisornævnet lægger de fremlagte dokumenter, herunder kvalitetskontrollantens oplysninger og indklagedes bemærkninger, til grund.

Revisornævnet finder på denne baggrund og som sagen i øvrigt foreligger oplyst, at de oplysninger, der har været lagt til grund for indklagedes arbejde, er behæftet med væsentlige fejl, og at indklagede på baggrund heraf burde have modificeret sin konklusion for så vidt angår A K/S ... i opgørelsen af realiserede faste omkostninger for perioden 1. december 2019 til 29. februar 2020. Indklagede burde have rettet fundne fejl i opgørelsen over realiserede faste omkostninger, ligesom indklagede burde have taget forbehold for, at opgørelsen over realiserede faste omkostninger ikke var fratrukket godtgørelse for el-afgift. Herefter finder nævnet, at indklagede har overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 18, stk. 1, 1. pkt.

Klagepunkt c:

...

Det følger af bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020 om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19 § 9, stk. 1, ...

Det følger af bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020 om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19 § 2, stk. 1, nr. 2, ...

Endvidere følger det af bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020 om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19 § 8, stk. 1, nr. 5, Af de af Erhvervsstyrelsen udstedte retningslinjer af 6. maj 2020 for revisors arbejde ved afgivelse af erklæring i forbindelse med ansøgning om kompensation for virksomheders faste omkostninger følger ...

Revisornævnet lægger de fremlagte dokumenter, herunder kvalitetskontrollantens oplysninger og indklagedes bemærkninger, til grund.

Revisornævnet finder på denne baggrund og som sagen i øvrigt foreligger oplyst, at der ikke foreligger dokumentation for, at indklagede har udført tilstrækkelige handlinger, og der derved ikke har opnået et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for den af indklagede afgivne erklæring. Den utilstrækkelige efterlevelse af dokumentationskravene indebærer, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, og derved er skyldig i den rejste klage.

Sanktionsfastsættelse

På baggrund af ovenstående pålægges indklagede, ..., i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der særligt under hensyn til, at der er tale om såvel manglende dokumentation som erklæringsfejl, fastsættes til 40.000 kr.”

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 40.000 kr.

Sag 23/2022. Kendelse af 14. oktober 2022

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

a) Revisor havde overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, idet der ikke forelå dokumentation for, at revisor ved afgivelse af erklæring af 4. maj 2020 i forbindelse med ansøgning om kompensation i henhold til bekendtgørelse nr. 350 af 2. april 2020 om midlertidig kompensationsordning for virksomheders faste omkostninger indgivet af A... v/X havde foretaget tilstrækkelig planlægning og udførelse af revision af opgørelse af realiserede faste omkostninger, realiseret omsætning og seneste resultat, herunder opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, som grundlag for den afgivne erklæring.

b) Revisor havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 18, stk. 1, 1. pkt., idet revisor ved afgivelse af erklæring af 4. maj 2020 i forbindelse med ansøgning om kompensation i henhold til bekendtgørelse nr. 350 af 2. april 2020 om midlertidig kompensationsordning for virksomheders faste omkostninger indgivet af A... v/X ikke havde modificeret konklusionen med forbehold som følge af urigtige oplysning efter bekendtgørelsens § 8, stk. 1, nr. 5.

c) Revisor havde overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, idet der ikke forelå dokumentation for, at revisor ved afgivelse af erklæring af 30. april 2020 i forbindelse med ansøgning om kompensation i henhold til bekendtgørelse nr. 350 af 2. april 2020 om midlertidig kompensationsordning for virksomheders faste omkostninger indgivet af B ApS havde foretaget tilstrækkelig planlægning og udførelse af revision af opgørelse af realiserede faste omkostninger, og realiseret omsætning, herunder opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, som grundlag for den afgivne erklæring.

Revisor blev i det hele fundet skyldig.

Revisor blev pålagt en bøde på 40.000 kr.

Sag 24/2022. Kendelse af 26. oktober 2022

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

a) At revisor havde overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, idet der ikke forelå tilstrækkelig med dokumentation for kundeaccept, uafhængighedsvurdering, planlægning samt udførelse af revision af opgørelse af realiserede faste omkostninger, og da der

ikke var tilstrækkelig med dokumentation for indklagedes udførte handlinger i forbindelse med opgørelse af realiseret omsætning og seneste resultat, ligesom der ikke var opnået tilstrækkeligt og egnet bevis forud for afgivelse af erklæringen i forbindelse med ansøgning om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19 indgivet af A ApS, og b) at revisor havde overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, idet der ikke forelå tilstrækkelig dokumentation for udførelse af revision af realiserede faste omkostninger, herunder opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for den afgivne erklæring i forbindelse med ansøgning om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19 indgivet af B ApS.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

”Klagepunkt a

...

Revisornævnet bemærker indledningsvist, at kundeaccept, uafhængighedsvurdering, revisionsplanlægning, udførelse af revisionshandling, herunder processen i forbindelse med opnåelse af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, skal være sket før indklagede afgiver sin erklæring.

Revisornævnet finder, at der ikke foreligger dokumentation for, at indklagede har udført kundeaccept, uafhængighedsvurdering, revisionsplanlægning og udførelse af revisionshandling forinden erklæringsafgivelse den 1. maj 2020. Revisornævnet har herved lagt vægt på, at der i de af indklagede udfyldte standarddokumenter fra FSR – danske revisorer, er henvist til en bekendtgørelse, som først trådte i kraft efter erklæringsafgivelse, ligesom der er henvist til en anden kundes virksomhedsnavn.

På baggrund af de fremlagte dokumenter, herunder kvalitetskontrollantens oplysninger, finder nævnet endvidere, at der ikke foreligger tilstrækkelig med dokumentation for revision af faste omkostninger, for udførte handlinger i forbindelse med opgørelse over virksomhedens realiserede omsætning, og for udførte handlinger i forbindelse med gennemgang af virksomhedens seneste resultat, og at der derved ikke er opnået et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for den af indklagede afgivne erklæring.

Den utilstrækkelige efterlevelse af dokumentationskravene indebærer, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, og derved er skyldig i den rejste klage.

Klagepunkt b

...

Revisornævnet lægger de fremlagte dokumenter, herunder kvalitetskontrollantens oplysninger, til grund.

Revisornævnet finder på denne baggrund og som sagen i øvrigt foreligger oplyst, at der ikke foreligger dokumentation for, at indklagede har udført tilstrækkelige handlinger i forbindelse med revision af virksomhedens realiserede faste omkostninger, og der derved ikke har opnået et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for den af indklagede afgivne erklæring. Den utilstrækkelige efterlevelse af dokumentationskravene indebærer, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, og derved er skyldig i den rejste klage.

Sanktionsfastsættelse:

På baggrund af ovenstående pålægges indklagede, registreret revisor ... i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der fastsættes til 30.000 kr.”

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 30.000 kr.

6.4.4.9. Sager i øvrigt

Der er i beretningsåret afsagt 2 kendelser, der ikke "passer ind" i årets valg af kategorier. For så vidt angår sag 100/2021 henvises til, at i Revisornævnets Årsberetning 2021 er refereret en række sager vedrørende manglende forbehold og manglende modificeret konklusion, jf. afsnit 6.4.4.3. (manglende forbehold og manglende modificeret konklusion).

Sag 1/2022 angår erklæring på vurderingsberetning.

Sag 100/2021. Kendelse af 12. maj 2022.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat klage over, at revisor havde overtrådt dagældende erklæringsbekendtgørelses § 6, stk. 1, nr. 2, jf. stk. 2, § 6, stk. 3, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A ApS for 2016/17, idet det afgivne forbehold enten skulle have ført til en afkræftende konklusion i revisionspåtegningen, eller en påtegning om, at konklusion ikke kunne afgives.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets kendelse:

"... Revisornævnet lægger til grund, at indklagede den 17. december 2017 har afgivet en "bortset fra" konklusion på årsregnskabet for A... ApS for 2016/17 og taget forbehold for indregningen og målingen af leverandører af varer og tjenesteydelser, samt den eventuelle påvirkning af årets resultat. Det lægges endvidere til grund, at indklagede i grundlaget for sin konklusion med forbehold har oplyst, at balanceposten "leverandører af varer og tjenesteydelser" er indregnet i balancen med en gældsforpligtelse på 3.191 tkr. og at ledelsen i selskabet har modregnet et tilgodehavende vedrørende et modkrav hos en leverandør på 3.305 tkr. samt afsat skyldige omkostninger for 1.450 tkr. samt at indklagede ikke opnåede et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for hvorvidt de indregnede beløbene på henholdsvis 3.305 tkr. og 1.450 tkr. er medtaget korrekt i balancen pr. 30. juni 2017. Herudover lægges det til grund, at selskabets egenkapital var -4.909 tkr., at regnskabsposten "leverandører af varer og tjenesteydelser" er svarende til 58 % af de samlede indregnede kortfristede forpligtelser og er fem gange højere end balancesummen på 625.442 kr., samt at regnskabsposten overskrider det af indklagede fastsatte væsentlighedsniveau.

Revisornævnet finder som følge heraf, at den beløbsmæssige indvirkning på resultatet og på egenkapitalen i årsregnskabet for A ApS for 2016/17 både er væsentlig og gennemgribende. Når indklagede ikke havde sikret sig et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for regnskabsposten, der udgør en betydelig del af årsregnskabet, burde dette have ført til, at indklagede enten havde afgivet en afkræftende konklusion i revisionspåtegningen, eller en påtegning om, at konklusion ikke kunne afgives.

Indklagede er således skyldig i den af Erhvervsstyrelsen rejste klage.

Da forholdet ikke kan betragte som et mindre alvorligt forhold, er anvendelse af bødestraf nødvendig."

Revisor blev pålagt en bøde på 30.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

Sag 1/2022. Kendelse af 14. oktober 2022.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat klage over, at revisor havde overtrådt revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, om god revisorskik samt revisorlovens § 23, stk. 2, ved afgivelse af vurderingsberetning i forbindelse med stiftelse af A ApS (CVR-nr. ...), idet der ikke var dokumentation for, at der var udvist den fornødne professionelle skepsis ved udførelse af erklæringsopgaven, og idet der ikke var dokumentation for, at der var opnået et tilstrækkeligt og egnet bevis for det indskudte aktivs tilstedeværelse og, at det indskudte aktivs værdi mindst svarede til det aftalte vederlag.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets kendelse:

”...

Revisornævnet lægger til grund, at der i forbindelse med afgivelse af vurderingsberetningen ikke er udarbejdet arbejdsrapporter eller lignende dokumentation for de udførte handlinger. Tværtimod har indklagede baseret sin erklæring på en forældet og i øvrigt ikke nærmere dokumenteret oplysning om det driftsfremmede aktivs værdi.

Revisornævnet finder på denne baggrund, og som sagen i øvrigt foreligger oplyst, at der ikke foreligger dokumentation for, at indklagede har udvist den fornødne professionelle skepsis ved udførelse af erklæringsopgaven, og idet der ikke er dokumentation for, at der er opnået et tilstrækkeligt og egnet bevis for det indskudte aktivs tilstedeværelse og, at det indskudte aktivs værdi mindst svarer til det aftalte vederlag.

For overtrædelse af revisorlovens § 23, stk. 1, og dermed for tilsidesættelse af god revisorskik efter revisorlovens § 16, stk. 1, pålægges indklagede i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der fastsættes til 50.000 kr. Ved bødefastsættelsen er der lagt vægt på, at indklagede ved den ovenfor beskrevne adfærd har tilsidesat grundlæggende krav til en godkendt revisor.”

Revisor blev pålagt en bøde på 50.000 kr.

6.4.5. Adfærdsmangler

I dette beretningsår har Revisornævnet i sagerne 85 og 86/2021 realitetsbehandlet en klage over revisors optræden i forbindelse med en erklæringsopgaves udførelse. En klage over en revisors adfærd markerer den yderste grænse for en revisors erklæringsarbejde i videre forstand og dermed for Revisornævnets kompetence. Som det fremgår allerede i Revisornævnets årsberetning 2009, under afsnit 6.1.3., tilfældegruppe 3, side 25, angår klager under denne kategori eksempelvis klager over langsommelighed eller passivitet over for kundehenvendelser, klager over tilbageholdelse af materiale og spørgsmål om overholdelse af faktureringsreglerne vedrørende revisors honorar.

Revisornævnets praksis har været, at Revisornævnet har saglig kompetence til at tage klager af denne type over revisors adfærd under påkendelse, såfremt revisor i øvrigt har udført erklæringsarbejde eller været antaget med det formål, at revisor skulle udføre erklæringsarbejde.

Af Revisornævnets kendelse i sag 85 og 86/2021 fremgår, at Revisornævnets fortsat i forbindelse med revisors erklæringer omfattet af § 1, stk. 2, og § 1, stk. 3, finder at have kompetence til at realitetsbehandle klager over adfærdsmangler vedrørende en revisors langsommelighed, tilbageholdelse af regnskabsmateriale, herunder erklæringskundens bilagsmateriale, og den pression, der kan forekomme i tilknytning hertil, samt klager over tilsidesættelse af en revisors påhvilende pligter i relation til fakturering, herunder fremsendelse af specifikation.

Revisionsdokumentationen og revisors arbejdsrapporter er revisors ejendom, som kunden ikke har krav på at få udleveret – hvilket også fremgår af kendelsen nedenfor.

Sag 85/2021 og 86//2021. Kendelse af 5. august 2022.

Af den af en privat klager, et A/S, indgivne klage fremgik blandt andet følgende gengivelse i Revisornævnets kendelse: ”Endvidere idet de indklagede har tilbageholdt kopi af de arbejdsrapporter, der ligger til grund for vurderingsberetningerne til trods for, at der er udstedt faktura for arbejdet, samt at de indklagede har anvendt en form for pression ved at tilbageholde arbejdsrapporterne, indtil betaling af faktura var modtaget. Endelig har de indklagede responderet med en langsommelighed, der findes beskæmmende og uden respekt for den etik som i øvrigt omgiver erhvervet.”

Klagepunktet indeholder således to adfærdsklager, dels uberettiget udøvelse af tilbageholdsret, dels langsommelig sagsbehandling. I kendelsen er der endvidere truffet afgørelse i relation til klage over fakturering.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende de indgivne adfærdsklager:

” ...

Vedrørende adfærdsklagen over statsautoriseret revisor ...

Indledningsvis bemærkes, at indklagede har udført erklæringsarbejde for klager, og at Revisornævnet derfor har kompetence til at påkende også andre dele af indklagedes bistand, der knytter sig supplerende eller accessorisk til erklæringsdelen, herunder rådgivning og adfærd. Efter det af indklagede oplyste om forløbet af opgaven finder Revisornævnet, at klager ikke ved den fremlagte mailkorrespondance og dokumenter i øvrigt har godtgjort, at indklagede har udvist langsommelighed i et omfang, der er i strid med god revisorskik, og indklagede, ..., frifindes derfor for denne del af klagen. Det bemærkes, at en revisor ikke har nogen generel pligt til at udlevere sine arbejdspapirer.

Revisornævnet lægger endvidere efter de foreliggende oplysninger til grund, at indklagede har fremsendt specifikation af medgået tid ved udførelsen af opgaven for klager. Nævnet finder herefter, at indklagede ikke har tilsidesat nogen af ham påhvilende pligter i relation til fakturering, og indklagede, ..., frifindes derfor for ligeledes for denne del af klagen.”

Revisornævnet frifandt som anført også revisor for denne del af klagen.

Også relevant under afsnit 6.4.4.6. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen – frifindelse eventuelt kombineret med afvisning), hvor klagen i sin helhed og sagens realitet er beskrevet, og afsnit 6.3.2. (udøvelse af klagebeføjelse – repræsentation og succession).

6.5. Tilsynsmyndigheden

Efter vedtagelsen af ændringerne af revisorloven i juni 2016 er Erhvervsstyrelsen tilsynsmyndighed for revisorer og revisionsvirksomheder registreret i Erhvervsstyrelsens register over godkendte revisorer og revisionsvirksomheder. I dette afsnit er alene anført de sager, hvor Erhvervsstyrelsen med henvisning til revisorlovens § 34 har indbragt revisorer og/eller revisionsvirksomheder for Revisornævnet som følge af en udført kvalitetskontrol og en efterfølgende undersøgelse i medfør af revisorlovens § 37. Andre undersøgelsessager uden forbindelse til en udført kvalitetskontrol, som Erhvervsstyrelsen har indbragt for Revisornævnet, er medtaget under de afsnit i årsberetningen, som de konkrete sager angår.

6.5.1. Mangler ved kvalitetsstyringssystem

6.5.1.1. Når et kvalitetsstyringssystem slet ikke er anskaffet

Ingen sager i beretningsåret

6.5.1.2. Når et kvalitetsstyringssystem er anskaffet (og evt. installeret), men ikke taget i brug

Ingen sager i beretningsåret

6.5.1.3. Når et kvalitetsstyringssystem er anskaffet, installeret og taget i brug, men systemet lever efter sit indhold ikke op til gældende krav.

Ingen sager i beretningsåret

6.5.1.4. Når et kvalitetsstyringssystem, der er tilfredsstillende efter sit indhold, både er anskaffet, installeret og taget i brug, men anvendelsen (efterlevelsen) af systemet er i væsentlig grad utilstrækkelig.

Erhvervsstyrelsen har i beretningsåret fremsendt 5 klager i relation til dette afsnit, 3 klager over revisionsvirksomheder og 2 klager over revisor personligt. Ovenfor under afsnit 6.4.4.6. (frifindelse eventuel kombineret med afvisning) er sag 48/2021 mod en revisionsvirksomhed refereret.

Erhvervsstyrelsens 2 kontrolsager er begge fremsendt som 2 sager - dels mod revisor personligt, dels mod revisionsvirksomheden - sagerne 15/2022 og 16/2022 samt sagerne 27/2022 og 28/2022.

Sag 15/2022. Kendelse af 14. november 2022.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter over revisor personligt:

- a) At Revisorlovens § 23, stk. 1, om revisors pligt til at udarbejde arbejds papirer, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2019 for A ApS, idet der ikke var dokumentation for, at der med den fornødne professionelle skepsis var foretaget en tilstrækkelig revisionsplanlægning, og idet der ikke var dokumentation for, at der var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder.
- b) At Revisorlovens § 23, stk. 1, om revisors pligt til at udarbejde arbejds papirer og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2019 for A ApS, idet der ikke var dokumentation for, at der med den fornødne professionelle skepsis var foretaget en tilstrækkelig revisionsplanlægning, idet der ikke var dokumentation for, at der var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende going concern, idet der ikke var sammenhæng mellem arbejds papirer og den afgivne erklæring, og idet der ikke var et dokumenteret grundlag for at kunne medtage et afsnit om ”Fremhævelse af forhold i regnskabet” uden at modificere konklusionen.
- c) At Bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders tilrettelæggelse af arbejdet, jf. § 4, stk. 1, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2019 for A ApS, idet der ikke var dokumentation for tilstrækkelig involvering fra underskrivende revisor forud for afgivelse af erklæringen.

Revisor, der tidligere af Revisornævnet i 2016 og 2020 var pålagt bøder for tilsidesættelse af god revisorskik, blev fundet skyldig i alle klagepunkterne.

Revisor blev pålagt en bøde på 150.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.6.2.1. (princippet i straffelovens § 81).

Sag 16/2022. Kendelse af 14. november 2022.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter over revisionsvirksomheden:

- a) Bekendtgørelse om godkendte revisionsvirksomheders interne organisation § 2, stk. 4 og § 3, stk. 4, er overtrådt, da revisionsvirksomheden ikke har truffet passende foranstaltninger til at afhjælpe eventuelle mangler ved de etablerede systemer eller etableret passende procedurer, der sikrer en tilstrækkelig og rettidig opfølgning på hændelser, der medfører risiko for, at revisor har overtrådt eller vil overtræde bestemmelser i revisorlovgivningen.
- b) Revisorlovens § 28, stk. 2, er overtrådt, idet revisionsvirksomheden ikke har sikret tilstrækkelig anvendelse af kvalitetsstyringssystemet ved udførelse af erklæringsopgaver.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

”Revisornævnet lægger de fremlagte dokumenter, herunder kvalitetskontrollantens oplysninger, til grund.

