

**Den 9. februar 2017 blev der i**

**sag nr.62 /2016**

**Revisortilsynet, nu Erhvervsstyrelsen**

mod

**statsautoriseret revisor**

**A**

afsagt sålydende

### **kendelse:**

Ved skrivelse af 1. marts 2016 har Revisortilsynet, nu Erhvervsstyrelsen, i medfør af dagældende (2008-loven) revisorlovs § 43, stk. 3, indbragt statsautoriseret revisor A for Revisornævnet.

Erhvervsstyrelsen har oplyst, at A, cpr. nr. XXXXXX XXXX, har været godkendt som statsautoriseret revisor fra [dato] og har været tilknyttet revisionsvirksomhed B, cvr. nr. XXXX XXXX siden [dato].

### **Klagen:**

Revisortilsynet, nu Erhvervsstyrelsen, har fremsat følgende klagepunkter:

- a) I sagen C ApS for 2010/11 er erklæringsbekendtgørelsen overtrådt, idet der er taget forbehold for going concern uden, at det har medført en afkræftende konklusion.
- b) I sagerne D ApS og E ApS er god revisorskik overtrådt, idet der ikke er dokumentation for revision af kapitalandele i tilknyttede virksomheder. I sagen D ApS er der herudover ikke dokumentation for revision af perioden efter statusdagen.
- c) I 4 ud af 4 sager er god revisorskik er overtrådt, idet planlægningen af erklæringsopgaverne er utilstrækkelig.

Indklagede har nedlagt påstand om frifindelse.

### **Sagsfremstilling:**

Revisionsvirksomhed B, cvr.nr. XXXX XXXX, blev af Revisortilsynet udtaget til kvalitetskontrol i 2014. Af kvalitetskontrollantens erklæring af 14. november 2014 fremgår bl.a., at der til revisionsvirksomheden var tilknyttet ét kontorsted og én godkendt revisor, der var berettiget i revisionsvirksomheden efter interne regler til at underskrive de i revisorlovens § 1, stk. 2, omhandlede erklæringer. Revisionsvirksomheden afgiver ikke erklæringer for kunder, der er

omfattet af revisorlovens § 21, stk. 3. Erklæringen indeholder følgende forbehold, supplerende oplysning og konklusion:

**”Forbehold**

*Virksomhedens generelle kvalitetsstyringssystem indeholder bestemmelser som i praksis ikke efterleves, da der ikke føres timesagsregnskab.*

*Ved gennemgangen af konkrete sager har vi i flere tilfælde konstateret, at der ikke foretages tilstrækkelig planlægning herunder risikovurdering. Ligeledes er det konstateret, at der planlægges handlinger, som efterfølgende ikke udføres, og der er ingen nærmere begrundelse for planlagte men ikke udførte revisionshandling.*

*Ved gennemgangen af 3 ud af 4 sager har vi konstateret, at der var attesteret og dateret for udførelse af revisionshandling i Revimentor efter afgivelse af revisionspåtegningen. Det er derfor vores opfattelse, at dokumentationen i Revimentor for revisionspåtegningen ikke var til stede på erklæringstidspunktet.*

*Samtidig har vi konstateret, at de afgivne erklæring i flere tilfælde ikke overholder kravene i erklæringsbekendtgørelsen, idet der i to tilfælde ikke er afgivet fornødne supplerende oplysninger om ledelsesansvar, når årsrapporten er udarbejdet for sent. I en anden sag var der supplerende oplysninger herom, men her var overskriften på den supplerende oplysning ikke korrekt. Herudover var der en sag hvor der ikke var noteoplysninger om tilgodehavende hos ledelsen jf. ÅRL §73, og i en anden sag var overskriften på den supplerende oplysning vedrørende kapitaltab ikke korrekt.*

**Konklusion**

*Med undtagelse af det i forbeholdet anførte, er vi ikke blevet bekendt med forhold, der giver anledning til at konkludere, at der ikke er etableret, implementeret og anvendt et hensigtsmæssigt kvalitetsstyringssystem.*

*Som følge af de anførte forbehold er det vores opfattelse, at det udførte arbejde på erklæringsopgaverne ikke fuldt ud lever op til kravene i lovgivningen, standarder eller god skik, idet de udførte handlinger er mangelfulde og kun delvist dokumenteret på erklæringstidspunktet. Ligeledes er der konstateret overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen.*

**Supplerende oplysninger**

*Uden at tage forbehold kan det oplyses, at vi har gennemgået en sag, som også er gennemgået i forbindelse med den interne overvågning. Det er vores opfattelse at grundlaget for revisionspåtegningen ikke var til stede på erklæringstidspunktet, da en række punkter i revisionsplanen først er attesteret og dateret for udførelsen i Revimentor efter afgivelse af revisionspåtegningen. Dette er ikke påtalt af den interne overvågning, hvorfor vi skal anbefale, at den efterfølgende overvågning forbedres.”*

Revisortilsynet indhentede, efter modtagelse af kvalitetskontrollantens erklæring og notat om udført kvalitetskontrol, dennes arbejds papirer, herunder vedrørende 4 af kvalitetskontrollantens gennemgåede enkeltsager.

Vedrørende C ApS - 2010/11 (revision)

Indklagede har den 9. december 2011 afgivet revisorpåtegning med forbehold og med supplerende oplysninger på årsrapporten for C ApS for regnskabsåret 1. juli 2010 til 30. juni 2011. Følgende fremgår blandt andet af erklæringen:

”...

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

**Forbehold:**

*Selskabets tilgodehavende hos tilknyttede virksomheder er særligt risikobehæftede og i værste fald må der imødeses et tab på hele eller væsentlige dele af det opførte tilgodehavende. Vi er først blevet valgt som revisorer efter regnskabsårets udløb og vi har således ikke haft mulighed for at gennemføre en fysisk kontrol af varebeholdningen pr. regnskabsafslutningsdagen. Selskabets relativt store forpligtelser giver en meget anstrengt likviditet og som følge heraf må vi tage forbehold overfor værdiansættelsen af selskabets aktiver m.v., der er værdiansat efter principperne om fortsat drift. Selskabets fortsatte drift kræver efter vor opfattelse, at de fremtidige driftsresultater forbedres væsentligt ligesom det efter vor opfattelse kan være nødvendigt med en tilførsel af kapital fra anpartshaver eller selskabets kreditgivere.*

*Revisionen har herudover ikke givet anledning til forbehold.*

**Konklusion:**

*Det er vor opfattelse, at årsregnskabet under hensyntagen til den eventuelle effekt af ovennævnte forbehold giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og den finansielle stilling pr. 30. juni 2011 samt af resultatet af selskabets aktiviteter for regnskabsåret 1. juli 2010 til 30. juni 2011 i overensstemmelse med årsregnskabsloven, samt at ledelsesberetningen indeholder en retvisende redegørelse i overensstemmelse med årsregnskabsloven.*

**Supplerende oplysninger vedrørende forhold i årsregnskabet:**

*Selskabets egenkapital opfylder p.t. ikke de stillede krav i lovgivningen.*

**Supplerende oplysninger vedrørende andre forhold:**

*Det kan konstateres, at det i balancen opførte tilgodehavende hos en selskabsdeltager er udbetalt i strid med lovbestemmelserne herom. Dette er i sagens natur ansvarspådragende."*

Det fremgår blandt andet af årsrapporten, at årets resultat var negativt med 52.790 kr. (2009/10 negativ med 391 t.kr.), at egenkapitalen var negativ med 3.347 kr. (2009/10 negativ med 266 t. kr.) samt, at balancesummen udgjorde 79.866 kr. (2009/10 med 129 t. kr.). Varebeholdninger udgjorde 18.001 kr. (2009/10 med 52 t.kr.), tilgodehavender udgjorde 61.865 kr. (2009/10 med 72 t.kr.) og gælden var i alt på 399.213 kr. (2009/10 med 129 t.kr.).

Det fremgår af ledelsespåtegningen følgende:

*"... Ledelsen anser den valgte regnskabspraksis for hensigtsmæssig, således at årsrapporten giver et retvisende billede af selskabets aktiver og passiver, den finansielle stilling samt resultat ...."*

Af ledelsesberetningen fremgår følgende:

*Årets resultat må anses for at være utilfredsstillende. Selskabet forventes i det kommende regnskabsår at kunne udvise et bedre resultat selv om markedsforholdene for selskabet fortsat vurderes at være vanskelige. Selskabets omkostninger er nu nedbragt til et absolut minimum, men de hidtidige driftsresultater har bevirket, at likviditeten er meget stram. Selskabets egenkapital er negativ med et større beløb og selskabet er således afhængig af fortsat finansiel støtte fra selskabets pengeinstitut og andre kreditgivere."*

Af kvalitetskontrollantens bemærkninger til checkliste 4: Gennemgang af en konkret revisionsopgave – fremgår, at kontrollanten som konklusion på gennemgangen af revisionsopgavens dokumentation for planlægning (Punkt E) har skrevet: "Savner en egentlig

planlægningsmemo, der beskriver revisionsstrategi samt hvilke revisionsmål der skal afdækkes på de enkelte områder, samt hvilke handlinger der udføres for at afdække de relevante revisionsmål." Kontrollanten har svaret "Nej" til spørgsmål 1 - om udarbejdelse af revisionsplan. Kontrollanten har som bemærkning hertil blandt andet skrevet, at der er udarbejdet en arbejdsplan, der ikke er tilrettet kunden, idet der er den del områder, der ikke skal revideres og som er anført som irrelevant, og herudover mangler der et egentligt planlægningsmemo samt, hvorledes de enkelte revisionsmål kan afdækkes. Kontrollanten har svaret "Nej" til spørgsmålene 5 og 15 - om fokusområdet indregning af indtægter/omsætning og om gennemlæsning af planlægning giver indtryk af sammenhæng. Kontrollanten har som bemærkning hertil blandt andet skrevet, at generelt er der ingen planlægning på revisionsmålniveau, og at der ikke er udarbejdet egentlig planlægning af revisionsstrategi og revisionsmål.