Klagepunkt a

...

På det foreliggende grundlag, herunder de af kvalitetskontrollanten anførte observationer, lægges det til grund, at der ikke er dokumentation for, at revisionsvirksomheden har truffet passende foranstaltninger til at afhjælpe eventuelle mangler ved de etablerede systemer eller etableret passende procedurer, der sikrer en tilstrækkelig og rettidig opfølgning på hændelser, der medfører risiko for, at revisor har overtrådt eller vil overtræde bestemmelser i revisorlovgivningen. Nævnet finder herefter, at indklagede er skyldig i det rejste klagepunkt og derved har handlet i strid med § 2, stk. 4 og § 3, stk. 4 i bekendtgørelsen om godkendte revisionsvirksomheders interne organisation.

Klagepunkt b

Ifølge revisorlovens § 28, stk. 1, skal en revisionsvirksomhed have en intern organisation, herunder et kvalitetsstyringssystem, med henblik på at forhindre eventuelle trusler mod virksomhedens og revisors uafhængighed og objektivitet samt sikre kvaliteten, integriteten og grundigheden ved udførelse af en erklæringsopgave. Som led i opfyldelsen af 1. pkt. skal revisionsvirksomheden tage højde for virksomhedens størrelse og driftsmæssige karakteristika, og om den er en del af et netværk. Ifølge revisorlovens § 28, stk. 2, skal revisionsvirksomheden kunne dokumentere opfyldelsen af kravene i stk. 1, herunder anvendelsen af kvalitetsstyringssystemet.

På det foreliggende grundlag, herunder de af kvalitetskontrollanten anførte observationer, lægger Revisornævnet til grund, at der ikke er dokumentation for, at revisions-virksomheden har sikret tilstrækkelig anvendelse af kvalitetsstyringssystemet ved udførelse af erklæringsopgaver. Nævnet finder herefter, at indklagede er skyldig i det rejste klagepunkt og derved har handlet i strid med revisorlovens § 28, stk. 2.

Sanktionsfastsættelse

Indledningsvis bemærkes, at den indklagede virksomhed efter det oplyste har 4 underskriftsberettigede revisorer og at der således ikke er tale om en enkeltmandsvirksomhed. Ved fastsættelsen af sanktionen må det endvidere tillægges væsentlig betydning, at virksomheden efter tidligere kvalitetskontroller åbenlyst og konsekvent har siddet Erhvervsstyrelsens henstillinger overhørig.

For overtrædelse af § 2, stk. 4 og § 3, stk. 4 i bekendtgørelsen om godkendte revisionsvirksomheders interne organisation ligesom for overtrædelse af revisorlovens § 28, stk. 2, pålægges indklagede derfor i medfør af revisorlovens § 44, stk. 6, indklagede en bøde på 150.000 kr.”

Revisionsvirksomheden blev som anført pålagt en bøde på 150.000 kr.

Sagerne 27/2022 og 28/2022. Kendelse af 20. december 2022.

Erhvervsstyrelsen havde rejst følgende klager mod revisor personligt:

- a) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2018/19 for A ApS, idet der ikke var dokumentation for, at der var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende going concern, idet der ikke var sammenhæng mellem arbejdsrapporter og den afgivne erklæring.
- b) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2018/19 for A ApS, idet der ikke var dokumentation for, at der med den fornødne professionelle skepsis var udformet og udført revisionshandling med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder samt vedrørende varelager.

c) Erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra b, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2018/19 for B ApS, idet konklusionen i revisionspåtegningen skulle have været modificeret med forbehold for:

1. at årsregnskabet ikke indeholdt de påkrævede oplysninger om centrale forudsætninger, som er anvendt ved beregning af dagsværdien af investeringsejendomme, jf. årsregnskabslovens § 58 a, stk. 2.
2. at kapitalandele i tilknyttede virksomheder og kapitalandele i associerede virksomheder ikke var indregnet i overensstemmelse med årsregnskabslovens § 43 a
3. at egenkapitalen ikke var præsenteret i overensstemmelse med årsregnskabslovens skemakrav, jf. årsregnskabslovens § 23, stk. 1 og 2.

d) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2018/19 for B ApS, idet der ikke var dokumentation for, at der med den fornødne professionelle skepsis var udformet og udført revisionshandlinger med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende områderne investeringsejendomme, tilgodehavender hos tilknyttede og associerede virksomheder, udskudt skatteaktiv samt going concern.

e) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2018/19 for C ApS, idet der ikke var dokumentation for, at der med den fornødne professionelle skepsis var udformet og udført revisionshandlinger med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende tilgodehavender hos tilknyttede og associerede virksomheder.

Revisor, der tidligere af Revisornævnet i 2015 og 2020 var pålagt bøder for tilsidesættelse af god revisorskik, blev fundet skyldig i alle klagepunkterne.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende udmåling af bøden:

” Med hensyn til sanktionsfastsættelsen for indklagede personligt er det som oven for anført godtgjort, at indklagedes erklæringsarbejde ikke levede op til gældende krav med hensyn til dokumentation for udførelse. Disse krav er en følge af god revisorskik og følger ikke i sig selv af kvalitetsstyringssystemet, hvis formål alene er at understøtte revisor i sit erklæringsarbejde i overensstemmelse med god revisorskik. Fraværet af et kvalitetsstyringssystem eller ikke anvendelse af et kvalitetsstyringssystem i en revisionsvirksomhed kan derfor ikke fritage revisor personligt for alligevel at udføre sit erklæringsarbejde i overensstemmelse med god revisorskik. Den mangelfulde dokumentation, herunder for at der er opnået tilstrækkeligt og egnet bevis samt revisionsbevis, jf. klagepunkterne a-e, indebærer herefter, at den indklagede revisor personligt har tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1. Indklagede revisor er også ved Revisornævnets tidligere kendelser af 3. november 2015 og 15. september 2020 pålagt bøder på henholdsvis 40.000 kr. og 50.000 kr. for tilsvarende forhold. Da indklagede revisor personligt er ansvarlig for de under klagepunkt a og b omhandlede overtrædelser, som ikke er en direkte følge af den mangelfulde anvendelse af kvalitetsstyringssystemet, skal der fastsættes en særskilt sanktion herfor. Da forholdene er begået forud Revisornævnets kendelse af 20. september 2020, skal straffen endvidere fastsættes som en tillægsstraf, jf. princippet i straffelovens § 89, hvilket fører til, at det skal vurderes, hvorledes de tidligere sager ville være afgjort, såfremt sagerne dengang også havde omfattet de nu påkendte forhold. Efter en samlet vurdering af de foreliggende overtrædelser pålægges der herefter indklagede personligt en tillægsbøde på 25.000 kr. ”

Erhvervsstyrelsen havde rejst følgende klage mod revisionsvirksomheden:

a) Revisorlovens § 28, stk. 2, var overtrådt, idet revisionsvirksomheden ikke havde sikret tilstrækkelig anvendelse af kvalitetsstyringssystemet ved udførelse af erklæringsopgaver, der er afgivet den 6. februar 2020, 10. februar 2020 og 28. november 2019.

b) Bekendtgørelse om godkendte revisionsvirksomheders interne organisation § 2, stk. 4, og § 3, stk. 1, nr. 6, samt § 3, stk. 3 og 4, var overtrådt, idet der ikke var gennemført overvågning og evaluering af kvalitetsstyringssystemet og erklæringsopgaver.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis til klagepunkt a:

”Klagepunkt a

I relation til klagen over, at revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem ikke er anvendt i tilstrækkeligt omfang, beror det på en sædvanlig bevisvurdering, om klager har ført bevis for, at kvalitetsstyringssystemet ikke anvendes i tilstrækkelig grad og dermed ikke efterlevs. I denne tilfældegruppe vil forekomsten af fejl og mangler ved enkeltsagskontrollen sædvanligvis – som det også er tilfældet i denne sag – blive påberåbt af klager som udgørende beviset for, at der er virksomhedsansvar for revisionsvirksomheden for utilstrækkelig efterlevelse. Når kontrollanten har fulgt Erhvervsstyrelsens retningslinjer og stikprøvevis udtaget det foreskrevne antal sager til enkeltsagskontrol, vil Revisornævnet normalt anse grundlaget for kontrollen for at være repræsentativt for kvaliteten af revisionsvirksomhedens erklæringsarbejde. Er der ved denne kontrol fundet gennemgående fejl og mangler af en type, som kvalitetsstyringssystemet skal opfange, vil det fornødne bevis for utilstrækkelig anvendelse af systemet normalt være ført. I denne sag er der udtaget i alt tre sager til enkeltkontrol udført af revisionsvirksomhedens eneste revisor, og klager har henvist til fejl i tre ud af de tre sager; A ApS, B ApS og C ApS alle for regnskabsåret 2018/19.

Der er for A ApS, B ApS og C ApS ikke tilstrækkeligt og egnet bevis forud for afgivelsen af erklæringen på årsregnskabet vedrørende væsentlige og risikofyldte poster som tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder, varelager samt kapitalandele i tilknyttede virksomheder. For A ApS gælder tillige, at den afgivne revisionspåtegning på årsregnskabet for ikke er afgivet i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsen.

Som netop anført og som uddybet ovenfor finder Revisornævnet herefter, at klager har ført bevis for, at indklagede revisionsvirksomhed har tilsidesat god revisionsskik som anført i klagepunkterne. Ved bedømmelsen af, om der herefter er ført bevis for, at der ikke blot forelå enkeltstående fejl, men derimod sådanne generelle og gennemgående fejl, der kan føre til virksomhedsansvar for utilstrækkelig anvendelse af kvalitetsstyringssystemet, har Revisornævnet lagt vægt på, at det i tre ud af de tre kontrollerede sager kan konstateres, at der ikke forelå dokumentation for tilstrækkelig og egnet bevis/revisionsbevis som grundlag for de afgivne erklæringer vedrørende de omhandlede erklæringsemner. De konstaterede fejl ved de tre sager angår overordnet mangelfuld dokumentation for udført arbejde samt udførte revisionshandlinger, som der er krav om for at sikre kvaliteten, integriteten og grundigheden ved en revisors udførelse af en erklæringsopgave, hvilket revisionsvirksomheden skal kunne dokumentere. På denne baggrund har klager godtgjort, at revisionsvirksomheden, der har ansvaret for at sikre, at revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem anvendes ved udførelse af alle erklæringsopgaver, ikke har sikret tilstrækkelig anvendelse, hvorved revisionsvirksomheden har overtrådt revisorlovens § 28, stk. 2, jf. bekendtgørelse nr. 762 af 21. juni 2016, § 3.”

Revisor blev fundet skyldig i klagepunkt b.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende udmåling af bøden til revisionsvirksomheden:

”Sanktionsfastsættelse

For overtrædelse af revisorlovens § 28 pålægges den indklagede revisionsvirksomhed, ..., herefter i medfør revisorlovens § 44, stk. 6, jf. § 43, stk. 5, en bøde på 100.000 kr. Revisornævnet har herved

lagt til grund, at virksomhedens kvalitetsstyringssystem ikke er anvendt korrekt og at der ikke foreligger omstændigheder der kan føre til, at den efter sædvanlig praksis forskyldte bøde nedsættes.”

Som anført blev revisor personligt pålagt en bøde på 25.000 kr. og Revisionsvirksomheden pålagt en bøde på 100.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.6.2.3. (princippet i straffelovens § 81 og 89 i kombination).

6.6. Udmåling af bøde og frakendelse af godkendelse som revisor

6.6.2. Gentagelsesvirkning

I dette afsnit er nævnt kendelser, hvor revisor eller en revisionsvirksomhed forud for den klage, der træffes afgørelse om, af Revisornævnet allerede i anden sag/andre sager er fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik.

6.6.2.1. Princippet i straffelovens § 81

Såfremt den indklagede revisor eller revisionsvirksomhed forud for sin erklæringsafgivelse af Revisornævnet er fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik, er forholdet omfattet af princippet i straffelovens § 81. Det betyder, at den tidligere afgørelse ved udmåling af disciplinærstraffen, bøden, kan medføre en strafskærpelse, højere bøde, end der ville være pålagt, såfremt den indklagede revisor eller revisionsvirksomhed var indbragt for første gang.

Det bemærkes, at det ikke i alle tilfælde fremgår af Revisornævnets præmis, hvorvidt en tidligere afgørelse har haft eller ikke har haft betydning i skærpende retning ved udmåling af bøde. I dette afsnit er nævnt de sager, hvor Revisornævnets præmis udtrykkelig henviser til bestemmelsen om strafskærpelse ved udmålingen af bøden.

Sag 70/2021. Kendelse af 15. marts 2022.

Revisor, der tidligere ved Revisornævnets kendelse af 1. juni 2018 (sag 50/2017) var blevet fundet skyldig i overtrædelse af god revisorskik i forbindelse med krydsende revision, blev ved denne kendelse fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik i forbindelse med afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang for 2 forskellige selskaber.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis vedrørende udmåling af bødens størrelse: ”Sanktionsfastsættelse

Indklagede er, som ovenfor anført, tidligere blevet pålagt en bøde ved Revisornævnet for overtrædelse af god revisorskik. Ved sanktionsudmålingen har Revisornævnet tillagt den tidligere afgørelse skærpende betydning, jf. princippet i straffelovens § 81, hvorefter en tidligere afgørelse ved udmåling af disciplinærstraffen, kan medføre en strafskærpelse, end der ville være pålagt, såfremt den indklagede revisor var indbragt for Revisornævnet for første gang.

For overtrædelserne af revisorlovens § 23, stk. 1, jf. § 9, stk. 4, jf. bilag 1, Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder (Udvidet gennemgang af årsregnskaber), afsnit 34, punkt 1, 2 og 4, jf. A62, A63 og A65 og afsnit 49, og derved tilsidesættelse af god revisorskik jf. revisorlovens § 16, stk. 1, pålægges indklagede en bøde på 30.000 kr., jf. revisorlovens § 44, stk. 1.”

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 30.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.4.7. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen – udvidet gennemgang).

Sag 4/2022. Kendelse af 5. august 2022.

Revisor, der tidligere ved kendelser af 2. juli 2014 (sag 132/2013) og 15. oktober 2017 (sag 7/2017) var blevet fundet skyldig i overtrædelser af god revisorskik på grund af manglende revisionsdokumentation og manglende forbehold, blev ved denne kendelse fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik på grund af utilstrækkelig planlægning og ved ikke at have opnået tilstrækkeligt og egnet bevis som grundlag for den aflagte erklæring med sikkerhed.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis vedrørende udmåling af bødens størrelse: *”På den baggrund pålægges indklagede, ... , i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der fastsættes til 30.000 kr. Der er herved taget hensyn til, at indklagede ved Revisornævnets kendelser af hhv. 2. juli 2014 og 5. oktober 2017 blev pålagt en bøde for tilsidesættelse af god revisorskik.”*

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 30.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.4.8. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen – erklæring til kompensationsansøgning på grund af Covid-19).

Sag 14/2022. Kendelse af 14. oktober 2022.

Revisor, der tidligere ved kendelser af 3. marts 2020 (sag 14/2019) og 5. november 2012 (sag 79/2010) var blevet fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik på grund af manglende dokumentation, blev ved denne kendelse dels fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik på grund af manglende dokumentation og manglende forbehold ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang, dels fundet skyldig på grund af manglende dokumentation ved afgivelse af revisionspåtegning.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis vedrørende udmåling af bødens størrelse: *”... Ved fastsættelse af sanktionen må det tillægges betydning, at indklagede i 2020 er pålagt en bøde for et til dels lignende forhold. Det kan ikke føre til en nedsættelse af bøden, at de påtalte forhold også er konstateret af revisionsvirksomhedens egen interne kontrol. Efter en samlet vurdering fastsættes bøden for overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsens § 9, stk. 4, og § 10, jf. § 6, stk. 1, jf. stk. 2, nr. 1, jf. revisorlovens § 16 og § 23, til 60.000 kr.”*

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 60.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.4.7. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - udvidet gennemgang).

Sag 15/2022. Kendelse af 14. november 2022.

Revisor, der tidligere ved kendelser af 24. februar 2016 (sag 46/2015) og 3. marts 2020 (sag 18/2019) var blevet fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik på grund af manglende dokumentation og manglende planlægning, blev ved denne kendelse fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik på grund af manglende dokumentation og manglende planlægning ved afgivelse af revisionspåtegning.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis vedrørende udmåling af bødens størrelse: *”Sanktionsfastsættelse*

Ved fastsættelse af sanktionen må det dels tillægges betydning, at indklagede på væsentlige punkter reelt ikke har foretaget nogen revision, dels, at indklagede to gange tidligere er pålagt bøder af Revisornævnet for til dels ligeartede forhold, hvilket må betragtes som en særdeles skærpende omstændighed. På denne baggrund pålægges indklagede for overtrædelse af revisorlovens §§ 23, stk. 1, og 16, stk. 1 og 2, samt bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders tilrettelæggelse af arbejdet § 4, stk. 1, en bøde på 150.000 kr.”

Også relevant under afsnit 6.5.1.4. (tilsynsmyndigheden – når et kvalitetssystem, der er tilfredsstillende efter sit indhold, både er anskaffet, installeret og taget i brug, men anvendelsen (efterlevelsen) af systemet er i væsentlig grad utilstrækkelig).

Sag 103/2021. Kendelse af 2. december 2022. Indbragt for domstolene.

Revisor, der tidligere ved kendelse af 25. februar 2016 (sag 66/2015) var blevet fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik ved overtrædelse af uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 2, 3 og 3, blev ved denne kendelse på ny fundet skyldig i tilsidesættelse af habilitetsbestemmelserne.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis vedrørende udmåling af bødens størrelse: *” For overtrædelsen idømmes indklagede, ..., en bøde, der passende kan fastsættes til 150.000 kr. Nævnet har ved bødens størrelse lagt vægt på, at ... den 25. februar 2016 blev pålagte en bøde af Revisornævnet for tilsidesættelse af pligterne efter uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 2, 3 og 4, og at der er således tale om en anden gangs overtrædelse af uafhængighedsbekendtgørelsen.”*

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 150.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.3.2.1. (inhabilitet – forretningsmæssige forbindelser).

6.6.2.2. Princippet i straffelovens § 89

Såfremt den indklagede revisor eller revisionsvirksomhed af Revisornævnet tidligere er fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik, og den aktuelle til påkendelse foreliggende erklæringsafgivelse ikke var medtaget i denne tidligere afgørelse, selv om afgivelsen af den aktuelle revisionspåtegning tidsmæssigt lå forud for den tidligere afgørelse, er forholdet omfattet af princippet i straffelovens § 89. Det betyder, at Revisornævnet i fældende afgørelser ved fastsættelse af straffen, bødestørrelsen, skal vurdere, hvilken sanktion, bødestørrelse, den tidligere sag ville være endt med, såfremt afgørelsen dengang også havde medtaget den aktuelle revisionserklæring. Kun såfremt denne vurdering fører til en større bøde, skal den indklagede revisor idømmes en bøde, og da alene som en tillæggsbøde på "forskelsbeløbet". Den foreliggende situation er derfor ikke strafskærpende, men udtryk for princippet om, at der ikke kan pålægges højere straf, højere bøde, end tilfældet ville have været, hvis alle overtrædelser af god revisorskik, der var begået af den pågældende revisor forud for Revisornævnets afgørelse, var behandlet samlet. Den "mængderabat", der gives i denne situation, tilkommer således også den indklagede revisor, selv om forseelserne ikke blev behandlet sammen.