Kontrollanten har som konklusion på gennemgangen af revisors vurdering af going concern (Punkt G) skrevet: "Umiddelbart var der ikke tegn på konkurs, da indtjeningen var positiv og de besparelser der var gennemført først havde indvirkning på driften efterfølgende. Det vurderes derfor at de udførte handlinger har afklaret at regnskabet kan aflægges ud fra going concern" Det fremgår af kontrollantens bemærkninger til spørgsmål, hvortil kontrollanten har svaret "Ja" blandt andet, at der er foretaget vurdering af, hvorledes den daglige drift kan give overskud, at der allerede er foretaget tilpasning af omkostninger og, at driften for de første 5 måneder efter statusdagen har givet et overskud på 10.000 kr., at gennemgang af balance for de første 5 måneder af det kommende regnskabsår udviser overskud samt, at der er indgivet anmodning om tvangsopløsning den 6/2 2013.

Indklagedes valgte væsentlighedsniveau er 1.000 kr. på omkostningsbilag og 11.000 kr. på balanceposter.

Indklagede har underskrevet bilag 4 den 13. november 2014. Indklagede har i denne forbindelse som yderligere kommentar anført, "se vedhæftede", der dog ikke er vedhæftet bilaget til Revisornævnet umiddelbart sammen med bilag 4.

Der er til sagen til Revisornævnet medsendt løst bilag med følgende indhold:

*"Virksomheden er en meget lille virksomhed og fra min side er de økonomiske vanskeligheder sat klart i fokus. Den gennemførte revision har bekræftet de økonomiske vanskeligheder m.v. og der er således forbehold i revisionspåtegningen vedrørende aktiver, der andrager 70 % af selskabets balancesum*

*Alle nye kundeforhold giver automatisk en øget gennemgang af selskabets posteringer og bilag. Det er samlet min klare vurdering, at risikoen for besvigelser er vurderet og omtalt ligesom det er sikret, at der er en særdeles fornuftig sammenhæng imellem selskabets indkøb og omsætning. Selskabet er en ren handelsvirksomhed og fuldstændigheden af selskabets omsætning opnås efter min vurdering bedst ved at sikre, at de indkøbte varer sælges videre med en fornuftig og beregnelig fortjeneste.*

*Selskabets faste omkostninger er gennemgået 100 % og alle bilag over kr.*

*1.000 er konfereret til dokumentation,*

*Det fremgår af materialet i sagen, at selskabets ledelse er fuldt orienteret omkring bestemmelserne omkring kapitaltab.*

...

*Samlet set kan jeg ikke umiddelbart forstå den påførte konklusion m.v."*

Af kvalitetskontrollantens bemærkninger til skema C fremgår blandt andet, at selskabet er under regnskabsklasse B, og at der er sat X ved, at der ikke er væsentlige fejl/mangler.

Som den kontrollerede revisors (mulige) begrundelse for væsentlige fejl eller mangler er anført:

*"Planlægningen er sket i et ældre kvalitetsstyringsystem, hvor valg af væsentlige og risikofyldte områder ikke fremgår, ligesom revisionshandlingerne er meget sparsomme. ..."*

Som beskrivelse af sagen er anført: *"Sagen vedrører en revisionspåtegning med forbehold og supplerende oplysninger på en klasse B virksomhed for regnskabsåret 2010/11. Selskabet har jf. årsregnskabet et underskud før skat på 53 t.kr. og en negativ egenkapital på 319 t. kr. Balancesummen udgør 80 t.kr., herunder udgør varebeholdninger 18 t.kr., tilgodehavender fra salg 22 t.kr. og tilgodehavende hos tilknyttede virksomheder 31 t.kr."*

Redegørelsen for den udførte gennemgang, herunder ikke ubetydelige fejl og mangler, er følgende: *"I planlægningsmemoet mangler der følgende forhold: - der er ikke planlagt væsentlige revisionsposter og strategi for revision heraf. - der mangler omtale af vurdering af risici for væsentlig fejlinformation på regnskabs- og revisionsmålsniveau.- der er ingen omtale af om der er risiko for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser i relation til indregning af indtægter. - der er ikke dokumenteret risikovurdering vedr. omsætning/indregning af indtægter. - ... - der er ikke foretaget identifikation af væsentlige og risikofyldte områder. ..."*

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

Konklusionen er: *"På grundlag af vores gennemgang er det vores vurdering, at planlægningen og udførelse af revisionsopgaven ikke overholder lovgivningen og relevante standards krav. Vi skal dog gøre opmærksom på, at der er tale om en sagsløsning i et ældre kvalitetsstyringsystem der ikke anvendes længere. ..."*

#### Vedrørende D ApS - 2012/13 (revision)

Indklagede har den 14. marts 2014 afgivet revisorpåtegning med forbehold og med supplerende oplysninger på årsrapporten for D ApS for regnskabsåret 1. oktober 2012 til 30. september 2013. Følgende fremgår blandt andet af erklæringen:

*"...*

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

#### **Forbehold:**

*Moderselskabet E ApS har en negativ egenkapital pr. 30. september 2013 på et beløb i størrelsesordenen over 10 millioner kroner og der er etableret fælles hæftelse for kreditfaciliteter i koncernen. Koncernen har ikke været i stand til at genforhandle og opnå ny finansiering, og der er således et udækket finansieringsbehov for regnskabsåret 2013/124. Der er således betydelig tvivl og selskabets og koncernens mulighed for at fortsætte driften ... Årsregnskabet opfylder ikke årsregnskabslovens bestemmelser på væsentlige punkter og indeholder ikke tilstrækkelige og fyldestgørende oplysninger samt de øvrige nævnte væsentlige forhold.*