Sag 60/2021. Kendelse af 15. marts 2022.

Revisor blev pålagt en tillæggsbøde på 20.000 kr. i medfør af princippet i straffelovens § 89.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende udmålingen af bøden:

”Ved fastsættelsen af sanktionen må der tages hensyn til, at indklagede ved Revisornævnets kendelse af 6. november 2019 er pålagt en bøde på 40.000 kr. Det nu pådømte forhold er begået forud for denne kendelse. Sanktionen i denne sag skal derfor fastsættes som en tillægsstraf til den ved kendelsen af 6. november 2019 ikendte straf, jf. princippet i straffelovens § 89.

For overtrædelse af revisorlovens § 23, stk. 1, pålægges indklagede ... en tillæggsbøde på 20.000 kr.”

Også relevant under afsnit 6.4.4.3. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen – forvaltningsrevision).

Sag 83/2021. Kendelse af 24. marts 2022.

Revisor blev pålagt en tillægsbøde på 50.000 kr. i medfør af princippet i straffelovens § 89, idet revisor ved kendelse af 9. januar 2018 (sag 3/2017) blev pålagt en bøde på 200.000 kr. og fratog sin godkendelse som statsautoriseret revisor i 2 år. Denne tidligere sag (sag 3/2017) var i øvrigt omfattet af princippet i straffelovens § 81, idet revisor tidligere ved kendelse af 29. april 2011 (sag 56/2009) var pålagt en bøde på 100.000 kr., ved kendelse af 22. august 2011 (sag 76/2010) ved blevet fundet skyldig i overtrædelse af god revisorskik, men ikke pålagt tillægsstraf jf. princippet i straffelovens § 89, og ved kendelse af 20. januar 2016, (sag 7/2015), blev pålagt en bøde på 150.000 kr. Der var således ved den tidligere sag (sag 3/2017) taget stilling til gentagelsesvirkning efter straffelovens § 81, der derfor ikke var aktuel i den nu til påkendelse foreliggende sag.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende udmålingen af bøden:

”... Med de konstaterede overtrædelser af god revisorskik, finder nævnet at indklagede har forskyldt disciplinærstraf efter revisorlovens § 44, stk. 1. Da indklagedes revisionspåtegning af årsregnskabet for A ApS for regnskabsåret 2016 imidlertid blev afgivet forud for nævnets kendelse af 9. januar 2018 (sag 3/2017), skal sanktionsudmålingen bedømmes efter princippet i straffelovens § 89. Det skal derfor vurderes, hvorledes sag 3/2017 ville have været afgjort, såfremt sagen dengang også havde omfattet de nu påkendte forhold.

Nævnet finder, at samtidig påkendelse af de aktuelle overtrædelser og de tidligere afgjorte forhold ville have ført til en forhøjelse af den bøde på 200.000 kr. og fratagelsen af godkendelse som revisor i to år, som indklagede blev ikendt. Nævnet bemærker herved, at der i nærværende sag foreligger en række særskilte, væsentlige tilsidesættelser af god revisorskik. På denne baggrund idømmes indklagede en tillægsbøde på 50.000 kr.”

Revisor blev som anført pålagt en tillægsbøde på 50.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.4.2. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen – helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revision).

Sag 3/2022. Kendelse af 5. august 2022.

Revisor blev pålagt en tillægsbøde på 20.000 kr. i medfør af princippet i straffelovens § 89.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende udmålingen af bøden:

”Sanktionsfastsættelse

De pådømte forhold er begået før afsigelsen af Nævnets kendelse af 4. juni 2021, ved hvilken indklagede blev pålagt en bøde på 40.000 kr. Der skal således fastsættes en tillægsstraf for de nu foreliggende forhold, jf. princippet i straffelovens § 89.

Henset til at der foreligger to erklæringer og at der er tale om alvorlige forseelser, fastsættes tillægsstraffen til en bøde på 35.000 kr.”

Revisor blev som anført pålagt en tillægsbøde på 35.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.4.8. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen – erklæring til kompensationsansøgning på grund af Covid-19) og afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

6.6.2.3. Princippet i straffelovens § 81 og 89 i kombination

Sag 6/2022. Kendelse af 8. august 2022.

Revisor var tidligere ved Revisornævnets kendelser af 20. januar 2016 (sag 7/2015) og 9. januar 2018 (sag 3/2017) blevet pålagt bøder for tilsidesættelse af god revisorskik, og revisor blev i denne sag fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik for ligeartede forhold, hvorfor udmålingen af bøden i denne sag var omfattet af princippet i straffelovens § 81.

Revisor var endvidere tidligere ved Revisornævnets kendelse af 24. marts 2021 (sag 83/2022) blevet pålagt en bøde for tilsidesættelse af god revisorskik, hvorfor udmålingen af bøden i denne sag endvidere var omfattet af princippet i straffelovens § 89 i relation til kendelse af 24. marts 2021. Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis vedrørende udmåling af straffen, bødens størrelse:

”Sanktionsfastsættelse

De pådømte forhold er begået før afsigelsen af Nævnets kendelse af 24. marts 2022, ved hvilken indklagede blev pålagt en bøde på 50.000 kr. Der skal således fastsættes en tillægsstraf for de nu foreliggende forhold, jf. princippet i straffelovens § 89.

På den baggrund pålægges indklagede, ..., i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, jf. straffelovens § 89 en tillægsbøde, der fastsættes til 20.000 kr. Der er herved taget hensyn til, at indklagede ved Revisornævnets kendelser af hhv. 20. januar 2016, 9. januar 2018 og 24. marts 2021 blev pålagt en bøde for tilsidesættelse af god revisorskik for ligeartede forhold.”

Revisor blev som anført pålagt en tillægsbøde på 20.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.4.8. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen – erklæring til kompensationsansøgning på grund af Covid-19) og afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

Sag 8/2022. Kendelse af 10. november 2022.

Revisor var tidligere ved Revisornævnets kendelse af 9. juli 2015 (sag 183/2013), kendelse af 30. november 2018 (sag 18/2018) og kendelse af 7. maj 2021 (sag 82/2020) blevet pålagt bøder for tilsidesættelse af god revisorskik.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis vedrørende udmåling af straffen, bødens størrelse:

”Indklagede er ved Revisornævnets kendelse af 7. maj 2021 (sag 082-2020) for overtrædelse af Revisorlovens § 24, stk. 2, og tilsidesættelse af god revisorskik pålagt en bøde på 100.000 kr. Da indklagedes revisionspåtegninger i denne sag er afgivet forud for Revisornævnets afgørelse af den 7. maj 2021 skal forholdene bedømmes efter princippet i straffelovens § 89, hvilket fører til, at det skal vurderes, hvorledes den tidligere sag ville være afgjort, såfremt sagen dengang også havde omfattet de nu påkendte forhold. Revisornævnet finder, at der i så fald - idet de nu til påkendelse foreliggende forhold vedrører manglende overholdelse af Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik - ville være udmålt en samlet bøde på i alt 140.000 kr. Revisornævnet har videre bemærket, at indklagede ved kendelse af 9. juli 2015 har gjort sig skyldig i overtrædelse af god revisorskik ved mangelfuld planlægning og dokumentation vedrørende to årsrapporter, samt at indklagede ved kendelse af 30. november 2018 er pålagt en bøde på 30.000 kr. for overtrædelse af god revisorskik blandt andet for manglende dokumentation for at afgive erklæring om going concern. Efter en samlet vurdering, og henset til princippet i straffelovens § 89 pålægges indklagede herefter for overtrædelse af revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, jf. princippet i straffelovens § 89, en tillægsbøde på 40.000 kr.

... ”

Revisor blev som anført pålagt en tillægsbøde på 40.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.4.2. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen – helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revisionen).

Sag 27/2022. Kendelse af 20. december 2022.

Revisor var tidligere ved Revisornævnets kendelse af 3. november 2015 (sag 17/2015) og kendelse af 15. september 2020 (sag 23/2020) blevet pålagt bøder for tilsidesættelse af god revisorskik. Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis vedrørende udmåling af straffen, bødens størrelse:

”... Den mangelfulde dokumentation, herunder for at der er opnået tilstrækkeligt og egnet bevis samt revisionsbevis, jf. klagepunkterne a-e, indebærer herefter, at den indklagede revisor personligt har tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1. Indklagede revisor er også ved Revisornævnets tidligere kendelser af 3. november 2015 og 15. september 2020 pålagt bøder på henholdsvis 40.000 kr. og 50.000 kr. for tilsvarende forhold. Da indklagede revisor personligt er ansvarlig for de under klagepunkt a og b omhandlede overtrædelser, som ikke er en direkte følge af den mangelfulde anvendelse af kvalitetsstyringssystemet, skal der fastsættes en særskilt sanktion herfor.

Da forholdene er begået forud Revisornævnets kendelse af 20. september 2020, skal straffen endvidere fastsættes som en tillægsstraf, jf. princippet i straffelovens § 89, hvilket fører til, at det skal vurderes, hvorledes de tidligere sager ville være afgjort, såfremt sagerne dengang også havde omfattet de nu påkendte forhold. Efter en samlet vurdering af de foreliggende overtrædelser pålægges der herefter indklagede personligt en tillægsbøde på 25.000 kr.”

Revisor blev som anført pålagt en tillægsbøde på 25.000 kr.

Sag 30/2022. Kendelse af 20. december 2022.

Revisor var tidligere ved Revisornævnets kendelse af 22. juli 2015 (sag 119/2014), kendelse af 21. april 2020 (sag 23/2019 uafhængighedsbestemmelserne) og kendelse af 3. november 2021 (sag 51/2021) blevet pålagt bøder for tilsidesættelse af god revisorskik.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis vedrørende udmåling af straffen, bødens størrelse:

” ... Klagepunkterne i den nu til påkendelse foreliggende sag angår spørgsmålet om indklagedes habilitet ved 16 revisorerklæringer vedrørende regnskabsårene 2018 og 2019 afgivet af indklagede efter den tidligere afgørelses kendelsesdato af den 22. juli 2015 og for 8 af erklæringernes vedkommende tillige efter den tidligere afgørelsesdato af den 21. april 2020. De nu til påkendelse foreliggende overtrædelser er derfor omfattet af princippet i straffelovens § 81. Princippet i straffelovens § 81 indebærer, at der kan pålægges en højere bøde, end der ville være pålagt, såfremt den indklagede revisor var indbragt første gang. Da forholdene er begået forud Revisornævnets kendelse af 3. november 2021 og til dels kendelsen 21. april 2020, skal straffen endvidere fastsættes som en tillægsstraf, jf. princippet i straffelovens § 89, hvilket fører til, at det skal vurderes, hvorledes de tidligere sager ville være afgjort, såfremt sagerne dengang også havde omfattet de nu påkendte forhold.

Det er Revisornævnets vurdering, at en samtidig påkendelse af de samlede forhold, der er omfattet af kendelsen af 3. november 2021 og kendelsen af 21. april 2020, sammen med de nu foreliggende, alvorlige forhold, ville have medført en bøde på det lovbestemte maksimum, dvs. 600.000 kr.

For overtrædelse af revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 5, og dermed for tilsidesættelse af god revisorskik efter revisorlovens § 16, stk. 1, der i denne sag er af særlig grov karakter, pålægges indklagede efter en samlet vurdering i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en tillægsbøde, der fastsættes til 375.000 kr.”

Revisor blev som anført pålagt en tillægsbøde på 375.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.3.2.1. (inhabilitet – forretningsmæssige forbindelser) og under afsnit 6.6.3.2. (betinget frakendelse).

6.6.3. Frakendelse

Efter vedtagelsen af ændringerne til revisorloven i juni 2016 er der efter revisorloven mulighed for, at Revisornævnet kan frakende vedkommende revisor godkendelsen som revisor betinget eller ubetinget, jf. revisorlovens § 44, stk. 2 og stk. 4. Der er endvidere mulighed for, at også en revisionsvirksomhed kan frakendes sin godkendelse som revisionsvirksomhed, jf. revisorlovens § 44, stk. 6. Såvel betinget som ubetinget frakendelse af godkendelse forudsætter, at klager har nedlagt påstand herom.

6.6.3.1. Ubetinget frakendelse

Ingen sager i beretningsåret.

6.6.3.2. Betinget frakendelse

Sag 81/2021. Kendelse af 19. april 2022.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

a) Revisor havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han den 31. maj 2017 havde afgivet revisionspåtegningen på årsregnskabet for 2016 for A ApS. X var direktør og eneste ledelsesmedlem i virksomheden i perioden 9. marts 2016 – 1. december 2016, og X og revisor var begge bestyrelsesmedlemmer i B Godkendt Revisionsanpartsselskab, Statsautoriseret revisor, såvel på erklæringstidspunktet som i den periode, hvor X var bestyrelsesmedlem i A ApS.

b) Revisor havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han havde afgivet erklæring om kontantstiftelse af selskaberne X' 100 pct. kontrollerede selskaber, C ApS, D ApS, E ApS og F ApS, havde tegnet selskabskapitalen i fire af de nystiftede selskaber, mens F ApS havde stiftet 6 af selskaberne og H Holding ApS har stiftet det syvende selskab. X og revisor var begge bestyrelsesmedlemmer i B Godkendt Revisionsanpartsselskab, Statsautoriseret revisor, på erklæringstidspunkterne for kontantstiftelserne af de syv nystiftede selskaber.

Erhvervsstyrelsen havde nedlagt påstand om, at indklagede pålagdes en bøde på op til 600.000 kr., jf. revisorlovens § 44, stk. 1, 2. pkt.

Erhvervsstyrelsen havde endvidere nedlagt påstand om, at indklagede betinget frakendtes godkendelsen som registreret revisor for en periode, der nærmere skulle fastsættes af Revisornævnet, jf. revisorlovens § 44, stk. 2.

Indklagede havde nedlagt påstand om frifindelse, herunder frifindelse for så vidt angår ikendelse af en bøde efter revisorlovens § 44, stk. 1, 2. pkt., og frifindelse for ikendelse af en betinget frakendelse af godkendelsen som registreret revisor efter revisorlovens § 44, stk. 2.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

” Revisornævnets begrundelse og afgørelse:

Indledningsvis bemærkes, at det forhold, at indklagede har deponeret sin godkendelse, ikke medfører, at Revisornævnet ikke er kompetent til at behandle en klage, der angår revisionserklæringer afgivet forud for denne deponering.

Klagepunkterne a og b:

Revisornævnet har lagt til grund, at såvel indklagede som X i regnskabsåret 2016 og på tidspunktet for indklagedes revisionspåtegning for regnskabsåret 2016 for A...ApS (klagepunkt a) og på tidspunkterne for afgivelse af erklæringerne om kontantstiftelse for 7 selskaber (klagepunkt b) - ... – begge var i ledelsen for B... Godkendt Revisionsanpartsselskab, Statsautoriseret Revisor (nu ... ApS), indklagede som bestyrelsesmedlem og X som bestyrelsesmedlem og direktør.

Revisornævnet har endvidere lagt til grund, at X var ejer af mindst 90 – 99,99 % af kapitalandelene og mindst 0 - 5 % af stemmerettighederne i B... Godkendt Revisionsanpartsselskab, Statsautoriseret Revisor (nu... ApS) via sit 100 % ejede holdingselskab G... ApS.

Klagepunkt a

Revisornævnet lægger til grund, at indklagede den 31. maj 2017 har afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for regnskabsåret 2016 for A... ApS samt, at X fra den 9. marts 2016 til den 1. december 2016, dvs. i knap 9 måneder af regnskabsåret, har været selskabets administrerende – og eneste - direktør, der alene kunne tegne selskabet, samt, at selskabet ikke fra den 9. marts 2016 og resten af regnskabsåret har haft registreret en bestyrelse.

Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede i sine arbejdspapirer vedrørende sin uafhængighed for regnskabsåret 2016 har konkluderet, at opgaven kunne accepteres samt, at indklagede havde identificeret sin forbindelse til X gennem selskabet B... Godkendt Revisionsanpartsselskab, Statsautoriseret Revisor, men vurderet, at forbindelsen ikke udgjorde en trussel mod indklagedes uafhængighed.

Efter revisorlovens § 24, stk. 1 og stk. 2, skal en revisor for enhver opgave efter revisorlovens § 1, stk. 2, - hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant - være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører. Uafhængighed kræves både i opgaveperioden og den periode, regnskabet dækker. En revisor er ikke uafhængig, hvis der foreligger et direkte eller indirekte økonomisk, forretnings- eller ansættelsesmæssigt forhold, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed.

Efter bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed må en revisor ikke udføre opgaver som omhandlet i revisorlovens § 1, stk. 2, når der foreligger trusler, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, jf. bekendtgørelsens § 1, stk. 1. Trusler mod uafhængighed foreligger efter bekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, altid, såfremt en revisor, der er knyttet til en opgave, har en forretningsmæssig forbindelse med den virksomhed, som opgaven vedrører, som indebærer en fælles kommerciel eller økonomisk interesse, medmindre den forretningsmæssige forbindelse udøves inden for begge parter normale virksomhed på normale forretningsmæssige vilkår og ikke har et så betydeligt omfang, at den forretningsmæssige forbindelse udgør en trussel mod uafhængigheden. Det fremgår blandt andet af EU-henstillingen om revisors uafhængighed, at "den virksomhed, som opgaven vedrører" også omfatter ledelsen i virksomheden.

Revisornævnet finder, at indklagedes og X' samtidige ledelsesposter i selskabet B... Godkendt Revisionsanpartsselskab, Statsautoriseret Revisor, (nu ... ApS), indklagede som bestyrelsesmedlem, X som både bestyrelsesmedlem, direktør og kapitalejer af mindst 90 %, i regnskabsåret 2016 og på erklæringstidspunktet for indklagedes revisionspåtegning for A... ApS, sammenholdt med X' bestridelse af hvervet som direktør i selskabet A... ApS i perioden fra den 9. marts 2016 til den 1. december 2016, i hvilken periode X var eneste direktør og tegningsberettigede, udgør et professionelt og dermed forretningsmæssigt samarbejde og en forretningsmæssig forbindelse mellem de involverede personer og selskaber, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet X i en stor del af regnskabsåret 2016 har været direktør i A... ApS.

Revisornævnet finder endvidere, at den anførte forretningsmæssige forbindelse mellem indklagede og X - uanset det ikke er X, der som administrerende direktør har underskrevet ledelsespåtegningen på årsregnskabet for regnskabsåret 2016 for A... ApS, som var indklagedes kunde – der i dette tilfælde består i begges samtidige ledelsesroller i B... Godkendt Revisionsanpartsselskab, Statsautoriseret Revisor (nu ... ApS), indklagede som bestyrelsesmedlem, X som bestyrelsesmedlem og direktør, har et så betydeligt omfang, at den forretningsmæssige forbindelse udgør en trussel mod indklagedes uafhængighed.

Revisornævnet finder endvidere, at den anførte forretningsmæssige forbindelse mellem indklagede og X, der i knap 9 måneder af regnskabsåret har været administrerende direktør, eneste direktør og eneste tegningsberettigede i selskabet A... ApS, og som ikke i perioden har haft en registreret bestyrelse, og som var indklagedes kunde - sammenholdt med, at både indklagede som bestyrelsesmedlem og X som bestyrelsesmedlem og direktør i perioden begge var i ledelsen af B... Godkendt Revisionsanpartsselskab, Statsautoriseret Revisor (nu ... ApS) – kan vække tvivl om indklagedes uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, jf. hertil revisorlovens § 24, stk. 2, og uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1. Revisornævnet har ved denne vurdering lagt vægt på, at alle selskaber er erhvervsdrivende selskaber, samt lagt vægt på, at indklagedes og X' forbindelser via B... Godkendt Revisionsanpartsselskab, Statsautoriseret Revisor (nu ... ApS) og til A... ApS, der var indklagedes kunde, ikke, heller ikke af en velinformeret tredjemand, kan anses for at være uvæsentligt i forbindelse med vurdering af krav til en revisors habilitet i det tilfælde, hvor en revisor for et selskab optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant. Revisornævnet bemærker i tilknytning hertil, at det er revisor, der i forbindelse med sin afgivelse af en revisionspåtegning på et regnskab optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant, og at det derfor også er revisor, der ex officio har ansvaret for at foretage relevante og nødvendige undersøgelser og skønsmæssige vurderinger vedrørende sin habilitet, herunder også i forhold til, hvorvidt der foreligger en forretningsmæssig forbindelse og, om en forretningsmæssig forbindelse kan vække tvivl om en revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand. Det tilføjes endvidere i tilknytning hertil, at den foreliggende trussel mod revisors uafhængighed i givet fald ville være omfattet af uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, og at der derfor ikke kunne indsættes sikkerhedsforanstaltninger med henblik på at reducere truslen mod revisors uafhængighed til et acceptabelt niveau, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 2.

Revisornævnet finder som anført, at det forhold, at revisor og et ledelsesmedlem i revisors kunde i en del af kundens regnskabsåret begge er ledelsesrepræsentanter i revisionsvirksomheden for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed, jf. revisorlovens § 1, stk. 1. Det bemærkes i den forbindelse, at den danske revisorlov bygger på den principbaserede tilgang, hvilket indebærer, at der ikke er opstillet en facitliste over, hvad der er forbudt og, hvad der er tilladt, men at revisor, hver gang revisor påtager sig en erklæringsopgave, skal foretage en konkret vurdering af, om der foreligger – eller kan foreligge – trusler mod uafhængigheden af en sådan art, at der er risiko for, at revisor lader sig lede af uvedkommende interesser. Det bemærkes endvidere i den forbindelse, at uafhængighedsbestemmelsen omhandler både uafhængighed i opfattelse og uafhængighed i fremtoning, hvilket fx omfatter en situation, hvor en velinformeret tredjemand mener, at en revisor ikke fremstår uafhængig. Det bemærkes i den forbindelse endvidere, at vurderingen af, hvorvidt en revisor er inhabil eller ikke er inhabil, ikke alene kan afgøres ud fra en analyse af, hvorvidt en påvirkning af en revisor efter gældende bestemmelser ville være mulig, men skal afgøres ud fra en samlet helhedsvurdering, hvori også som et skønsmæssigt parameter indgår en overvejelse af, om uafhængigheden er transparent - om en forretningsmæssig forbindelse for en velinformeret tredjemand kunne vække tvivl om en revisors uafhængighed.

På denne baggrund finder Revisornævnet, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 5, og herved tilsidesat god revisorskik.

Klagepunkt b

Revisornævnet lægger til grund, at selskabet C... ApS stiftede i alt 6 selskaber - ... – samt, at selskabet C... ApS på stiftelsestidspunktet og erklæringstidspunktet tegnede selskabskapitalen i ... ApS, at D... ApS på stiftelsestidspunktet og erklæringstidspunktet tegnede selskabskapitalandele i ... og, at F... ApS på stiftelsestidspunktet og erklæringstidspunktet tegnede kapitalandelene ... ApS.

Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede i forbindelse med stiftelsen af selskaberne samme dag eller få dage efter - ... – digitalt har afgivet erklæring om kontantstiftelse af de ovennævnte 6 selskaber i form af en kontant kassebeholdning og dermed samtidig erklæring om, at selskabskapitalen blev indbetalt til de 6 selskabers konti senest på stiftelsestidspunktet.

Revisornævnet lægger endvidere til grund, at selskabet E... ApS den 26. juni 2017 var medstifter af selskabet ... ApS, samt, at selskabet E... ApS på stiftelsestidspunktet og erklæringstidspunktet tegnede 50 % af kapitalandelene i ... ApS.

Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede i forbindelse med stiftelsen af selskabet den 26. juni 2017 digitalt har afgivet erklæring om kontantstiftelse af selskabet i form af en kontant kassebeholdning og dermed samtidig erklæring om, at selskabskapitalen blev indbetalt til selskabets konto senest på stiftelsestidspunktet.

Revisornævnet bemærker i tilknytning hertil, at de af indklagede afgivne erklæringer er erklæringer med sikkerhed, jf. revisorlovens § 1, stk. 2. Registrering af et kapital selskab er omfattet af bestemmelsen i selskabslovens § 40, og revisors erklæring om kontantstiftelse ved kontant kassebeholdning er omfattet af § 16, stk. 2, nr. 4, i de på erklæringstidspunkterne dagældende bekendtgørelser nr. 243 af 10. marts 2015 og nr. 1466 af 25. november 2016 om anmeldelse, registrering, gebyr samt offentliggørelse i Erhvervsstyrelsen, nugældende § 18, stk. 1, nr. 4, i bekendtgørelse nr. 1377 af 12. december 2019 om anmeldelse, registrering, gebyr samt offentliggørelse i Erhvervsstyrelsen.

Revisornævnet bemærker endvidere i tilknytning hertil, at det lægges til grund, at indklagede har afgivet sine revisorerklæringer digitalt til Erhvervsstyrelsen på de oven for nævnte tidspunkter, og Revisornævnet lægger til grund, at indklagede i den forbindelse har indestået for, at den indbetalte kapital var indbetalt på selskabernes konti i et pengeinstitut. Erklæringerne er derved – uanset revisorerklæringerne ikke er affattet i overensstemmelse med bekendtgørelsen om godkendte revisors erklæringer - omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2.

Revisornævnet lægger videre til grund, at X på stiftelsestidspunkterne for ovennævnte selskaber ejede samtlige kapitalandele og var direktør i selskaberne C... ApS og D... ApS, at X på stiftelsestidspunktet for ovennævnte selskab ejede samtlige kapitalandele og var direktør i selskabet F... ApS og, at X på stiftelsestidspunktet for ovennævnte selskab ejede samtlige kapitalandele og var direktør i selskabet F... ApS.

Efter revisorlovens § 24, stk. 1 og stk. 2, skal en revisor for enhver opgave efter revisorlovens § 1, stk. 2, - hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant - være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører. Uafhængighed kræves både i opgaveperioden og den periode, regnskabet dækker. En revisor er ikke uafhængig, hvis der foreligger et direkte eller indirekte økonomisk, forretnings- eller ansættelsesmæssigt forhold, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed.

Efter bekendtgørelsen om godkendte revisors og revisionsvirksomheders uafhængighed må en revisor ikke udføre opgaver som omhandlet i revisorlovens § 1, stk. 2, når der foreligger trusler, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, jf.

bekendtgørelsens § 1, stk. 1. Trusler mod uafhængighed foreligger efter bekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, altid, såfremt en revisor, der er knyttet til en opgave, har en forretningsmæssig forbindelse med den virksomhed, som opgaven vedrører, som indebærer en fælles kommerciel eller økonomisk interesse, medmindre den forretningsmæssige forbindelse udøves inden for begge parter normale virksomhed på normale forretningsmæssige vilkår og ikke har et så betydeligt omfang, at den forretningsmæssige forbindelse udgør en trussel mod uafhængigheden. Det fremgår blandt andet af EU-henstillingen om revisors uafhængighed, at "den virksomhed, som opgaven vedrører" også omfatter ledelsen i virksomheden.

For så vidt angår stiftelse af selskaberne ... finder Revisornævnet, at den forretningsmæssige forbindelse, der i dette tilfælde består i indklagedes og X' hverv i ledelsen af samme erhvervsdrivende selskab – B... Godkendt Revisionsanpartsselskab, Statsautoriseret Revisor sammenholdt med, at X ved stiftelsen af de tre selskaber, der var indklagedes kunder, tiltrådte som direktør – udgør et professionelt og dermed forretningsmæssigt samarbejde og en forretningsmæssig forbindelse mellem de involverede personer og selskaber, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet X på erklæringstidspunkterne har været ledelsesmedlem i de tre nystiftede selskaber.

Revisornævnet finder endvidere, at den forretningsmæssige forbindelse, der i dette tilfælde består i begges hverv i ledelsen af samme erhvervsdrivende selskab samt X' ejerskab af kapitalandele i selskabet med mindst 90 – 99,99 % - selskabet B... Godkendt Revisionsanpartsselskab, Statsautoriseret Revisor (nu ... ApS) – har et så betydeligt omfang, at den forretningsmæssige forbindelse udgør en trussel mod indklagedes uafhængighed.

Revisornævnet finder videre, at den anførte forbindelse mellem indklagede og X kan vække tvivl om indklagedes uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, idet indklagede på de 3 erklæringstidspunkter afgav erklæring om kontantstiftelse af de 3 selskaber - ... – og afgav erklæring om, at selskabskapitalen blev indbetalt til selskabernes konti senest på stiftelsestidspunkterne, samtidig med, at indklagede og X begge var i ledelsen for det erhvervsdrivende selskab B... Godkendt Revisionsanpartsselskab, Statsautoriseret Revisor (nu ... ApS), indklagede som bestyrelsesmedlem og X som bestyrelsesmedlem og direktør, jf. hertil revisorlovens § 24, stk. 2, og uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1.

For så vidt angår stiftelse af selskaberne ... lægger Revisornævnet til grund, at den forretningsmæssige forbindelse i disse tilfælde mellem indklagede og X fra begges hverv i ledelsen af samme erhvervsdrivende selskab – B... Godkendt Revisionsanpartsselskab, Statsautoriseret Revisor (nu ... ApS) - ikke direkte kan sammenkædes med personer i ledelsen i de selskaber, der blev stiftet, og som var indklagedes kunder. På denne baggrund finder Revisornævnet det betænkeligt at subsumere denne del af klagepunktet under uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5.

Revisornævnet finder imidlertid, at den anførte forbindelse mellem indklagede og X kan vække tvivl om indklagedes uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, idet indklagede på de 4 erklæringstidspunkter afgav erklæring om kontantstiftelse af de 4 selskaber - ... – og afgav erklæring om, at selskabskapitalen blev indbetalt til selskabernes konti senest på stiftelsestidspunkterne, samtidig med, at indklagede og X begge var i ledelsen for det erhvervsdrivende selskab B... Godkendt Revisionsanpartsselskab, Statsautoriseret Revisor (nu ... ApS), indklagede som bestyrelsesmedlem og X som bestyrelsesmedlem og direktør, jf. hertil revisorlovens § 24, stk. 2, og uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1.

Revisornævnet har ved vurderingen af, hvorvidt de ovenfor anførte forbindelser mellem indklagede og X kan vække tvivl om indklagedes uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, lagt vægt på, at alle selskaber er erhvervsdrivende selskaber samt, at indklagedes og X' forbindelser via B... Godkendt Revisionsanpartsselskab, Statsautoriseret Revisor (nu ... ApS) til indklagedes kunder, de to stiftende selskaber – ... - ikke, heller ikke af en velinformeret tredjemand, kan anses for at være uvæsentlige i forbindelse med vurdering af krav til en revisors habilitet i det tilfælde, hvor en revisor for et selskab optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant, og hvor revisor afgiver en erklæring over for en offentlig myndighed. Revisornævnet bemærker i tilknytning hertil, at revisor i forbindelse med sin afgivelse af en revisorerklæring med sikkerhed, jf. revisorlovens § 1, stk. 2, optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant, og at det derfor også er revisor, der ex officio har ansvaret for at foretage relevante og nødvendige undersøgelser og skønsmæssige vurderinger vedrørende sin habilitet, herunder også i forhold til, hvorvidt der foreligger en forretningsmæssig

forbindelse og, om en forretningsmæssig forbindelse kan vække tvivl om en revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, og i givet fald om, hvorvidt øvrigt forhold, herunder forbindelser, kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand. Det tilføjes endvidere i tilknytning hertil, at den foreliggende trussel mod revisors uafhængighed for så vidt angår de 3 selskaber (selskaberne ...) i givet fald ville være omfattet af uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, og at der derfor ikke kunne indsættes sikkerhedsforanstaltninger med henblik på at reducere truslen mod revisors uafhængighed til et acceptabelt niveau for så vidt angår disse 3 selskaber, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 2.

Der henvises endvidere til Revisornævnets præmis under klagepunkt a vedrørende den danske revisorlovs principbaserede tilgang.

På denne baggrund finder Revisornævnet, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og – for så vidt angår de tre selskaber ... endvidere uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, og herved tilsidesat god revisorskik. Revisornævnet har ved sanktionsfastsættelsen lagt vægt på, at overtrædelse af uafhængighedsreglerne er et grundlæggende brud på de fundamentale krav, der stilles til en godkendt revisor. Som en skærpende omstændighed indgår, at der i denne sag i alt er afgivet 8 revisorerklæringer vedrørende 8 forskellige selskaber af indklagede i strid med habilitetsbestemmelserne.

Revisornævnet finder på denne baggrund, at indklagedes tilsidesættelse af kravene til ham som godkendt registreret revisor og hermed som offentlighedens tillidsrepræsentant er af særlig grov karakter og dermed omfattet af revisorlovens § 44, stk. 1, 2. pkt., hvorefter der kan pålægges en bøde på ikke over 600.000 kr.

Efter Revisornævnets praksis fastsættes der en bøde på 100.000 kr. for en enkelt overtrædelse af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger formildende eller skærpende omstændigheder. Revisornævnet har som en skærpende omstændighed lagt vægt på, at der i denne sag i alt er afgivet 8 revisorerklæringer vedrørende 8 forskellige selskaber af indklagede i strid med habilitetsbestemmelserne.

Revisornævnet har ikke i denne sag fundet, at der foreligger formildende omstændigheder.

Revisornævnet har herved lagt vægt på, at de foreliggende forbindelser - i strid med revisorlovgivningens regelsæt, revisorloven og uafhængighedsbekendtgørelsen, jf. ovenfor – har baggrund i indklagedes og X' ledelsesposter i et erhvervs-mæssigt selskab. Under alle omstændigheder er sådanne forbindelser af en sådan karakter, at en revisor – som offentlighedens tillidsrepræsentant – skulle have dokumenteret disse forbindelser i sine arbejds-papirer oprettet til brug for hver enkelt af de afgivne revisorerklæringer.

For overtrædelse af revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 5, og dermed for tilsidesættelse af god revisorskik efter revisorlovens § 16, stk. 1, der i denne sag er af særlig grov karakter, pålægges indklagede efter en samlet vurdering i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der passende kan fastsættes til 350.000 kr.

Det af indklagede anførte, herunder helbredsmæssige forhold, kan ikke føre til et andet resultat. Ved afgørelsen af, om indklagede endvidere betinget skal frakendes sin godkendelse som registreret revisor, har Revisornævnet lagt til grund, at Revisornævnet gennem lang praksis forud for den nye revisorlov, der trådte i kraft den 17. juni 2016, i forbindelse med en enkelt overtrædelse af habilitetsbestemmelserne har pålagt en revisor en bøde på 100.000 kr. Som anført ovenfor har Revisornævnet i denne sag lagt til grund, at overtrædelse af uafhængighedsreglerne er et grundlæggende brud på de fundamentale krav, der stilles til en godkendt revisor, og Revisornævnet har således fundet det bevist, at indklagede - som offentlighedens tillidsrepræsentant - groft har tilsidesat revisors pligter, idet indklagede - på trods af sin viden om de ovenfor anførte sammenhænge mellem indklagede og X og dennes virksomheder, for hvilke indklagede afgav sin revisionspåtegning og sine i alt 7 revisorerklæringer i forbindelse med selskabsstiftelser, og på

trods af de foreliggende, herunder forretningsmæssige, forbindelser - har vurderet, at han ikke var inhabil.

Revisornævnet finder således, at de krav, som fremgår af den nugældende revisorlov - og forarbejderne hertil - for at frakende en revisor sin godkendelse som registreret revisor betinget efter revisorlovens § 44, stk. 2, er til stede, idet indklagedes forseelser - for så vidt angår de 8 tilsidesættelser af god revisorskik vedrørende 8 forskellige selskaber - må karakteriseres som værende af særlig grov karakter, oftere gentagen forsømmelse og angå grundlæggende krav ved udøvelsen af indklagedes arbejde som godkendt registreret revisor og dermed offentlighedens tillidsrepræsentant.

Den betingede frakendelse sker på vilkår af, at revisor i en prøvetid på 3 år regnet fra Revisornævnets afgørelse ikke tilsidesætter god revisorskik under sådanne omstændigheder, at vedkommende efter en samlet bedømmelse skal frakendes godkendelsen.”

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 350.000 kr.

Revisor blev endvidere som anført frakendt sin godkendelse som registreret revisor betinget i 3 år.

Også relevant under afsnit 6.1.1. (personel kompetence), afsnit 6.4.1 (erklæringsafgivelse), afsnit 6.4.3.2.1. (inhabilitet – forretningsmæssige forbindelser) og afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

Sag 82/2021. Kendelse af 17. maj 2022.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

a) Indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han har afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2018 og 2019 for C... A/S, hvori X er ledelsesmedlem og indirekte ejer samtlige kapitalandele og stemmerettigheder, uagtet at de begge er medejere af K/S A... og Komplementarselskabet B... ApS.

b) Indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han har afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2018 og 2019 for K/S D... og Komplementarselskabet E... ApS samt har afgivet erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskaberne for 2018 og 2019 for Komplementarselskabet F... ApS, hvori X er ledelsesmedlem, og hvori Y og Z er kapitalejere, uagtet indklagede og X, Y og Z er medejere af K/S A... og Komplementarselskabet B... ApS.

c) Indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han har afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2018 og 2019 for K/S G... og K/S H..., hvori Y er ledelsesmedlem og medejer, og hvori Z er medejer, ligesom han har afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2018 og 2019 for Komplementarselskabet I... ApS, hvori Y og Z er medejere, uagtet at indklagede, Y og Z er medejere af K/S A... og Komplementarselskabet B... ApS.

d) Indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han har afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2018 og 2019 for J... ApS, hvori Y og Z er ledelsesmedlemmer og medejere, uagtet at han, Y og Z er medejere af K/S A... og Komplementarselskabet B... ApS.

Erhvervsstyrelsen havde nedlagt påstand om, at indklagede pålagdes en bøde på op til 600.000 kr., jf. revisorlovens § 44, stk. 1, 2. pkt.

Erhvervsstyrelsen havde endvidere nedlagt påstand om, at indklagede betinget frakendtes godkendelsen som registreret revisor for en periode, der nærmere skulle fastsættes af Revisornævnet, jf. revisorlovens § 44, stk. 2.

Indklagede havde nedlagt påstand om frifindelse, herunder frifindelse for så vidt angår ikendelse af en bøde efter revisorlovens § 44, stk. 1, 2. pkt., og frifindelse for ikendelse af en betinget frakendelse af godkendelsen som registreret revisor efter revisorlovens § 44, stk. 2.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

”Klagepunkterne a, b, c og d:

Revisornævnet har som erkendt af indklagede lagt til grund, at såvel indklagede som X, Y og Z i regnskabsårene 2018 og 2019 og på tidspunkterne for indklagedes revisionspåtegninger og afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang for de 8 selskaber under klagepunkterne – klagepunkt a, C... A/S; klagepunkt b, K/S D... og Komplementarselskabet E... ApS samt Komplementarselskabet F... ApS; klagepunkt c, K/S G... og K/S H... samt Komplementarselskabet I... ApS; klagepunkt d, J... ApS - var ejer af 10 – 14,99 % af kapitalandelen og stemmerettighederne i K/S A... og Komplementarselskabet B... ApS.