#### **Afkræftende konklusion:**

*Det er vor opfattelse, at årsregnskabet som følge af betydeligheden af forhold, der er beskrevet i grundlaget for den afkræftende konklusion, ikke giver et retvisende billede af selskabet aktiver, passiver og den finansielle stilling pr. 30. september 2013 samt af resultatet af selskabets aktiviteter for regnskabsåret 1. oktober 2012 - 30. september 2013 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.*

#### **Supplerende oplysninger vedrørende forhold i årsregnskabet:**

*Selskabet har ikke aflagt og indberettet årsrapporten til offentliggørelse indenfor den fastlagte frist ..*

... ”

Det fremgår blandt andet af årsrapporten, at årets resultat var negativt med 2.740.589 kr. (2011/12 negativt med 2.753.556 kr.), at egenkapitalen var udgjorde 6.784.561 kr. (2011/12 med 9.525.150 kr.) samt, at balancesummen udgjorde 7.177.233 kr. (2011/12 med 9.894.654 kr.). Tilgodehavender i tilknyttede virksomheder udgjorde 160.061 kr. (2011/12 med 157.569 kr.) og kapitalandele i tilknyttede virksomheder udgjorde 6.992.637 kr. (2011/12 med 9.494.494 kr.). Følgende fremgår af note 4, Finansielle anlægsaktiver i alt:

”...

*Regnskabsmæssig værdi: Kapitalandele i tilknyttede virksomheder: 6.992.637 kr.*

*Kapitalandele i associerede virksomheder 0 kr.*

*Kapitalandele i tilknyttede virksomheder omfatter:*

	<b>Ejerandel</b>	<b>Egenkapital</b>	<b>Årets resultat</b>
<i>F A/S,[by]</i>	100 %	2.631.879	-2.580.265
<i>G A/S...</i>	51 %	0	0
<i>I A/S</i>	100 %	2.011.182	34.927
<i>H A/S</i>	100 %	2.349.576	43.485

... ”

Af indklagedes arbejdsrapport, der er et udateret notat med overskriften: Vedrørende anlægsaktiver for regnskabsåret 2012/13, fremgår blandt andet, at *"Alle konti er scannet for udsædvanlige posteringer. Aktierne er værdisat i overensstemmelse med datterselskabernes årsrapporter og ejerskabet af aktier m.v. er kontrolleret via ejerbøger m.v. Aktieandelen i G A/S svarende til 51 % er værdisat på grundlag af årsrapporten og den indgåede ejerftale. Det bevirker, aktieandelen pr. 30. september 2013 værdiansættes til kr. 0 i lighed med værdiansættelsen i årsrapport for regnskabsåret 2011/12. Værdiansættelsen af kapitalandele vurderes ikke at være forsvarlig som følge af de økonomiske forhold i selskaberne/koncernen jf. f.eks. omtalen hos F A/S. Revisionen af anlægsaktiver har således givet anledning til væsentlige bemærkninger, jf. den afkræftende konklusion."*

Af arbejdsrapport dateret 1. marts 2014 vedrørende revision af åbningsbalancen fremgår blandt andet, at *"Kapitalandele i tilknyttede virksomheder er afstemt til årsrapporter for de 4 datterselskaber m.v. Tilgodehavender hos tilknyttede selskaber er afstemt med de respektive selskaber. I årsrapporten er det anført som ental, men det drejer sig om moderselskabet E ApS og de tre datterselskaber G A/S, I A/S og H A/S."*

Af det af indklagede vedlagte materiale fremgår endvidere, at indklagede har ydet regnskabsmæssige assistance til selskabet G A/S samt, at det af en periodeopgørelse fra finansiel virksomhed L vedrørende dette selskab fremgår, at blandt andet selskabet D ApS er selvskyldnerkautionist for en erhvervskredit på maksimum 500.000 kr. Det fremgår endvidere blandt andet af notat om opstilling af regnskab for klasse B-virksomhed dateret februar 2014, at mellemværender med pengeinstitut er afstemt med pengeinstituttet, og ejerforholdet til selskabets ejendom er afstemt med ejendomsskattebillet samt tingbogen, at ejendommen (grunden) er værdisat til samme værdi som foregående regnskabsår, samt at selskabets ledelsen oplyser, at der efter deres vurdering er en fornuftig merværdi ved et normalt eksternt salg af grunden. Om revisionen fremgår blandt andet, at *"Revisionen udføres primært i forbindelse med statusrevisionen. Som følge af, at der ikke er gode interne kontroller i virksomheden, bør vi som udgangspunkt foretage uanmeldt beholdningseftersyn. Vi vurderer dog, at et uanmeldt beholdningseftersyn ikke giver et bedre revisionsbevis. Vi har derfor valgt, at koncentrere vores revisionsindsats i forbindelse med"*

*statusrevisionen, da vi vurderer, at dette giver os et tilstrækkeligt og et mere effektivt revisionsbevis..."*

Af det af indklagede vedlagte materiale fremgår videre, at indklagede har ydet regnskabsmæssig assistance til selskabet I A/S.

Af det af indklagede vedlagte materiale fremgår videre, at indklagede har ydet regnskabsmæssig assistance til selskabet H A/S.

Kvalitetskontrollantens grundlæggende arbejdsrapport, checkliste 4: Gennemgang af en konkret revisionsopgave er ikke vedlagt som dokumentation til sagen.

Der er til sagen til Revisornævnet medsendt løst bilag med følgende indhold, som formentlig relaterer sig til bilag 4:

*"Virksomheden er en meget lille virksomhed, der har meget store økonomiske udfordringer. Det har jeg været 100 % klar over allerede betydeligt før jeg accepterede at overtage revisionen.*

*Den gennemførte revision har således allerede i planlægningsfasen været gennemført med udpræget fokus på økonomiske vanskeligheder m.v.*

*Dette har i sig selv resulteret i en nøje gennemgang og vurdering af såvel driften som samtlige balanceposter og herunder også værdiansættelsen af de kapitalinteresser, hvor der kun er assistanceerklæringer. Jeg har selv udført denne assistance og dokumenteret tilstedeværelsen og driften via bekræftelser i størst muligt omfang og der vurderes ikke at være særlige problemer med værdiansættelsen.*

*Alle nye kundeforhold giver automatisk en øget gennemgang af selskabets posteringer og bilag. Det er min klare vurdering, at risikoen for besvigelser er vurderet og omtalt. Selskabets faste omkostninger er gennemgået 100% og alle bilag er konfereret til dokumentation jf. notat.*

*Selskabet er forsynet med et særdeles alvorligt forbehold i form af afkræftende erklæring på grund af going-concern og dette forbehold overtrumfer efter min vurdering de øvrige forbehold for de anførte væsentlige fejl efter Årsregnskabsloven.*

...

*Samlet set kan jeg ikke umiddelbart forstå den påførte konklusion m.v."*

Af kvalitetskontrollantens bemærkninger til skema C fremgår blandt andet, at selskabet er under regnskabsklasse B, og at der er sat X ved, at der ikke er væsentlige fejl/mangler.

Som den kontrollerede revisors (mulige) begrundelse for væsentlige fejl eller mangler er anført:

*"Revisionsplaner er på nogle områder er først dateret efter afgivelse af revisionspåtegningen.*

*Ligeledes er der behov for en styrkelse af revisionsplanlægningen."*

Som kort beskrivelse af sagen er anført: *"Sagen vedrører en revisionspåtegning med forbehold, supplerende oplysning og afkræftende konklusion. Der er forbehold vedr. going concern samt manglende overholdelse af ÅRL. Der er supplerende oplysning vedr. aflæggelse af årsrapporten efter 5 måneders fristen. Selskabet er et holdingselskab og har jf. årsregnskabet et underskud før skat på 2.523 t.kr. og en positiv egenkapital på 6.785 t.kr. Balancesummen udgør 7.177 t.kr., hvoraf kapitalandele i tilknyttede virksomheder udgør 6.993 t.kr."*

Redegørelsen for den udførte gennemgang, herunder ikke ubetydelige fejl og mangler, er følgende:

*"Planlægningsmemoet skal styrkes, og der mangler omtale af en række forhold, herunder f.eks.*

*- Der er anført følgende "Som følge af, at vi reviderer datterselskabets F A/S's årsregnskab og assisterer ved opstillingen af de øvrige selskabers årsrapporter, er det vores vurdering, at der ikke er nogen særligt risikofyldte regnskabsposter eller områder i holdingselskabets årsregnskab". Vi skal bemærke, at vi ikke er enige heri, da der i årsrapporten også for det foregående regnskabsår*

(2011/12) var forbehold og afkræftende konklusion vedrørende de samme forhold i den tidligere revisors erklæring. Det skal dog bemærkes, at der i planlægningsmemoet er en omtale af, at der i den foregående årsrapport var forbehold og afkræftende konklusion.

- Der er alene er assistancerklæring i årsrapporterne for selskaberne, der udgør ca. 2/3-del af værdien af posten kapitalandele i tilknyttede virksomheder, som udgør i alt 6.992 t.kr. ud af balancesummen på 7.177 t.kr. (I A/S indgår med værdi på 2.011 t.kr. og H A/S indgår med værdi på 2.350 t.kr.) (væsentlighedsniveauet er sat til 60 t.kr.) Det skal bemærkes, at disse er meget væsentlige poster – også set i relation til indregning af indtægter herfra. A har efterfølgende oplyst, at der i disse indgår en grund i hvert selskab, hvor værdiansættelsen vurderes OK ifølge A. Der er dog ingen omtale heraf/dokumentation herfor i sagen. Vi har efterfølgende modtaget "Notat om opstilling af regnskab for klasse B-virksomhed" for H A/S og I A/S, der er udarbejdet af A, og dateret med februar 2014. Heraf fremgår det af begge, at "Ejendommen (grunden) er værdiansat til samme værdi som de foregående regnskabsår – og selskabets ledelse oplyse, at der efter deres vurdering er en fornuftig merværdi ved et normalt eksternt salg af grunden. Ligeledes har A oplyst, at for begge selskaber gælder, at ejendommene forventes afhændet med en pæn regnskabsmæssig avance og handlerne forventes gennemført så snart der sker en mindre justering af lokalplanen for området.