Klagepunkt a

Revisornævnet lægger som erkendt af indklagede til grund, at indklagede den 3. juni 2019 og den 2. juli 2020 har afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for regnskabsårene 2018 og 2019 for C... A/S, at X fra den 20. februar 2014, dvs. i begge regnskabsår og på tidspunktet for indklagedes erklæringsafgivelser, har været såvel bestyrelsesmedlem som administrerende direktør i C... A/S samt, at X fra den 13. maj 2019, dvs. i en del af regnskabsåret 2019 samt på tidspunktet for begge indklagedes erklæringsafgivelser, via sit 100 % ejede holdingselskab ... ApS har været ejer af samtlige kapitalandele og stemmerettigheder i C... A/S.

Revisornævnet lægger videre som erkendt af indklagede til grund, at indklagede i sine arbejdsoplysninger vedrørende sin uafhængighed for regnskabsårene 2018 og 2019 har konkluderet, at opgaven kunne accepteres, og at indklagede ikke havde identificeret eventuelle økonomiske, forretningsmæssige, familiære eller andre forbindelser, der kunne udgøre en trussel mod revisors uafhængighed.

Efter revisorlovens § 24, stk. 1 og stk. 2, skal en revisor for enhver opgave efter revisorlovens § 1, stk. 2, - hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant - være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører. En revisor er ikke uafhængig, hvis der foreligger en direkte eller indirekte økonomisk interesse eller et forretnings-, ansættelsesmæssigt eller andet forhold, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed.

Efter bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed må en revisor ikke udføre opgaver som omhandlet i revisorlovens § 1, stk. 2, når der foreligger trusler, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, jf.

bekendtgørelsens § 1, stk. 1. Trusler mod uafhængighed foreligger efter bekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, altid, såfremt en revisor, der er knyttet til en opgave, har en forretningsmæssig forbindelse med den virksomhed, som opgaven vedrører, som indebærer en fælles kommerciel eller økonomisk interesse, medmindre den forretningsmæssige forbindelse udøves inden for begge parter normale virksomhed på normale forretningsmæssige vilkår og ikke har et så betydeligt omfang, at den forretningsmæssige forbindelse udgør en trussel mod uafhængigheden. Det fremgår blandt andet af EU-henstillingen om revisors uafhængighed, at ”den virksomhed, som opgaven vedrører” også omfatter ledelsen i virksomheden.

Revisornævnet finder, at indklagedes og X's i regnskabsårene 2018 og 2019 samt på tidspunkterne for revisionspåtegningerne på regnskaberne for C... A/S samtidige ejerskab af to erhvervsdrivende selskaber – indklagede med sin ejerandel på 10 – 14,99 % af kapitalandele og stemmerettighederne i såvel K/S A... som i Komplementarselskabet B... ApS og X med tilsvarende ejerandel på 10 – 14,99 % af kapitalandele og stemmerettighederne i såvel K/S A... som i Komplementarselskabet B... ApS – sammenholdt med X's bestridelse af hvervet som bestyrelsesmedlem og administrerende direktør i C... A/S og X's fra den 13. maj 2019 - via sin 100 % ejede holdingselskab ... ApS –

ejerandel af samtlige kapitalandele og stemmerettigheder i C... A/S, der var indklagedes erklæringskunde, udgør et professionelt og dermed forretningsmæssigt samarbejde og en forretningsmæssig forbindelse mellem de involverede personer og selskaber, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet X i begge regnskabsperioder samt på erklæringstidspunkterne har været har været såvel bestyrelsesmedlem som administrerende direktør i C... A/S samt via sit helejede holdingselskab ... ApS har været ejer af samtlige kapitalandele og stemmerettigheder i C... A/S.

Revisornævnet finder endvidere, at den forretningsmæssige forbindelse - der i dette tilfælde består i begges reelle ejerskab af samme to erhvervsdrivende selskaber, hver især af 10 – 14,99 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i K/S A... og Komplementarselskabet B... ApS – indebærer en kommerciel og økonomisk interesse af et så betydeligt omfang, at den forretningsmæssige forbindelse udgør en trussel mod indklagedes uafhængighed. Det forhold, at ejerskabet er under 20 % af kapitalselskaberne K/S A... og Komplementarselskabet B... ApS, kan ikke i sig selv føre til et andet resultat.

Revisornævnet finder endvidere, at den anførte forbindelse mellem indklagede og X - der i regnskabsårene 2018 og 2019 samt på erklæringstidspunkterne var ejere af hver især 10 – 14,99 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i K/S A... og Komplementarselskabet B... ApS kan vække tvivl om indklagedes uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, jf. revisorlovens § 24, stk. 2, og uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1. Revisornævnet har ved denne vurdering på den ene side taget hensyn til, at der efter det af indklagede oplyste er tale om en passiv investering, samt henset til, at hverken indklagede eller X i regnskabsårene 2018 og 2019 eller på erklæringstidspunkterne var medlem af kapitalselskabernes ledelse. Revisornævnet har imidlertid ved det udøvede skøn lagt særlig vægt på, at efter det oplyste bestod det reelle ejerskab af de erhvervsdrivende selskaber af i alt 10 personer, herunder indklagede og X, der i den kontekst ud over et personligt kendskab havde en direkte sammenfaldende økonomisk interesse, der for en velinformeret tredjemand kunne vække tvivl om indklagedes uafhængighed ved sin revisionsopgave – som offentlighedens tillidsrepræsentant – for C... A/S, i hvilket selskab X reelt fra den 13. maj 2019 havde en ejerandel på 100 % samt var medlem af ledelsen. Revisornævnet bemærker i tilknytning hertil, at det er revisor, der i forbindelse med sin afgivelse af en revisionspåtegning på et regnskab optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant, og at det derfor også er revisor, der ex officio har ansvaret for at foretage relevante og nødvendige undersøgelser vedrørende sin habilitet, herunder også i forhold til, hvorvidt en forretningsmæssig forbindelse kan vække tvivl om en revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand. Det tilføjes endvidere i tilknytning hertil, at den foreliggende trussel mod revisors uafhængighed i givet fald ville være omfattet af uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, og at der derfor ikke kunne indsættes sikkerhedsforanstaltninger med henblik på at reducere truslen mod revisors uafhængighed til et acceptabelt niveau, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 2.

Det bemærkes i den forbindelse endvidere, at revisorloven bygger på den principbaserede tilgang, hvilket indebærer, at der ikke er opstillet en facitliste over, hvad der er forbudt og, hvad der er tilladt, men at revisor, hver gang revisor påtager sig en erklæringsopgave, skal foretage en konkret vurdering af, om der foreligger – eller kan foreligge – trusler mod uafhængigheden af en sådan art, at der er risiko for, at revisor lader sig lede af uvedkommende interesser. Det bemærkes endvidere i den forbindelse, at uafhængighedsbestemmelsen omhandler både uafhængighed i opfattelse og uafhængighed i fremtoning, hvilket fx omfatter en situation, hvor en velinformeret tredjemand mener, at en revisor ikke fremstår uafhængig. Det bemærkes i den forbindelse endvidere, at vurderingen af, hvorvidt en revisor er inhabil eller ikke er inhabil, ikke alene kan afgøres ud fra en analyse af, hvorvidt en påvirkning af en revisor efter gældende bestemmelser ville være mulig, men skal afgøres ud fra en samlet helhedsvurdering, hvori også som et skønsmæssigt parameter indgår

en overvejelse af, om uafhængigheden er transparent - om en forretningsmæssig forbindelse for en velinformeret tredjemand kunne vække tvivl om en revisors uafhængighed.

På denne baggrund finder Revisornævnet, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 5, og herved tilsidesat god revisorskik.

Klagepunkt b

Revisornævnet lægger som erkendt af indklagede til grund, at indklagede den 25. marts 2019 og den 24. april 2020 har afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for regnskabsårene 2018 og 2019 for K/S D..., at X fra den 18. december 2009, dvs. i begge regnskabsår og på tidspunktet for indklagedes erklæringsafgivelser, har været bestyrelsesmedlem i kommanditselskabet K/S D... samt, at Y og Z fra den 1. november 2016 har ejet henholdsvis 40 % og 50 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i kommanditselskabet.

Revisornævnet lægger videre som erkendt af indklagede til grund, at indklagede den 27. marts 2019 og den 19. maj 2020 har afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for regnskabsårene 2018 og 2019 for Komplementarselskabet E... ApS, at X fra den 22. maj 2014, dvs. i begge regnskabsår og på tidspunktet for indklagedes erklæringsafgivelser, har været direktør for Komplementarselskabet E... ApS samt, at Y og Z fra den 30. december 2011 har været ejer af hver 23,5 % af kapitalandelen og stemmerettighederne i komplementarselskabet.

Revisornævnet lægger videre som erkendt af indklagede til grund, at indklagede den 22. marts 2019 og den 5. maj 2020 har afgivet erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskaberne for regnskabsårene 2018 og 2019 for Komplementarselskabet F... ApS, at X fra den 13. juni 2015, dvs. i begge regnskabsår og på tidspunktet for indklagedes erklæringsafgivelser, har været administrerende direktør Komplementarselskabet F... ApS samt, at Y og Z fra den 1. november 2016 har ejet henholdsvis 40 % og 50 % af komplementarselskabet.

Revisornævnet lægger videre som erkendt af indklagede til grund, at indklagede i sine arbejdsoplysninger vedrørende sin uafhængighed for regnskabsårene 2018 og 2019 for de 3 selskaber har konkluderet, at opgaven kunne accepteres, og at indklagede ikke havde identificeret eventuelle økonomiske, forretningsmæssige, familiære eller andre forbindelser, der kunne udgøre en trussel mod revisors uafhængighed.

Som anført under klagepunkt a skal en revisor for enhver opgave efter revisorlovens § 1, stk. 2, - hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant - være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører, jf. revisorlovens § 24, stk. 1 og 3, samt uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5.

Revisornævnet finder, at indklagedes og X's i regnskabsårene 2018 og 2019 samt på tidspunkterne for erklæringsafgivelserne på regnskaberne for K/S D..., Komplementarselskabet E... ApS og Komplementarselskabet F... ApS samtidige ejerskab af to erhvervsdrivende selskaber – indklagede med sin ejerandel på 10 – 14,99 % af kapitalandele og stemmerettighederne i såvel K/S A... som i Komplementarselskabet B... ApS og X med tilsvarende ejerandel på 10 – 14,99 % af kapitalandele og stemmerettighederne i såvel K/S A... som i Komplementarselskabet B... ApS – sammenholdt med, at X er eneste ledelsesmedlem i selskaberne K/S D..., Komplementarselskabet E... ApS og Komplementarselskabet F... ApS, udgør et professionelt og dermed forretningsmæssigt samarbejde og en forretningsmæssig forbindelse mellem de involverede personer og selskaber, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet X i alle regnskabsperioder samt på erklæringstidspunkterne har været eneste ledelsesmedlem i selskaberne K/S D..., Komplementarselskabet E... ApS og Komplementarselskabet F... ApS, der alle var indklagedes erklæringskunder.

Revisornævnet finder endvidere, at den forretningsmæssige forbindelse, der i dette tilfælde består i begges reelle ejerskab af samme to erhvervsdrivende selskaber - med hver især af 10 – 14,99 % af

kapitalandelene og stemmerettighederne i K/S A... og Komplementarselskabet B... ApS – indebærer en kommerciel og økonomisk interesse af et så betydeligt omfang, at den forretningsmæssige forbindelse udgør en trussel mod indklagedes uafhængighed. Det forhold, at ejerskabet er under 20 % af kapitalselskaberne K/S A... og Komplementarselskabet B... ApS, kan ikke i sig selv føre til et andet resultat.

Revisornævnet finder endvidere, at den anførte forbindelse mellem indklagede og X, der som eneste ledelsesmedlem har underskrevet ledelsespåtegningerne på årsregnskaberne for regnskabsårene 2018 og 2019 for K/S D..., Komplementarselskabet E... ApS og Komplementarselskabet F... ApS, som var indklagedes erklæringskunder - sammenholdt med, at indklagede og X i samme periode var ejere af hver især 10 – 14,99 % af kapitalandele og stemmerettighederne i såvel K/S A... som i Komplementarselskabet B... ApS - kan vække tvivl om indklagedes uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, jf. revisorlovens § 24, stk. 2, og uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1.

Revisornævnet finder videre, at det forhold, at Y's og Z's i regnskabsårene 2018 og 2019 og på tidspunkterne for indklagedes revisionspåtegninger og afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang for selskaberne K/S D..., Komplementarselskabet E... ApS samt Komplementarselskabet F... ApS havde ejerandele på 10 – 14,99 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i K/S A... og Komplementarselskabet B... ApS, sammenholdt med Y's og Z's ejerskab af hver 23,50 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i Komplementarselskabet D... ApS, der var indklagedes erklæringskunde, og Y's og Z's ejerskab af henholdsvis 40 % og 50 % af Komplementarselskabet B... ApS, der ligeledes var indklagedes erklæringskunde, kan vække tvivl om indklagedes uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, jf. revisorlovens § 24, stk. 2, og uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1. Revisornævnet har ved denne vurdering på den ene side taget hensyn til, at der efter det af indklagede oplyste er tale om en passiv investering, samt henset til, at hverken indklagede eller X, Y eller Z i regnskabsårene 2018 og 2019 eller på erklæringstidspunkterne var medlem af kapitalselskaberne K/S A... og Komplementarselskabet B... ApS' ledelse. Revisornævnet har imidlertid ved det udøvede skøn lagt særlig vægt på, at efter det oplyste bestod det reelle ejerskab af de erhvervsdrivende selskaber K/S A... og Komplementarselskabet B... ApS af i alt 10 personer, herunder indklagede og X, Y og Z, der i den kontekst ud over et personligt kendskab havde en direkte sammenfaldende økonomisk interesse, der for en velinformeret tredjemand kunne vække tvivl om indklagedes uafhængighed ved sin revisionsopgave – som offentlighedens tillidsrepræsentant – for indklagedes 3 erklæringskunder, K/S D..., Komplementarselskabet E... ApS og Komplementarselskabet F... ApS, i hvilke selskaber X var eneste ledelsesmedlem. Revisornævnet bemærker i tilknytning hertil, at det er revisor, der i forbindelse med sin afgivelse af en revisionspåtegning på et regnskab optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant, og at det derfor også er revisor, der ex officio har ansvaret for at foretage relevante og nødvendige undersøgelser vedrørende sin habilitet, herunder også i forhold til, hvorvidt en forretningsmæssig forbindelse kan vække tvivl om en revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand. Det tilføjes endvidere i tilknytning hertil, at den foreliggende trussel mod revisors uafhængighed i givet fald ville være omfattet af uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, og at der derfor ikke kunne indsættes sikkerhedsforanstaltninger med henblik på at reducere truslen mod revisors uafhængighed til et acceptabelt niveau, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 2. Revisornævnet henviser herudover til sine bemærkninger under klagepunkt a.

På denne baggrund finder Revisornævnet, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 5, og herved tilsidesat god revisorskik.

Klagepunkt c

Revisornævnet lægger som erkendt af indklagede til grund, at indklagede den 22. maj 2019 og den 2. juni 2020 har afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for regnskabsårene 2018 og 2019 for K/S G..., at Y fra den 1. maj 2014, dvs. i begge regnskabsår og på tidspunktet for indklagedes erklæringsafgivelser, har været bestyrelsesmedlem i kommanditselskabet K/S G... samt, at Y fra den 1. maj 2014 og Z fra den 30. december 2013 har ejet hver især 25 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i kommanditselskabet K/S G....

Revisornævnet lægger videre som erkendt af indklagede til grund, at indklagede den 27. marts 2019 og den 15. maj 2020 har afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for regnskabsårene 2018 og 2019 for K/S H... at Y fra den 2. november 2010, dvs. i begge regnskabsår og på tidspunktet for indklagedes erklæringsafgivelser, har været bestyrelsesformand i kommanditselskabet K/S G... samt, at Y og Z begge fra den 21. december 2012, dvs. i begge regnskabsår og på tidspunktet for indklagedes erklæringsafgivelser, har ejet hver især 23,50 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i kommanditselskabet K/S H....

Revisornævnet lægger videre som erkendt af indklagede til grund, at indklagede den 22. maj 2019 og den 9. juni 2020 har afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for regnskabsårene 2018 og 2019 for Komplementarselskabet I... ApS samt, at Y og Z begge fra den 1. maj 2013, dvs. i begge regnskabsår og på tidspunktet for indklagedes erklæringsafgivelser, har ejet hver især 25 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i kommanditselskabet Komplementarselskabet I... ApS.

Revisornævnet lægger videre som erkendt af indklagede til grund, at indklagede i sine arbejdsoplysninger vedrørende sin uafhængighed for regnskabsårene 2018 og 2019 for de 3 selskaber har konkluderet, at opgaven kunne accepteres, og at indklagede ikke havde identificeret eventuelle økonomiske, forretningsmæssige, familiære eller andre forbindelser, der kunne udgøre en trussel mod revisors uafhængighed.

Som anført under klagepunkt a skal en revisor for enhver opgave efter revisorlovens § 1, stk. 2, - hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant - være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører, jf. revisorlovens § 24, stk. 1 og 3, samt uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5.

K/S G... og K/S H...:

Revisornævnet finder, at indklagedes og Y's i regnskabsårene 2018 og 2019 samt på tidspunkterne for erklæringsafgivelserne på regnskaberne for K/S G... og K/S H... samtidige ejerskab af to erhvervsdrivende selskaber – indklagede med sin reelle ejerandel på 10 – 14,99 % af kapitalandele og stemmerettighederne i såvel K/S A... som i Komplementarselskabet B... ApS og Y med sin tilsvarende ejerandel på 10 – 14,99 % af kapitalandele og stemmerettighederne i såvel K/S A... som i Komplementarselskabet B... ApS – sammenholdt med Y's bestridelse af hvervet som bestyrelsesmedlem henholdsvis bestyrelsesformand i kommanditselskaberne K/S G... og K/S H..., der var indklagedes erklæringskunder, og sammenholdt med Y's kapitalandele og stemmerettigheder på 25 % i K/S G... og 23,5 % i K/S H... - udgør et professionelt og dermed forretningsmæssigt samarbejde og en forretningsmæssig forbindelse mellem de involverede personer og selskaber, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet Y i begge regnskabsperioder samt på erklæringstidspunkterne har været bestyrelsesmedlem i K/S G... og K/S H... samt haft kapitalandel og stemmerettigheder på henholdsvis 25 % og 23,5 % i K/S G... og K/S H....

Revisornævnet finder endvidere, at den forretningsmæssige forbindelse, der i dette tilfælde består i et reelt ejerskab af samme to erhvervsdrivende selskaber - K/S A... og Komplementarselskabet B... ApS - indebærer en kommerciel og økonomisk interesse af et så betydeligt omfang, at den forretningsmæssige forbindelse udgør en trussel mod indklagedes uafhængighed.

Revisornævnet finder endvidere, at den anførte forbindelse mellem indklagede og Y, der havde ejerandele på henholdsvis 25 % og 23,50 % af kapitalandele og stemmerettigheder i K/S G... og

K/S H..., der var indklagedes erklæringskunder, og den anførte forbindelse mellem indklagede og Y, der var henholdsvis bestyrelsesmedlem i og bestyrelsesformand for K/S G... og K/S H..., sammenholdt med indklagedes og Y's i samme periode ejerandele af hver især 10 – 14,99 % af kapitalandele og stemmerettighederne i såvel K/S A... som i Komplementarselskabet B... ApS, kan vække tvivl om indklagedes uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, jf. revisorlovens § 24, stk. 2, og uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1. Revisornævnet har ved denne vurdering på den ene side taget hensyn til, at der efter det af indklagede oplyste er tale om en passiv investering, samt henset til, at hverken indklagede eller Y i regnskabsårene 2018 og 2019 eller på erklæringstidspunkterne var medlem af kapitalselskabernes - K/S A... og Komplementarselskabet B... ApS' - ledelse. Revisornævnet har imidlertid ved det udøvede skøn lagt særlig vægt på, at efter det oplyste bestod det reelle ejerskab af de erhvervsdrivende selskaber på 10 personer, herunder indklagede, Y og Z, der i den kontekst ud over et personligt kendskab havde en direkte sammenfaldende økonomisk interesse, der også for en velinformeret tredjemand kunne vække tvivl om indklagedes uafhængighed ved sin revisionsopgave – som offentlighedens tillidsrepræsentant – for K/S G... og K/S H..., i hvilke selskaber Y var medlem af ledelsen og samtidig havde ejerandele på henholdsvis 25 % og 23,5 % i de pågældende kommanditselskaber.