- ...

Som omtalt under planlægningen er der ingen omtale af revisionen af de dattervirksomheder der udgør ca. 2/3-del af værdien af kapitalandele i tilknyttede virksomheder, hvor der er afgivet assistancerklæring. Vi er af den opfattelse, at der burde have været en omtale/vurdering heraf. ..."

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

Konklusionen er: "På grundlag af vores gennemgang er det vores vurdering, at planlægningen af revisionsopgaven ikke overholder lovgivningens og relevante standarders krav...."

#### Vedrørende E ApS - 2012/13 (revision)

Indklagede har den 28. marts 2014 afgivet revisorpåtegning med forbehold og med supplerende oplysninger på årsrapporten for E ApS for regnskabsåret 1. oktober 2012 til 30. september 2013. Følgende fremgår blandt andet af erklæringen:

"...

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

#### **Forbehold:**

Selskabet har en betydelig negativ egenkapital pr. 30. september 2013 og der er etableret fælles hæftelse for kreditfaciliteter i koncernen. Koncernen har ikke været i stand til at genforhandle og opnå ny finansiering, og der er således et udækket finansieringsbehov for regnskabsåret 2013/14. Der er således betydelig tvivl om selskabets og koncernens mulighed for at fortsætte driften ... Årsregnskabet opfylder ikke årsregnskabslovens bestemmelser på væsentlige punkter og indeholder ikke tilstrækkelige og fyldestgørende oplysninger samt de øvrige nævnte væsentlige forhold.

#### **Afkræftende konklusion:**

Det er vor opfattelse, at årsregnskabet som følge af betydeligheden af forhold, der er beskrevet i grundlaget for den afkræftende konklusion, ikke giver et retvisende billede af selskabet aktiver, passiver og den finansielle stilling pr. 30. september 2013 samt af

*resultatet af selskabets aktiviteter for regnskabsåret 1. oktober 2012 - 30. september 2013 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.*

***Supplerende oplysninger vedrørende andre forhold:***

*Selskabet har ikke aflagt og indberettet årsrapporten til offentliggørelse indenfor den fastlagte frist ..*

*...*

Det fremgår blandt andet af årsrapporten, at årets resultat var negativt med 4.022.140 kr. (2011/12 negativt med 3.137.151 kr.), at egenkapitalen var negativ med 13.153.835 kr. (2011/12 negativ med 9.131.695 kr.) samt, at balancesummen udgjorde 4.965.052 kr. (2011/12 med 8.594.956 kr.).

Kapitalandele i tilknyttede virksomheder udgjorde 3.990.009 kr. (2011/12 med 5.467.393 kr.).

Følgende fremgår af anvendt regnskabspraksis under overskriften Balance, Anlægsaktiver:

*"... Kapitalinteressen i de tilknyttede virksomheder er værdisat efter equity metoden. Resultatopgørelse påvirkes således af andelen af regnskabsårets resultat i de tilknyttede selskaber. Kapitalinteresse i de tilknyttede selskaber er ligeledes værdisat i overensstemmelse med andelen af den regnskabsmæssige egenkapital i de tilknyttede selskaber ... Kapitalinteresse i andre kapitalandele er værdisat til anskaffelsessum med fradrag af eventuelle nedskrivninger."*

Følgende fremgår af note 6, Finansielle anlægsaktiver i alt:

*"...*

*Kapitalandele i tilknyttede virksomheder omfatter:*

<b><i>Navn, retsform, hjemsted</i></b>	<b><i>Ejerandel</i></b>	<b><i>Egenkapital</i></b>	<b><i>Årets resultat</i></b>
<i>D, [by]</i>	<i>53,66 %</i>	<i>6.784.561</i>	<i>-2.740.589</i>
<i>J ApS</i>	<i>100 %</i>	<i>36.768</i>	<i>23.497</i>
<i>G A/S...</i>	<i>10 %</i>	<i>1.458.487</i>	<i>- 21.286</i>
<i>K...</i>	<i>60 %</i>	<i>1.785.580</i>	<i>-665.154</i>

*..."*

Af indklagedes arbejdsrapport, der er et udateret notat med overskriften: Vedrørende anlægsaktiver for regnskabsåret 2012/13, at *"Alle konti er scannet for udsædvanlige posteringer. Som følge af den økonomiske situation i koncernen, der stadig forventes at være underskudsgivende i regnskabsåret 2013/14 samt den meget stramme likviditetsmæssige situation i koncernen er værdiansættelsen af kapitalandele i tilknyttede virksomheder ikke umiddelbart retvisende. Der henvises i den forbindelse til den afkræftende konklusion i årsrapporten. Revisionen af anlægsaktiver har således givet anledning til væsentlige bemærkninger, jf. den afkræftende konklusion."*