Revisornævnet henviser herudover til sine bemærkninger under klagepunkt a.

På denne baggrund finder Revisornævnet, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsen § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 5. og derved tilsidesat god revisorskik for denne del af klagepunkt c.

Komplementarselskabet I... ApS

Indledningsvis bemærkes, at der først skal tages stilling til rækkevidden af habilitetsbestemmelsen efter uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, i dette tilfælde, hvor Y og Z alene er ejere af hver især 25 % af kapitalandele og stemmerettigheder i Komplementarselskabet I... ApS, der er indklagedes erklæringskunde, men ikke deltager i ledelsen af kundeselskabet, og hvor både Y og Z er medejere i 2 andre erhvervsdrivende selskaber af hver især 10-14,99 % af kapitalandele og stemmerettigheder, K/S A... og Komplementarselskabet B... ApS, men heller ikke deltager i ledelsen i de to selskaber.

Forbindelsen mellem indklagede, Y og Z som medejere af hver især 10-14,99 % af kapitalandele og stemmerettigheder i K/S A... og Komplementarselskabet B... ApS, der begge er erhvervsdrivende selskaber, falder ind under begrebet en forretningsmæssig forbindelse. Imidlertid kan der ikke sammenkædes en forbindelse mellem indklagede og Y og Z og personer i ledelsen i Komplementarselskabet I... ApS, der er indklagedes erklæringskunde. På denne baggrund finder Revisornævnet det betænkeligt at subsumere denne del af klagepunktet under uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5.

Herefter skal der tages stilling til rækkevidden af habilitetsbestemmelsen efter revisorlovens § 24, stk. 2, og uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, - tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand - i dette tilfælde, hvor Y og Z alene hver især er ejer af 25 % af kapitalandele og stemmerettigheder i Komplementarselskabet I... ApS, der er indklagedes erklæringskunde, men ikke deltager i ledelsen af klientselskabet, og hvor både indklagede, Y og Z alene er medejere i 2 andre erhvervsdrivende selskaber af hver især 10-14,99 % af kapitalandele og stemmerettigheder, K/S A... og Komplementarselskabet B... ApS, og ikke deltager i ledelserne i de to selskaber.

Forbindelsen mellem indklagede, Y og Z består i, at indklagede i regnskabsåret og på erklæringstidspunktet afgav revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2018 og 2019 for Komplementarselskabet I... ApS samtidig med, at indklagede, Y og Z alle var medejere af hver især 10-14,99 % af kapitalandele og stemmerettigheder i K/S A... og Komplementarselskabet B... ApS, der begge er erhvervsdrivende selskaber.

Indledningsvis bemærkes, at en revisor via Erhvervsstyrelsens ejerregister og CVR-register kan konstatere, hvem der er legale ejere – fysiske personer eller selskaber – med mindst 5 % ejerskab eller stemmerettigheder, samt konstatere, hvem der er reelle ejere – fysiske personer – med mere end 25 % ejerskab eller stemmerettigheder eller anden afgørende kontrol, fx vetoret, ret til at udpege bestyrelsesmedlemmer eller lignende. I dette tilfælde ville indklagede ved opslag have haft mulighed for at konstatere sin forbindelse til både Y og Z samt, at disse tilsammen havde en ejerandel på i alt 50 % og dermed en bestemmende indflydelse i I... ApS.

Revisornævnet finder, at forbindelsen mellem indklagede, Y og Z - der i regnskabsårene 2018 og 2019 samt på erklæringstidspunkterne var ejere af hver især 25 % af kapitalandelene og stemmerettighederne og dermed i fællesskab havde en bestemmende indflydelse i

Komplementarselskabet I... ApS, der var indklagedes erklæringskunde, sammenholdt med indklagedes, Y's og Z's i samme periode samtidige ejerskab af hver især 10 – 14,99 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i selskaberne - K/S A... og Komplementarselskabet B... ApS - kan vække tvivl om indklagedes uafhængighed hos en velinformeret tredjemand.

Revisornævnet har ved denne vurdering lagt vægt på, at alle selskaber er erhvervsdrivende selskaber og, at forbindelsen angår sameje af to selskaber. Revisornævnet har videre lagt vægt på, at det forhold, at indklagede, Y og Z alle har ejerandele i samme selskab samtidig med, at Y og Z også tilsammen har ejerandele med en bestemmende indflydelse i indklagedes erklæringskunde, ikke, heller ikke for en velinformeret tredjemand, kan anses for at være uvæsentligt i forbindelse med vurdering af krav til en revisors habilitet i det tilfælde, hvor revisor for et selskab optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant. Revisornævnet bemærker i tilknytning hertil, at det er revisor, der i forbindelse med sin afgivelse af en revisionspåtegning på et regnskab optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant, og at det derfor også er revisor, der ex officio har ansvaret for at foretage relevante og nødvendige undersøgelser vedrørende sin habilitet, herunder også i forhold til, hvorvidt en forretningsmæssig forbindelse kan vække tvivl om en revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, og herunder at undersøge, om der er identificerbare forbindelser mellem revisor og andre personer, samt vurdere, hvorvidt en sådan forbindelse kan vække tvivl om en revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand. Indklagedes, Y's og Z's samtidige ejerandele på hver især 10 – 14,99 % af stemmerettighederne og kapitalandelene i selskaberne K/S A... og Komplementarselskabet B... ApS udgør en økonomisk forbindelse og dermed en fælles økonomisk interesse mellem indklagede, Y og Z, der for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om indklagedes uafhængighed, når indklagede som offentlighedens tillidsrepræsentant skal afgive revisionspåtegning for et selskab, hvor både Y og Z er kapitalejere og tilsammen har en bestemmende indflydelse.

Det bemærkes i den forbindelse, at revisorloven bygger på den principbaserede tilgang, hvilket indebærer, at der ikke er opstillet en facitliste over, hvad der er forbudt og, hvad der er tilladt, men at revisor, hver gang revisor påtager sig en erklæringsopgave, skal foretage en konkret vurdering af, om der foreligger – eller kan foreligge – trusler mod uafhængigheden af en sådan art, at der er risiko for, at revisor lader sig lede af uvedkommende interesser. Det bemærkes endvidere i den forbindelse, at uafhængighedsbestemmelsen omhandler både uafhængighed i opfattelse og uafhængighed i fremtoning, hvilket fx omfatter en situation, hvor en velinformeret tredjemand mener, at en revisor ikke fremstår uafhængig. Det bemærkes i den forbindelse endvidere, at vurderingen af, hvorvidt en revisor er inhabil eller ikke er inhabil, ikke alene kan afgøres ud fra en analyse af, hvorvidt en påvirkning af en revisor efter gældende bestemmelser ville være mulig, men skal afgøres ud fra en samlet helhedsvurdering, hvori også som et skønsmæssigt parameter indgår en overvejelse af, om uafhængigheden er transparent - om en forbindelse for en velinformeret tredjemand kunne vække tvivl om en revisors uafhængighed.

På denne baggrund er det bevist, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og herved tilsidesat god revisorskik for denne del af klagepunkt c.

På denne baggrund og i ovennævnte omfang finder Revisornævnet, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 5, og herved tilsidesat god revisorskik.

Klagepunkt d

Revisornævnet lægger som erkendt af indklagede til grund, at indklagede den 29. april 2019 og den 5. maj 2020 har afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for regnskabsårene 2018 og 2019 for J... ApS, at Y og Z fra den 7. september 2011, dvs. i begge regnskabsår og på tidspunktet for indklagedes erklæringsafgivelser, har været direktører i J... ApS samt, at Y og Z fra den 4. januar 2018, dvs. i det væsentlige af regnskabsåret 2018 og i hele regnskabsåret 2019 samt på tidspunktet for begge indklagedes erklæringsafgivelser har været reelle ejere af henholdsvis 2,06 % og 1,11 % af kapitalandelene og af henholdsvis 46,40 % og 43,58 % af stemmerettighederne i J... ApS.

Revisornævnet lægger videre som erkendt af indklagede til grund, at indklagede i sine arbejdsoplysninger vedrørende sin uafhængighed for regnskabsårene 2018 og 2019 har konkluderet, at opgaven kunne accepteres, og at indklagede ikke havde identificeret eventuelle økonomiske, forretningsmæssige, familiære eller andre forbindelser, der kunne udgøre en trussel mod revisors uafhængighed.

Som anført under klagepunkt a skal en revisor for enhver opgave efter revisorlovens § 1, stk. 2, - hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant - være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører, jf. revisorlovens § 24, stk. 1 og 3, samt uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5.

Revisornævnet finder, at indklagedes, Y's og Z's i regnskabsårene 2018 og 2019 samt på tidspunkterne for revisionspåtegningerne på regnskaberne for J... ApS samtidige ejerskab af to erhvervsdrivende selskaber – indklagede med sin ejerandel på 10 – 14,99 % af kapitalandele og stemmerettighederne i såvel K/S A... som i Komplementarselskabet B... ApS og Y og Z med deres hver især tilsvarende ejerandele på 10 – 14,99 % af kapitalandele og stemmerettighederne i såvel K/S A... som i Komplementarselskabet B... ApS – sammenholdt med Y's og Z's bestridelse af hvervet som direktører i J... ApS og reelle ejerskab af henholdsvis 2,06 % og 1,11 % af kapitalandelene og af henholdsvis 46,40 % og 43,58 % af stemmerettighederne i J... ApS udgør et professionelt og dermed forretningsmæssigt samarbejde og en forretningsmæssig forbindelse mellem de involverede personer og selskaber, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet Y og Z i begge regnskabsperioder samt på erklæringstidspunkterne har været direktører i J... ApS samt i det væsentlige af regnskabsåret 2018, hele regnskabsåret 2019 samt på begge erklæringstidspunkter har været ejere af henholdsvis 2,06 % og 1,11 % af kapitalandele og af henholdsvis 46,40 % og 43,58 % af stemmerettighederne i J... ApS. Revisornævnet finder endvidere, at den forretningsmæssige forbindelse, der i dette tilfælde består i begges reelle ejerskab af samme to erhvervsdrivende selskaber – hver især af 10 – 14,99 % af kapitalandele og stemmerettighederne i såvel K/S A... som i Komplementarselskabet B... ApS – indebærer en kommerciel og økonomisk interesse af et så betydeligt omfang, at den forretningsmæssige forbindelse udgør en trussel mod indklagedes uafhængighed.

Revisornævnet finder endvidere, at den anførte forbindelse mellem indklagede og Y og Z, der hver især havde reelle ejerandele på henholdsvis 2,06 % og 1,11 % af kapitalandele og på henholdsvis 46,40 % og 43,58 % af stemmerettighederne i J... ApS, der var indklagedes klient, og den anførte forbindelse mellem indklagede og Y og Z, der begge var direktører i J... ApS, sammenholdt med indklagedes og Y's og Z's i samme periode legale ejerandele af hver især 10 – 14,99 % af kapitalandele og stemmerettighederne i såvel K/S A... som i Komplementarselskabet B... ApS, kan

vække tvivl om indklagedes uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, jf. revisorlovens § 24, stk. 2, og uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1. Revisornævnet har ved denne vurdering på den ene side taget hensyn til, at der efter det af indklagede oplyste er tale om en passiv investering, samt henset til, at hverken indklagede, Y eller Z i regnskabsårene 2018 og 2019 eller på erklæringstidspunkterne var medlem af kapitalselskabernes - K/S A... og Komplementarselskabet B... ApS' - ledelse. Revisornævnet har imidlertid ved det udøvede skøn lagt særlig vægt på, at efter det oplyste bestod det reelle ejerskab af de erhvervsdrivende selskaber på 10 personer, herunder indklagede, Y og Z, der i den kontekst ud over et personligt kendskab havde en direkte sammenfaldende økonomisk interesse, der også for en velinformeret tredjemand kunne vække tvivl om indklagedes uafhængighed ved sin revisionsopgave – som offentlighedens tillidsrepræsentant – for J... ApS, i hvilke selskaber Y og Z havde ejerandele og var medlem af ledelsen.

Revisornævnet henviser herudover til sine bemærkninger under klagepunkt a.

På denne baggrund finder Revisornævnet, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 5, og herved tilsidesat god revisorskik.

Revisornævnet har ved sanktionsfastsættelsen lagt vægt på, at overtrædelse af uafhængighedsreglerne er et grundlæggende brud på de fundamentale krav, der stilles til en godkendt revisor. Som en skærpende omstændighed indgår, at der i denne sag i alt er afgivet 16 revisorerklæringer vedrørende 8 forskellige selskaber af indklagede i strid med habilitetsbestemmelserne. Det bemærkes i den forbindelse, at gerningsindholdet - overtrædelserne – er realiseret 16 gange på forskellige tidspunkter i kalenderårene 2019 og 2020 og angår indklagedes forretningsmæssige forbindelse til de samme 3 personer – også uanset, at den forretningsmæssige forbindelse i alle tilfældene er etableret via de samme to selskaber, K/S A... og Komplementarselskabet B... ApS. Revisornævnet finder på denne baggrund, at indklagedes tilsidesættelse af kravene til ham som godkendt statsautoriseret revisor og hermed som offentlighedens tillidsrepræsentant er af særlig grov karakter og dermed omfattet af revisorlovens § 44, stk. 1, 2. pkt., hvorefter der kan pålægges en bøde på ikke over 600.000 kr. Det forhold, at indklagedes inhabilitet udspringer af samme forretningsmæssige forbindelse med selskaberne K/S A... og Komplementarselskabet B... ApS, kan ikke føre til et andet resultat.

Indklagede er endvidere tidligere i sag 050-2013 ved Revisornævnets kendelse af 11. oktober 2013 fundet skyldig i overtrædelse af god revisorskik ved ikke at have opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis ved afgivelse af revisionspåtegning på 2 børsnoterede selskaber samt ved ikke i revisionspåtegningen at have anført, at lovkrævede elementer manglede i årsregnskabet, og pålagt en bøde på 75.000 kr. Indklagede er videre tidligere i sag 033-2017 ved Revisornævnets kendelse af 18. juni 2018 ligeledes vedrørende flere selskaber fundet skyldig i overtrædelse af god revisorskik ved ikke at have opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis og pålagt en – til dels tillægsbøde – bøde på 125.000 kr. Klagepunkterne i den nu til påkendelse foreliggende sag angår spørgsmålet om indklagedes habilitet ved 16 revisorerklæringer vedrørende regnskabsårene 2018 og 2019 afgivet af indklagede efter den tidligere afgørelses kendelsesdato af 18. juni 2018. De nu til påkendelse foreliggende overtrædelser er derfor omfattet af princippet i straffelovens § 81. Princippet i straffelovens § 81 indebærer, at der kan pålægges en højere bøde, end der ville være pålagt, såfremt den indklagede revisor var indbragt første gang

Efter Revisornævnets praksis fastsættes der en bøde på 100.000 kr. for en enkelt overtrædelse af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger formildende eller skærpende omstændigheder. Revisornævnet har som en skærpende omstændighed lagt vægt på, at der i denne sag i alt er afgivet 15 revisionspåtegninger og 1 erklæring om udvidet gennemgang vedrørende 8 forskellige selskaber af indklagede i strid med habilitetsbestemmelserne.

Revisornævnet har ikke i denne sag fundet, at der foreligger formildende omstændigheder. Heller ikke det forhold, at en del af klagepunkt c ikke er subsumeret under afhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 2, nr. 5, kan i denne sag, hvor indklagede og Y og Z i forbindelse med selskaberne omhandlet af de øvrige klagepunkter har haft forbindelser i strid med habilitetsbestemmelserne, føre til en nedsættelse af bøden. Revisornævnet har herved lagt vægt på, at de foreliggende forretningsmæssige forbindelser - i strid med revisorlovgivningens regelsæt, revisorloven og uafhængighedsbekendtgørelsen, jf. ovenfor – har baggrund i et ejerskab til samme to erhvervs-mæssige selskaber. Under alle omstændigheder er en sådan forretningsmæssig forbindelse af en sådan karakter, at en revisor – som offentlighedens tillidsrepræsentant – skulle have dokumenteret disse forbindelser i sine arbejdspapirer. Endvidere har Revisornævnet lagt vægt på, at en sådan forretningsmæssig forbindelse på intet tidspunkt i Revisornævnets praksis – eller i den af Erhvervsstyrelsen udsendte vejledning herom – har været karakteriseret som værende uden betydning for en revisors habilitet, hvilket indklagede vidste eller burde have vidst, da han foretog sine vurderinger af sin habilitet forud for sine erklæringsafgivelser.

Det forhold, at det i alle klagepunkter er indklagedes ejerandel på 10 – 14,99 % af K/S A... og Komplementarselskabet B... ApS, der er grundlag for de etablerede forretningsmæssige forbindelser til de tre involverede personer i ledelsen/ejerkredsen i de selskaber, der var indklagedes erklæringskunder, kan ikke føre til et andet resultat.

For overtrædelse af revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 5, og dermed for tilsidesættelse af god revisorskik efter revisorlovens § 16, stk. 1, der i denne sag er af særlig grov karakter, pålægges indklagede efter en samlet vurdering i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der passende kan fastsættes til 350.000 kr.

Revisornævnet henviser for så vidt angår tidligere praksis vedrørende en forretningsmæssig forbindelse til – ud over de sager, som parterne har henvist til - sagerne 67/2009, 68/2009, 69/2009, 11/2011, 29/2016 samt 30/2016.

Ved afgørelsen af, om indklagede endvidere betinget skal frakendes sin godkendelse som statsautoriseret revisor, har Revisornævnet lagt til grund, at Revisornævnet gennem lang praksis forud for den nye revisorlov, der trådte i kraft den 17. juni 2016, i forbindelse med en enkelt overtrædelse af habilitetsbestemmelserne har pålagt en revisor en bøde på 100.000 kr. Som anført ovenfor har Revisornævnet i denne sag lagt til grund, at overtrædelse af uafhængighedsreglerne er et grundlæggende brud på de fundamentale krav, der stilles til en godkendt revisor, og Revisornævnet har således fundet det bevist, at indklagede - som offentlighedens tillidsrepræsentant - groft har tilsidesat revisors pligter, idet indklagede - på trods af sin viden om de oven for anførte sammenhænge mellem indklagede og de personer og virksomheder, for hvilke indklagede afgav revisionspåtegninger på i de alt 16 årsregnskaber, har undladt i sine uafhængighedserklæringer at beskrive sammenhængene mellem indklagede og de personer og virksomheder, for hvilke indklagede afgav revisionspåtegninger/erklæring om udvidet gennemgang.

Det forhold, at det i alle klagepunkter er indklagedes ejerandel på 10 – 14,99 % af K/S A... og Komplementarselskabet B... ApS, der er grundlag for de etablerede forretningsmæssige forbindelser til de tre involverede personer i ledelsen/ejerkredsen i de selskaber, der var indklagedes kunder, kan ej heller ved vurderingen af, hvorvidt der skal ske en betinget frakendelse af indklagedes godkendelse som statsautoriseret revisor, føre til et andet resultat.

Revisornævnet finder således, at de krav, som fremgår af den nugældende revisorlov - og forarbejderne hertil - for at frakende en revisor sin godkendelse som statsautoriseret revisor betinget efter revisorlovens § 44, stk. 2, er til stede, idet indklagedes forseelser - for så vidt angår de 16 tilsidesættelser af god revisorskik vedrørende 8 forskellige selskaber - må karakteriseres som værende af særlig grov karakter, oftere gentagen forsømmelse og angå grundlæggende krav ved

udøvelsen af indklagedes arbejde som godkendt statsautoriseret revisor og dermed offentlighedens tillidsrepræsentant.

Den betingede frakendelse sker på vilkår af, at revisor i en prøvetid på 3 år regnet fra Revisornævnets afgørelse ikke tilsidesætter god revisorskik under sådanne omstændigheder, at vedkommende efter en samlet bedømmelse skal frakendes godkendelsen.”

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 350.000 kr.

Revisor blev endvidere som anført frakendt sin godkendelse som registreret revisor betinget i 3 år.

Også relevant under afsnit 6.4.3.2.1. (inhabilitet – forretningsmæssige forbindelser) og afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

Sag 20/2022. Kendelse af 20. december 2022. Indbragt for domstolene.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

a) At indklagede havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, ved at afgive revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2018/19 og 2019/20 for A ApS (CVR-nr. ...), hvori X1 var direktør og ejede samtlige kapitalandele og stemmerettigheder.

Indklagede og X1 ejede samtidig hver især kapitalandele og stemmerettigheder i både Ejendomsselskabet E ApS og EE ApS, ligesom indklagede var direktør i begge selskaber.

b) At indklagede havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, ved at afgive revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2018, 2019 og 2020 for B ApS (CVR-nr.: ...) og C ApS (CVR-nr.: ...), hvori Y1 og Y2 begge var direktører og tilsammen ejede samtlige kapitalandele og stemmerettigheder. Indklagede, Y1 og Y2 ejede hver især 33,33 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne i D ApS, og hvori Y1 og Y2 ligeledes var direktører.

c) At indklagede havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, ved at afgive revisionspåtegning på årsregnskabet for 2018 for E ApS, hvori Y1 var direktør og ejede samtlige kapitalandele og stemmerettigheder. Indklagede og Y1 ejede hver især 33,33 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne i D ApS, og hvori Y1 ligeledes var direktør.

d) At indklagede havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, ved at afgive revisionspåtegning på årsregnskabet for 2018 for F ApS, hvori Y2 var direktør og ejede samtlige kapitalandele og stemmerettigheder. Indklagede og Y2 ejede hver især 33,33 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne i D ApS, og hvori Y2 ligeledes var direktør.

Indklagede blev fundet skyldig i alle klagepunkterne.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende den pålagte sanktion:

”Sanktionsfastsættelse

Revisornævnet har ved bødefastsættelsen lagt vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til en revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Efter Revisornævnets faste praksis - også efter ændringen af revisorloven med virkning fra den 17. juni 2016 - fastsættes i førstegangstilfælde en bøde på 100.000 kr. for overtrædelser af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger særlige formildende eller skærpende omstændigheder.

Revisornævnet finder ikke, at der i denne sag foreligger formildende omstændigheder.

Revisornævnet finder derimod, henset til, at der er tale om, at indklagede har afgivet i alt 10 erklæringer med sikkerhed for 5 forskellige selskaber, og for 3 af erklæringernes vedkommende også efter at Erhvervsstyrelsen havde informeret indklagede om en mulig overtrædelse af uafhængighedsreglerne, at der er tale om skærpende omstændigheder og alvorlige og systematiske overtrædelser af uafhængighedsreglerne.

For overtrædelse af Revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, og dermed for tilsidesættelse af god revisorskik efter revisorlovens § 16, stk. 1, der i denne sag er af særlig grov karakter, pålægges indklagede efter en samlet vurdering i medfør af revisorlovens §44, stk. 1, en bøde, der fastsættes til 450.000 kr.

Ved afgørelsen af, om indklagede endvidere betinget skal frakendes sin godkendelse som statsautoriseret revisor, har Revisornævnet lagt til grund, at overtrædelse af uafhængighedsreglerne er et grundlæggende brud på de fundamentale krav, der stilles til en godkendt revisor, og Revisornævnet har fundet det bevist, at indklagede groft har tilsidesat sine pligter, idet indklagede, også efter at Erhvervsstyrelsen havde informeret indklagede om en mulig overtrædelse af uafhængighedsreglerne, har vurderet, at han ikke var inhabil.

Revisornævnet finder således, at de krav, som fremgår af den nugældende revisorlov – og forarbejderne hertil – for at frakende en revisor dennes godkendelse som statsautoriseret revisor efter revisorlovens § 44, stk. 2 er til stede, idet indklagedes forseelser må karakteriseres som værende af særlig grov karakter, oftere gentagen forsømmelse og angå grundlæggende krav ved udøvelsen af indklagedes arbejde som godkendt statsautoriseret revisor.

Den betingede frakendelse sker på vilkår af, at indklagede i en prøvetid på 3 år regnet fra Revisornævnets afgørelse ikke tilsidesætter god revisorskik under sådanne omstændigheder, at vedkommende efter en samlet bedømmelse skal frakendes godkendelsen.”

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 450.000 kr.

Revisor blev endvidere som anført frakendt sin godkendelse som registreret revisor betinget i 3 år.

Også relevant under afsnit 6.4.3.2.1. (inhabilitet – forretningsmæssige forbindelser) og afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

Sag 30/2022. Kendelse af 20. december 2022.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat klage over, at den indklagede revisor havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet revisor havde afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2018 og 2019 for selskaberne: A A/S, CVR-nr...., B A/S, CVR-nr. ..., C A/S, CVR-nr. ..., D A/S, CVR-nr. ..., E A/S, CVR-nr. ..., F A/S, CVR-nr. ..., G A/S, CVR-nr. ... og H A/S, CVR-nr. ... i hvilke selskaber X via sit 50% ejerskab af M ApS (CVR-nr. ...) ejede 16,5 % af kapitalandelene og stemmerettighederne, og hvori X har været ledelsesmedlem i begge regnskabsperioder samt på erklæringspunktet for begge regnskabsår, desuagtet at indklagede i perioden 27. oktober 2014 til 19. maj 2020 har været bestyrelsesmedlem i selskabet O Holding A/S, og hvori X i perioden 1. april 2019 til 19. maj 2020 har været direktør.

Erhvervsstyrelsen havde nedlagt påstand om, at den indklagede revisor blev pålagt en bøde på op til 600.000 kr., jf. revisorlovens § 44, stk. 1, 2. pkt. Erhvervsstyrelsen havde endvidere nedlagt påstand om, at den indklagede revisor blev betinget frakendt godkendelsen som statsautoriseret revisor for en periode, der nærmere fastsættes af Revisornævnet, jf. revisorlovens § 44, stk.2.

Indklagede revisor blev fundet skyldig i alle klagepunkterne.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende den pålagte sanktion:

” Revisornævnet har ved sanktionsfastsættelsen lagt vægt på, at overtrædelse af uafhængighedsreglerne er et grundlæggende brud på fundamentale krav, der stilles til en godkendt revisor. Som en skærpende omstændighed indgår, at der i denne sag i alt er afgivet 16 revisorerklæringer vedrørende 8 forskellige selskaber af indklagede i strid med habilitetsbestemmelserne. Det bemærkes i den forbindelse, at gerningsindholdet - overtrædelserne – er realiseret 16 gange på forskellige tidspunkter i kalenderårene 2019 og 2020 og angår

indklagedes forretningsmæssige forbindelse til den samme person. Revisornævnet finder på denne baggrund, at indklagedes tilsidesættelse af kravene til ham som godkendt statsautoriseret revisor og hermed som offentlighedens tillidsrepræsentant er af særlig grov karakter og dermed omfattet af revisorlovens § 44, stk. 1, 2. pkt., hvorefter der kan pålægges en bøde på ikke over 600.000 kr. Revisornævnet har i den forbindelse også tillagt det væsentlig betydning, at indklagede tre gange tidligere er pålagt bøder af Revisornævnet, herunder ved kendelsen af 21. april 2020 for tilsidesættelse af reglerne om uafhængighed. Klagepunkterne i den nu til påkendelse foreliggende sag angår spørgsmålet om indklagedes habilitet ved 16 revisorerklæringer vedrørende regnskabsårene 2018 og 2019 afgivet af indklagede efter den tidligere afgørelses kendelsesdato af den 22. juli 2015 og for 8 af erklæringernes vedkommende tillige efter den tidligere afgørelsesdato af den 21. april 2020. De nu til påkendelse foreliggende overtrædelser er derfor omfattet af princippet i straffelovens § 81. Princippet i straffelovens § 81 indebærer, at der kan pålægges en højere bøde, end der ville være pålagt, såfremt den indklagede revisor var indbragt første gang. Da forholdene er begået forud Revisornævnets kendelse af 3. november 2021 og til dels kendelsen 21. april 2020, skal straffen endvidere fastsættes som en tillægsstraf, jf. princippet i straffelovens § 89, hvilket fører til, at det skal vurderes, hvorledes de tidligere sager ville være afgjort, såfremt sagerne dengang også havde omfattet de nu påkendte forhold.

Det er Revisornævnets vurdering, at en samtidig påkendelse af de samlede forhold, der er omfattet af kendelsen af 3. november 2021 og kendelsen af 21. april 2020, sammen med de nu foreliggende, alvorlige forhold, ville have medført en bøde på det lovbestemte maksimum, dvs. 600.000 kr.

For overtrædelse af revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 5, og dermed for tilsidesættelse af god revisorskik efter revisorlovens § 16, stk. 1, der i denne sag er af særlig grov karakter, pålægges indklagede efter en samlet vurdering i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en tillægsbøde, der fastsættes til 375.000 kr.

Ved afgørelsen af, om indklagede endvidere betinget skal frakendes sin godkendelse som statsautoriseret revisor, har Revisornævnet lagt til grund, at Revisornævnet gennem lang praksis forud for den nye revisorlov, der trådte i kraft den 17. juni 2016, i forbindelse med en enkelt overtrædelse af habilitetsbestemmelserne har pålagt en revisor en bøde på 100.000 kr. Som anført ovenfor har Revisornævnet i denne sag lagt til grund, at overtrædelse af uafhængighedsreglerne er et grundlæggende brud på de fundamentale krav, der stilles til en godkendt revisor, og Revisornævnet har således fundet det bevist, at indklagede - som offentlighedens tillidsrepræsentant - groft har tilsidesat revisors pligter, idet indklagede - på trods af sin viden om de ovenfor anførte sammenhænge mellem indklagede og den person og virksomheder, for hvilke indklagede afgav revisionspåtegninger på i de alt 16 årsregnskaber, har undladt i sine uafhængighedserklæringer at beskrive sammenhængene mellem indklagede og den person og virksomheder, for hvilke indklagede afgav revisionspåtegninger.

Revisornævnet finder således, at de krav, som fremgår af den nugældende revisorlov - og forarbejderne hertil - for at frakende en revisor sin godkendelse som statsautoriseret revisor betinget efter revisorlovens § 44, stk. 2, er til stede, idet indklagedes forseelser - for så vidt angår de 16 tilsidesættelser af god revisorskik vedrørende 8 forskellige selskaber - må karakteriseres som værende af særlig grov karakter, oftere gentagen forsømmelse og angå grundlæggende krav ved udøvelsen af indklagedes arbejde som godkendt statsautoriseret revisor og dermed offentlighedens tillidsrepræsentant.

Den betingede frakendelse sker på vilkår af, at revisor i en prøvetid på 3 år regnet fra Revisornævnets afgørelse ikke tilsidesætter god revisorskik under sådanne omstændigheder, at vedkommende efter en samlet bedømmelse skal frakendes godkendelsen.”

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 375.000 kr.

Revisor blev endvidere som anført frakendt sin godkendelse som statsautoriseret revisor betinget i 3 år.

Også relevant under afsnit 6.4.3.2.1. (inhabilitet – forretningsmæssige forbindelser) og afsnit 6.6.2.3. (principper i straffelovens § 81 og 89 i kombination).

6.6.4. Andre forhold af betydning for strafudmålingen

Sag 67/2021. Kendelse af 15. marts 2022.

Revisor blev ved denne kendelse fundet skyldig i en række tilsidesættelser af god revisorskik – manglende dokumentation - i forbindelse med revisors revision af flere forskellige selskaber.

Følgende fremgår af Revisornævnets kendelse vedrørende udmåling af straffen:

”For overtrædelse af revisorlovens § 16, stk. 1 og 2 og § 23, stk. 1, samt den dagældende erklæringsbekendtgørelses § 6, stk. 2, nr. 2, litra b, pålægges indklagede under hensyn til antallet af forhold og disses karakter i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde på 50.000 kr.”

Også relevant under afsnit 6.1.1. (personel kompetence), afsnit 6.4.4.2. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen – helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revision) og afsnit 6.7.2. (visse sagsbehandlingsspørgsmål – partshøring).

Sag 20/2021. Kendelse af 19. april 2022

Under sagen, der angår rækkevidden af bestemmelsen i uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk.1, nr. 5, den forretningsmæssige forbindelse, blev bøden nedsat i forhold til bødeniveau.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

” Der er ved bødefastsættelsen lagt vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til en revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Efter Revisornævnets faste praksis - også efter ændringen af revisorloven med virkning fra den 17. juni 2016 - fastsættes i førstegangstilfælde en bøde på 100.000 kr. for overtrædelser af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger særlige formildende eller skærpende omstændigheder.

Revisornævnet finder, at der i denne sag ved udmåling af bøden som en formildende omstændighed bør tages hensyn til, at indklagede i den foreliggende sag findes skyldig efter en vurdering af, hvorvidt en forbindelse kan vække tvivl om en revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, og dermed, at der i denne konkrete sag ved udmålingen af bøden som en formildende omstændighed bør tages hensyn til, at afgørelsen, der reelt fastlægger praksis, beror på en skønmæssig vurdering. Revisornævnet finder på den anden side at der ved udmåling af bøden for indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik bør tages hensyn til, at overtrædelser angår tilsidesættelse af reglerne om uafhængighed som offentlighedens tillidsrepræsentant og dermed en tilsidesættelse af helt grundlæggende krav til en revisor ved afgivelse af en revisionspåtegning. På denne baggrund og efter en samlet vurdering pålægges indklagede, statsautoriseret revisor ..., i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde på 50.000 kr.”

Også relevant under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence) og afsnit 6.4.3.2.1. (inhabilitet – forretningsmæssige forbindelser), hvor sagens revisionsmæssige del fremgår.

Sag 81/2021. Kendelse af 19. april 2022.

Revisor blev ved denne kendelse fundet skyldig i overtrædelse af bestemmelserne om inhabilitet, men blev frifundet for, at overtrædelsen blev subsumeret under uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, den forretningsmæssige forbindelse.

I sagen, der angik overtrædelse af habilitetsbestemmelserne, blev der taget stilling til spørgsmålet om, hvorvidt bødestraffen kunne nedsættes på grund af formildende omstændigheder.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis herom:

”... *Revisornævnet har ved sanktionsfastsættelsen lagt vægt på, at overtrædelse af uafhængighedsreglerne er et grundlæggende brud på de fundamentale krav, der stilles til en godkendt revisor. Som en skærpende omstændighed indgår, at der i denne sag i alt er afgivet 8 revisorerklæringer vedrørende 8 forskellige selskaber af indklagede i strid med habilitetsbestemmelserne.*

Revisornævnet finder på denne baggrund, at indklagedes tilsidesættelse af kravene til ham som godkendt registreret revisor og hermed som offentlighedens tillidsrepræsentant er af særlig grov karakter og dermed omfattet af revisorlovens § 44, stk. 1, 2. pkt., hvorefter der kan pålægges en bøde på ikke over 600.000 kr.

Efter Revisornævnets praksis fastsættes der en bøde på 100.000 kr. for en enkelt overtrædelse af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger formildende eller skærpende omstændigheder. Revisornævnet har som en skærpende omstændighed lagt vægt på, at der i denne sag i alt er afgivet 8 revisorerklæringer vedrørende 8 forskellige selskaber af indklagede i strid med habilitetsbestemmelserne.

Revisornævnet har ikke i denne sag fundet, at der foreligger formildende omstændigheder.

Revisornævnet har herved lagt vægt på, at de foreliggende forbindelser - i strid med revisorlovgivningens regelsæt, revisorloven og uafhængighedsbekendtgørelsen, jf. ovenfor – har baggrund i indklagedes og ... ledelsesposter i et erhvervs-mæssigt selskab. Under alle omstændigheder er sådanne forbindelser af en sådan karakter, at en revisor – som offentlighedens tillidsrepræsentant – skulle have dokumenteret disse forbindelser i sine arbejds-papirer oprettet til brug for hver enkelt af de afgivne revisorerklæringer.

For overtrædelse af revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 5, og dermed for tilsidesættelse af god revisorskik efter revisorlovens § 16, stk. 1, der i denne sag er af særlig grov karakter, pålægges indklagede efter en samlet vurdering i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der passende kan fastsættes til 350.000 kr.

Det af indklagede anførte, herunder helbredsmæssige forhold, kan ikke føre til et andet resultat.”

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 350.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.1.1. (personel kompetence), afsnit 6.4.1. (erklæringsafgivelse), afsnit 6.4.3.2.1. (inhabilitet – forretningsmæssige forbindelser) og afsnit 6.6.3.2. (betinget frakendelse), hvor Revisornævnets præmis vedrørende sagens realitet i det hele fremgår.

Sag 82/2021. Kendelse af 17. maj 2022.

Revisor blev ved denne kendelse fundet skyldig i overtrædelse af bestemmelserne om inhabilitet, men blev i en del af forhold c frifundet for, at overtrædelsen blev subsumeret under uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, den forretningsmæssige forbindelse.

I sagen, der angik overtrædelse af habilitetsbestemmelserne, blev der taget stilling til spørgsmålet om, hvorvidt bødestraffen kunne nedsættes på grund af formildende omstændigheder.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis herom:

”... *Revisornævnet har ved sanktionsfastsættelsen lagt vægt på, at overtrædelse af uafhængighedsreglerne er et grundlæggende brud på de fundamentale krav, der stilles til en godkendt revisor. Som en skærpende omstændighed indgår, at der i denne sag i alt er afgivet 16 revisorerklæringer vedrørende 8 forskellige selskaber af indklagede i strid med habilitetsbestemmelserne. Det*

bemærkes i den forbindelse, at gerningsindholdet - overtrædelserne – er realiseret 16 gange på forskellige tidspunkter i kalenderårene 2019 og 2020 og angår indklagedes forretningsmæssige forbindelse til de samme 3 personer – også uanset, at den forretningsmæssige forbindelse i alle tilfældene er etableret via de samme to selskaber, K/S A... og Komplementarselskabet B... ApS. Revisornævnet finder på denne baggrund, at indklagedes tilsidesættelse af kravene til ham som godkendt statsautoriseret revisor og hermed som offentlighedens tillidsrepræsentant er af særlig grov karakter og dermed omfattet af revisorlovens § 44, stk. 1, 2. pkt., hvorefter der kan pålægges en bøde på ikke over 600.000 kr. Det forhold, at indklagedes inhabilitet udspringer af samme forretningsmæssige forbindelse med selskaberne K/S A... og Komplementarselskabet B... ApS, kan ikke føre til et andet resultat.