Af arbejdsrapport dateret 1. marts 2014 vedrørende revision af åbningsbalancen fremgår blandt andet, at *"Kapitalandele i tilknyttede virksomheder er afstemt til årsrapporter for de 3 datterselskaber m.v. Andre kapitalandele vedrører et ejendomsprojekt i [land] med en ejerandel i en virksomhed, der p.t. er under likvidation. Baseret på udtalelser fra likvidator (advokat) er egenkapitalen negativ eller i alle tilfælde meget beskedet. Der er således konstateret et nedskrivningsbehov og de andre kapitalandele er derfor nedskrevet til 0. ... Tilgodehavender hos tilknyttede selskaber er afstemt med de respektive selskaber. ..."*

Af det af indklagede vedlagte materiale fremgår endvidere, at indklagede har ydet regnskabsmæssige assistance til selskabet G A/S samt, at det af en periodeopgørelse fra finansiell virksomhed L vedrørende dette selskab fremgår, at blandt andet selskabet D ApS er selvskyldnerkautionist for en erhvervskredit på maksimum 500.000 kr.

Af det af indklagede vedlagte materiale fremgår videre, at indklagede har ydet regnskabsmæssig assistance til selskabet I A/S.

Af det af indklagede vedlagte materiale fremgår videre, at indklagede har ydet regnskabsmæssig assistance til selskabet H A/S.

Kvalitetskontrollantens grundlæggende arbejdsrapport, checkliste 4: Gennemgang af en konkret revisionsopgave, er ikke vedlagt som dokumentation til sagen. Der er til sagen til Revisornævnet medsendt løst bilag, som formentlig relaterer sig til bilag 4, med følgende indhold:

*"Virksomheden er en lille virksomhed, der har meget store økonomiske udfordringer. Det har jeg været 100% klar over allerede betydeligt før jeg accepterede at overtage revisionen.*

*Den gennemførte revision har således allerede i planlægningsfasen været gennemført med udpræget fokus på økonomiske vanskeligheder m.v.*

*Dette har i sig selv resulteret i en nøje gennemgang og vurdering af såvel driften som samtlige balanceposter og herunder også værdiansættelsen af de kapitalinteresser, hvor der kun er assistenceerklæringer. Jeg har selv udført denne assistance og dokumenteret tilstedeværelsen og driften via bekræftelser i størst muligt omfang og der vurderes ikke at være særlige problemer med værdiansættelsen.*

*Alle nye kundeforhold giver automatisk en øget gennemgang af selskabets poster og bilag. Det er min klare vurdering, at risikoen for besvigelser er vurderet og omtalt ligesom det er sikret, at der er en særdeles fornuftig sammenhæng imellem selskabets indkøb og omsætning. Hele selskabets omsætning og varekøb er konfereret 100% til omsætningen. Fuldstændigheden af selskabets omsætning er efter min vurdering opnået og dokumenteret i sagen jf. notat og der er opnået en særdeles tilfredsstillende avance på grossisthandel, B2B med juletræer og klippegrønt. Selskabets faste omkostninger er gennemgået 100 % og alle bilag over kr. 1.000 er konfereret til dokumentation. Selskabet er forsynet med et særdeles alvorligt forbehold i form af afkræftende erklæring på grund af going-concern og dette forbehold overtrumfer efter min vurdering de øvrige forbehold for de anførte væsentlige fejl efter Årsregnskabsloven.*

...

*Samlet set kan jeg ikke umiddelbart forstå den påførte konklusion m.v."*

Af kvalitetskontrollantens bemærkninger til skema C fremgår blandt andet, at selskabet er under regnskabsklasse B, og at der er sat X ved, at der ikke er væsentlige fejl/mangler.

Som den kontrollerede revisors (mulige) begrundelse for væsentlige fejl eller mangler er anført: "... Ligeledes er der behov for en styrkelse af revisionsplanlægningen. "

Som beskrivelse af sagen er anført: "Sagen vedrører en revisionspåtegning med forbehold, supplerende oplysning og afkræftende konklusion. Der er forbehold vedr. going concern samt manglende overholdelse af ÅRL. Der er supplerende oplysning vedr. aflæggelse af årsrapporten efter 5 måneders fristen. Selskabet er et holdingselskab og har jf. årsregnskabet et underskud før skat på 4.022 t.kr. og en negativ egenkapital på -13.154 t.kr. Balancesummen udgør 4.965 t.kr., hvoraf kapitalandele i tilknyttede virksomheder udgør 3.990 t.kr."

Redegørelsen for den udførte gennemgang, herunder ikke ubetydelige fejl og mangler, er følgende:

*"Planlægningsmemoet skal styrkes, og der mangler omtale af en række forhold, herunder f.eks. - Der er alene en assistenceerklæring i årsrapporterne for selskaberne, der udgør ca. 10% af værdien af posten kapitalandele i tilknyttede virksomheder, som udgør i alt 3.990 t.kr. ud af balancesummen på 4.965 t.kr. Væsentlighedsniveauet er sat til 50 t.kr. Det skal bemærkes, at disse er væsentlige poster – også set i relation til indregning af indtægter herfra. A har efterfølgende oplyst, at der i disse indgår en grund i selskabet, hvor værdiansættelsen vurderes OK ifølge A. Der er dog ingen omtale heraf/dokumentation herfor i sagen. Vi har efterfølgende modtaget "Notat om*