Indklagede er endvidere tidligere i sag 050-2013 ved Revisornævnets kendelse af 11. oktober 2013 fundet skyldig i overtrædelse af god revisorskik ved ikke at have opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis ved afgivelse af revisionspåtegning på 2 børsnoterede selskaber samt ved ikke i revisionspåtegningen at have anført, at lovkrævede elementer manglede i årsregnskabet, og pålagt en bøde på 75.000 kr. Indklagede er videre tidligere i sag 033-2017 ved Revisornævnets kendelse af 18. juni 2018 ligeledes vedrørende flere selskaber fundet skyldig i overtrædelse af god revisorskik ved ikke at have opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis og pålagt en – til dels tillægsbøde – bøde på 125.000 kr. Klagepunkterne i den nu til påkendelse foreliggende sag angår spørgsmålet om indklagedes habilitet ved 16 revisorerklæringer vedrørende regnskabsårene 2018 og 2019 afgivet af indklagede efter den tidligere afgørelses kendelsesdato af 18. juni 2018. De nu til påkendelse foreliggende overtrædelser er derfor omfattet af princippet i straffelovens § 81. Princippet i straffelovens § 81 indebærer, at der kan pålægges en højere bøde, end der ville være pålagt, såfremt den indklagede revisor var indbragt første gang

Efter Revisornævnets praksis fastsættes der en bøde på 100.000 kr. for en enkelt overtrædelse af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger formildende eller skærpende omstændigheder. Revisornævnet har som en skærpende omstændighed lagt vægt på, at der i denne sag i alt er afgivet 15 revisionspåtegninger og 1 erklæring om udvidet gennemgang vedrørende 8 forskellige selskaber af indklagede i strid med habilitetsbestemmelserne.

Revisornævnet har ikke i denne sag fundet, at der foreligger formildende omstændigheder. Heller ikke det forhold, at en del af klagepunkt c ikke er subsumeret under afhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 2, nr. 5, kan i denne sag, hvor indklagede og Y og Z i forbindelse med selskaberne omhandlet af de øvrige klagepunkter har haft forbindelser i strid med habilitetsbestemmelserne, føre til en nedsættelse af bøden. Revisornævnet har herved lagt vægt på, at de foreliggende forretningsmæssige forbindelser - i strid med revisorlovgivningens regelsæt, revisorloven og uafhængighedsbekendtgørelsen, jf. ovenfor – har baggrund i et ejerskab til samme to erhvervs-mæssige selskaber. Under alle omstændigheder er en sådan forretningsmæssig forbindelse af en sådan karakter, at en revisor – som offentlighedens tillidsrepræsentant – skulle have dokumenteret disse forbindelser i sine arbejds papirer. Endvidere har Revisornævnet lagt vægt på, at en sådan forretningsmæssig forbindelse på intet tidspunkt i Revisornævnets praksis – eller i den af Erhvervsstyrelsen udsendte vejledning herom – har været karakteriseret som værende uden betydning for en revisors habilitet, hvilket indklagede vidste eller burde have vidst, da han foretog sine vurderinger af sin habilitet forud for sine erklæringsafgivelser.

Det forhold, at det i alle klagepunkter er indklagedes ejerandel på 10 – 14,99 % af K/S A... og Komplementarselskabet B... ApS, der er grundlag for de etablerede forretningsmæssige forbindelser til de tre involverede personer i ledelsen/ejerkredsen i de selskaber, der var indklagedes erklæringskunder, kan ikke føre til et andet resultat.

For overtrædelse af revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 5, og dermed for tilsidesættelse af god revisorskik efter revisorlovens § 16, stk. 1,

der i denne sag er af særlig grov karakter, pålægges indklagede efter en samlet vurdering i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der passende kan fastsættes til 350.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.3.2.1. (inhabilitet – forretningsmæssige forbindelser) og afsnit 6.6.3.2. (betinget frakendelse), hvor Revisornævnets præmis vedrørende sagens realitet i det hele fremgår.

Sag 101/2021. Kendelse af 12. maj 2022

I sagen, der angik overtrædelse af habilitetsbestemmelserne, blev der taget stilling til spørgsmålet om, hvorvidt bødestraffen kunne nedsættes på grund af formildende omstændigheder.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis herom:

”Sanktionsfastsættelse:

Fire nævnsmedlemmer, ..., bemærker:

Efter Revisornævnets faste praksis - også efter ændringen af revisorloven med virkning fra den 17. juni 2016 - fastsættes i førstegangstilfælde en bøde på 100.000 kr. for overtrædelser af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger særlige formildende eller skærpende omstændigheder.

Henset til, at foreningen B... er en forening og ikke et selskab, at formålet utvivlsomt er almennyttigt, at foreningens formue ved opløsning tilfalder kommunen, og til at der gik mere end 4 år fra erklæringsafgivelse til sagen blev rejst, finder Revisornævnet, at der samlet set foreligger sådanne formildende omstændigheder, at bøden bør nedsættes til 50.000 kr.

Et medlem, ..., bemærker:

Af de samme grunde som anført af flertallet, stemmer jeg for, at der alene meddeles indklagede en advarsel.

Afgørelsen træffes efter stemmeflertallet.

Indklagede, ..., pålægges herefter en bøde på 50.000 kr.”

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 50.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.3.2.1. (inhabilitet – forretningsmæssige forbindelser).

Sag 3/2022. Kendelse af 5. august 2022.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende udmålingen af bøden:

”Sanktionsfastsættelse

De pådømte forhold er begået før afsigelsen af Nævnets kendelse af 4. juni 2021, ved hvilken indklagede blev pålagt en bøde på 40.000 kr. Der skal således fastsættes en tillægsstraf for de nu foreliggende forhold, jf. princippet i straffelovens § 89.

Henset til at der foreligger to erklæringer og at der er tale om alvorlige forseelser, fastsættes tillægsstraffen til en bøde på 35.000 kr.”

Revisor blev som anført pålagt en tillægsbøde på 35.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.4.8. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen – erklæring til kompensationsansøgning på grund af Covid-19) og afsnit 6.6.2.2. (gentagelsesvirkning – princippet i straffelovens § 89).

Sag 100/2021. Kendelse af 12. maj 2022.

Revisor havde taget forbehold, men alene afgivet bortset fra konklusion – skulle have afgivet afkræftende konklusion eller undladt at konkludere.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis vedrørende udmåling af bøden:

”Da forholdet ikke kan betragtes som et mindre alvorligt forhold, er anvendelse af bødestraf nødvendig.”

Revisor blev pålagt en bøde på 30.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.4.9. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen – sager i øvrigt).

Sag 12/2022. Kendelse af 20. december 2022.

Sagen angik revision af en PIE-virksomhed.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis vedrørende udmåling af bøden:

” Ved fastsættelsen af sanktionen lægger Revisornævnet vægt på, at der er tale om flere alvorlige overtrædelser af god revisorskik vedrørende en PIE- virksomhed.

.”

Revisor blev pålagt en bøde på 150.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.4.2. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen – helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revision).

Sag 20/2022. Kendelse af 20. december 2022. Indbragt for domstolene.

I sagen, der angik overtrædelse af habilitetsbestemmerne, blev der taget stilling til spørgsmålet om bødestraffens udmåling, når der foreligger skærpende omstændigheder.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis vedrørende udmåling af bøden:

” Sanktionsfastsættelse

Revisornævnet har ved bødefastsættelsen lagt vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til en revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Efter Revisornævnets faste praksis - også efter ændringen af revisorloven med virkning fra den 17. juni 2016 - fastsættes i førstegangstilfælde en bøde på 100.000 kr. for overtrædelser af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger særlige formildende eller skærpende omstændigheder.

Revisornævnet finder ikke, at der i denne sag foreligger formildende omstændigheder.

Revisornævnet finder derimod, henset til, at der er tale om, at indklagede har afgivet i alt 10 erklæringer med sikkerhed for 5 forskellige selskaber, og for 3 af erklæringernes vedkommende også efter at Erhvervsstyrelsen havde informeret indklagede om en mulig overtrædelse af uafhængighedsreglerne, at der er tale om skærpende omstændigheder og alvorlige og systematiske overtrædelser af uafhængighedsreglerne.

Revisor blev pålagt en bøde på 450.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.3.2.1. (inhabilitet – forretningsmæssige forbindelser) og afsnit 6.6.3.2. (betinget frakendelse).

6.7. Visse sagsbehandlingsspørgsmål

Under dette afsnit er et eksempel på afslag på genoptagelse af en sag, en afgørelse vedrørende efterfølgende klage over manglende partshøring samt en afgørelse vedrørende sambehandling af to sager.

6.7.1. Visse sagsbehandlingsspørgsmål - genoptagelse af afgjort sag

Udgangspunktet er, at det er det Revisornævn, der har truffet en afgørelse i en sag, der også afgør spørgsmålet om genoptagelse. Sag 9/2021 er dog afgjort af formanden alene med hjemmel i § 9, nr.

2) i bekendtgørelse nr. 952 af 24. juni 2020 om Revisornævnet (klage, der på forhånd skønnes åbenbart grundløs).

Sag 9/2021. Beslutning af 5. januar 2022, truffet af Revisornævnets formand.

I en sag indbragt af en privat klager var den indklagede revisor i det hele frifundet. Klager rettede herefter henvendelse til Revisornævnet og anmodede om genoptagelse af sagen. Klager fremlagde sammen med anmodningen om genoptagelse nye bilag.

Følgende fremgår af formanden for Revisornævnets præmis:

”Revisornævnet er et domstolslignende nævn, der kan ikende disciplinærstraf i form af advarsel, bøde eller frakendelse af godkendelse til at virke som godkendt revisor. Muligheden for genoptagelse af nævnets sager er ikke nærmere beskrevet i hverken Revisorloven eller i bekendtgørelsen om Revisornævnet. Revisornævnet er imidlertid en del af den offentlige forvaltning, hvorfor det forvaltningsretlige princip om uhjemlet genoptagelse kan finde anvendelse. Det er bl.a. muligt at genoptage en sag til fornyet behandling hvis særlige grunde taler herfor, herunder navnlig, hvis der fremkommer nye og væsentlige oplysninger, som – hvis de havde foreligget under behandlingen – må antages at ville have medført et andet udfald, hvis der er sket lovligt forfald hos en part, som ikke har udtalt sig, der er blevet afgivet falsk eller urigtig forklaring, fremlagt falske eller forfalskede dokumenter eller hvis der er sket sagsbehandlingsfejl eller afgørelsen i øvrigt er behæftet med alvorlige mangler.

Efter en gennemgang af anmodningen om genoptagelse, samt en fornyet gennemgang af de sagsakter, der lå til grund for nævnets kendelse af 21. juni 2021 findes det ikke godtgjort, at kendelsen er behæftet med sagsbehandlingsfejl, at der har været lovligt forfald hos en for sagen relevant part eller at der er afgivet falske eller urigtige forklaringer over for Nævnet.

Der er sammen med anmodningen om genoptagelse fremlagt nye bilag, der ikke indgik i nævnets oprindelige pådømmelse af sagen, herunder en udtalelse fra statsautoriseret revisor ..., der konkluderer, at regnskabet for A/B ... indeholder en række væsentlige fejl, som påvirker det retvisende billede. Det bemærkes, at udtalelsen ikke indeholder en stillingtagen til indklagede revisors eventuelle rolle.

De synspunkter som er anført i anmodning om genoptagelse og i de efterfølgende henvendelser svarer herudover i det væsentlige til de anbringender og bemærkninger, som indgik i nævnets oprindelige pådømmelse af sagen. Der er således ikke tale om nye anbringender, men argumenter for, hvor klager mener, at nævnets kendelse er forkert.

Ud fra en samlet vurdering, og efter en gennemgang af klagers nye anbringer og bilag, samt fornyet gennemgang af sagens akter finder formanden ikke, at der er fremlagte sådanne nye og væsentlige oplysninger, at det kan begrunde at nævnet genoptager sagen til fornyet behandling. Anmodningen om genoptagelse af Revisornævnets afgørelse af 21. juni 2021 tages således ikke til følge.”

Anmodningen om genoptagelse blev således ikke imødekommet.

6.7.2. Visse sagsbehandlingsspøgsmaal - partshøring

Sag 67/2021. Kendelse af 15. marts 2022.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat en række klagepunkter mod revisor, der blandt andet gjorde gældende, at revisor ikke i tilstrækkelig grad havde haft lejlighed til at udtale sig over for kvalitetskontrollanten og Erhvervsstyrelsen.

Følgende fremgår af Revisornævnets kendelse vedrørende denne indsigelse:

”Indledningsvis bemærkes, at indklagede under Revisornævnets behandling af sagen har gjort gældende, at han ikke i tilstrækkelig grad har haft lejlighed til at udtale sig over for

kvalitetskontrollanten og Erhvervsstyrelsen. Indklagede har ligeledes gjort indsigelse imod, at en del af kvalitetskontrollen er foregået hos kontrollanten, der medtog akter fra indklagedes kontor, i stedet for hos indklagede.

Revisornævnet bemærker, at det klart fremgår af korrespondancen, at indklagede har haft mulighed for at udtale sig og endda i enkelte tilfælde er blevet rykket for sine kommentarer. At en del af kvalitetskontrollen fandt sted på kontrollantens kontor skete efter det oplyste i forståelse med indklagede.

Herefter kan forløbet af kvalitetskontrollen og den foretagne høring ikke føre til, at der af denne grund bortses fra de rejste klagepunkter.”

Også relevant under afsnit 6.1.1. (personel kompetence), afsnit 6.4.4.2. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen – helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revision) og 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmåling).

6.7.3. Visse sagsbehandlingsspørgsmål – sambehandling.

Sagerne 39/2021 og 40/2021 samt 99/2021. Beslutning af 28. februar 2022, truffet af Revisornævnets formand.

I sagerne 39/2021 og 40/2021 havde kurator i et konkursbo indgivet klage over 2 (A og B) revisorer for tilsidesættelse af god revisorskik i forbindelse med afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskaber for 2016/2017, 2017/2018 og 2018/2019 for G... A/S. Klagen mod den ene revisor (B) angik dog alene regnskabsåret 2016/2017. I sagen 99/2021 havde Erhvervsstyrelsen indgivet klage mod den ene revisor (A) for tilsidesættelse af god revisorskik i forbindelse med afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskaber for 2017/2018 og 2018/2019 for G... A/S.

Klagepunkterne angik til dels samme tema.

De indklagede revisor A og B fremsatte i forbindelse med sagernes forberedelse for Revisornævnet anmodning om sambehandling af sagerne 39/2021 og 40/2021 indgivet af konkursboet og sagen 99/2021 indgivet af Erhvervsstyrelsen.

Følgende fremgår af formanden for Revisornævnets præmis:

”Det fremgår af § 6 i bekendtgørelse om Revisornævnet, at bl.a. forvaltningsloven gælder for Revisornævnets virksomhed. Revisornævnet er endvidere et domstolslignende nævn, jf. ombudsmandslovens § 7, stk. 3. En sags parter har derfor som udgangspunkt adgang til at gøre sig bekendt med det materiale, Revisornævnet har modtaget til en sag. Det fremgår endvidere af § 8 i bekendtgørelse om Revisornævnet, at en klage skal indeholde en redegørelse for de forhold, der ønskes bedømt af Revisornævnet. Da Revisornævnet som disciplinærnævn kan pålægge bøder af betydelig størrelse og kan frakende en indklaget godkendelsen som revisor, anvender Revisornævnet - i mangel af retningslinjer inden for revisorlovgivningen - i vidt omfang principperne i straffeprocessen med henblik på at sikre parternes, herunder de indklagedes, retsstilling.

De klagepunkter, der er rejst af Erhvervsstyrelsen, er ikke ganske sammenfaldende med de klagepunkter, der er rejst af ... under konkurs. Endvidere har Erhvervsstyrelsen i kraft af sine beføjelser i medfør af revisorlovens §§ 37 og 38 en adgang til at gøre sig bekendt med oplysninger fra indklagede revisorer, som ikke er gældende i samme omfang for ... under konkurs, der er en såkaldt privat klager. Herudover kan nogle af de oplysninger, som Erhvervsstyrelsen er i besiddelse af, være underlagt en særlig tavshedspligt i medfør af revisorlovens § 48.

I den skriftlige forberedelse af sagerne 039/2021 og 040/2021 har ... under konkurs flere gange opfordret de indklagede til at fremlægge interne arbejdspapirer. De indklagede har afvist at imødekomme denne opfordring.

Hvis to eller flere klagesager modtaget fra forskellige klager vedrørende samme revisor/revisionsvirksomhed sambehandles, vil sambehandlingen – efter Revisornævnets praksis – medføre, at den indklagede får forelagt og får lejlighed til at udtale sig om alle de oplysninger og bilag, som klagerne har sendt til Revisornævnet, ligesom det samme gælder for klagerne i de to sager, der således får fuld indsigt i og lejlighed til at udtale sig om alle de oplysninger og bilag, som den indklagede har sendt til Revisornævnet. Denne sagsbehandling skal i givet fald gennemføres i overensstemmelse med revisorlovens bestemmelser vedrørende tavshedspligt. Henset til, at klagepunkterne i sagerne ikke er ganske sammenfaldende, henset til kompleksiteten i de fremsatte klagepunkter i de to sæt sager samt henset til, at de indklagede i forbindelse med den skriftlige forberedelse af sagerne 039/2021 og 040/2021 har afvist at fremlægge interne arbejds papirer, finder Revisornævnet efter en samlet helhedsvurdering ikke grundlag for at imødekomme den fremsatte anmodningen om at sambehandle klagerne indgivet af konkursboet (sagerne 039/2021 og 040/2021) med klagerne indgivet af Erhvervsstyrelsen (sag 099/2021). Det forhold, at anmodningen om sambehandling er fremsat af de indklagede, kan ikke føre til et andet resultat.”

6.7.4. Aktindsigt

Revisornævnet har i beretningsåret truffet afgørelser om anmodning om aktindsigt efter offentlighedsloven i 6 sager, der var blevet eller blev behandlet i Revisornævnet. I det omfang, der ikke er givet aktindsigt – eller ikke fuldt ud givet aktindsigt – er der givet klagevejledning om, at afgørelsen ikke kan indbringes for højere administrativ myndighed, men at afgørelsen kan indbringes for domstolene.

6.8. Domstolsprøvelse af Revisornævnets afgørelser

Der er i beretningsåret indbragt 4 sager, hvori Revisornævnet har truffet afgørelse i beretningsåret, for domstolene. Det er sag 103/2021, der er refereret under afsnit (del 1) 6.4.3.2.1., sag 104/2021, der er refereret under afsnit (del 1) 6.4.3.2.1., sag 20/2022, der er refereret under afsnit (del 1) 6.4.3.2.1., under afsnit 6.6.3.2., og under afsnit 6.6.4, og sag 92/2021, der er refereret under afsnit 6.3.1.

Der er i beretningsåret afsagt anke dom ved Østre Landsret i Revisornævnets sag 3/2017. Østre landsret stadfæstede Lyngby Rets dom af 16. april 2021, hvor Revisornævnets kendelse for så vidt angår den pålagte bøde blev stadfæstet, men hvor Revisornævnets kendelse for så vidt angår frakendelsestidens længde på 2 år blev nedsat til 1 år.

Status over sager, der i tidligere beretningsår er indbragt for domstolene og fortsat verserer, er følgende:

Sagerne 45/2018 og 46/2018, der i årsberetningen for 2020 er refereret under afsnit 6.4.4.5, er efter beretningsperiodens udløb afsluttet ved Retten i Lyngby, hvor Revisornævnet fik fuldt medhold. Byrettens dom er af de indklagede revisorer anket til Østre Landsret. Der er truffet beslutning om, at der skal foretages syn og skøn, ligesom der er stillet spørgsmål til FSR's Responsumudvalg.

Sag 70/2020, der i årsberetningen for 2021 er refereret under afsnit 6.4.3.2.1, og i beretningsåret 2021 indbragt for Retten i Roskilde, er afgjort med en stadfæstelse af Revisornævnets afgørelse. Sagen er nu af den indklagede revisor indbragt for landsretten.