*opstilling af regnskab for klasse B-virksomhed" for G A/S, der er udarbejdet af A, og dateret februar 2014. Heraf fremgår det at "Ejendommen (grunden) er værdiansat til samme værdi som de foregående regnskabsår – og selskabets ledelse oplyse, at der efter deres vurdering er en fornuftig merværdi ved et normalt eksternt salg af grunden". Ligeledes har A oplyst, at ejendommen forventes afhændet med en pæn regnskabsmæssig avance og handlen forventes gennemført så snart der sker en mindre justering af lokalplanen for området.*

*Tilsvarende skal dokumentationen af revisionsopgaven styrkes, der mangler f.eks. omtale af følgende forhold: - Som omtalt under planlægningen er der ingen omtale af revisionen af de dattervirksomheder der udgør ca. 10% af værdien af kapitalandele i tilknyttede virksomheder, hvor der er afgivet assistanceerklæring. Vi er af den opfattelse, at der burde have været en omtale/vurdering heraf, herunder hvilke supplerende revisionshandlinger der skal udføres for at opnå tilstrækkelig revisionsoverbevisning."*

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

Konklusionen er: *"På grundlag af vores gennemgang er det vores vurdering, at planlægningen og udførelse af revisionsopgaven ikke overholder lovgivningen og relevante standards krav..."*

#### Vedrørende M A/S - 2012 (revision)

Indklagede har den 12. marts 2013 afgivet revisorpåtegning uden forbehold og uden supplerende oplysninger på årsrapporten for Amar A/S for regnskabsåret 2012.

Det fremgår blandt andet af årsrapporten, at årets resultat var på 1.419.268 kr. (2011 med 1.187.541 kr.), at egenkapitalen var på 5.667.390. (2012 med 5.248.122 kr.) samt, at balancesummen udgjorde 14.161.251 kr. (2012 med 14.420.688 kr.).

Af indklagedes arbejdsrapport fremgår fra notater underskrevet dels 1. februar 2012, dels 1. februar 2013 med overskriften "Kendskab til kunden" blandt andet, at valg af revisionsstrategi og tidsplanlægning mv., at *"Revisionen gennemføres efter regnskabsårets udløb og efter, at vi for udleveret samtlige bilag samt bogføringsbalance og kontoudskrifter m.v. Der foretages ikke beholdningseftersyn, da der ikke er noget kontantsalg og ingen kassebeholdning. Alle bevægelser vedrørende selskabets drift foregår via posteringer hos selskabets pengeinstitut. En eventuel besvigelserisiko vurderes på dette grundlag at være uhyre beskeden, og den vil p-g-a- selskabets forhold i øvrigt ikke kunne afdækkes ved et beholdningseftersyn m.v. Med hensyn til revisionsplan m.v. henvises til alt materialet hos ReviMentor. Det er umiddelbart ikke realistisk, at der dukker uventede forhold op, som nødvendiggør en tilpasning af revisionsstrategien. Hvis det alligevel skulle ske, skal revisionsplanen revurderes og der skal udføres supplerende revisionshandlinger efter behov."*

Endvidere fremgår et notat dateret den 17. januar 2013, hvoraf fremgår, at *"I forbindelse med opstarten af revisionen for året 2012 er materialet gennemgået for 2011 og det er konstateret, at der er fyldestgørende dokumentation for det udførte arbejde, de relevante konklusioner samt indhentede fornødne underskrifter."*

Endvidere har indklagede vedlagt udaterede notater med overskrifterne: Vedrørende omsætningen for året 2012, vedrørende tilgodehavende hos kunder ultimo 2012 og vedrørende varebeholdning for året 2012, og hvori der er redegjort for indklagedes revisionshandlinger og overvejelser i den forbindelse.

Indklagede har endvidere vedlagt udskrift af planlægningsnotat oprettet den 7. januar 2013.

Af kvalitetskontrollantens bemærkninger til checkliste 4: Gennemgang af en konkret revisionsopgave – fremgår, at kontrollanten som konklusion på gennemgangen af revisionsopgavens dokumentation for planlægning (Punkt E) har skrevet: *"Pkt. 1 - der er ikke planlagt væsentlige revisionsposter og strategi for revision heraf. Pkt.2 - der mangler omtale af vurdering af risici for væsentlig fejlinformation på regnskabs- og revisionsmålsniveau. Pkt.4 - Der er ingen omtale af om der er risiko for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser i relation til indregning af indtægter. Pkt. 5 - Der er ikke dokumenteret risikovurdering vedr. omsætning/indregning af indtægter. Pkt.7 - Der er ingen omtale i planlægningen af regnskabsmæssige skøn, men det vurderes at bygninger, varelager og tilgodehavender fra salg indeholder væsentlige regnskabsmæssige skøn. Pkt. 8 - I planlægningsmemoet er der ingen omtale af regnskabsmæssige skøn. Pkt. 12 - Der er ingen omtale af tidsplanlægning, bemanning mv. Pkt. 15 - Der er ikke foretaget identifikation af væsentlige og risikofyldte områder. ...Som det fremgår er der behov for en styrkelse af revisionsplanlægningen."*

Kontrollanten har svaret "Nej" til spørgsmålene 4, 5, 8 og 15 - om fokusområdet indregning af indtægter/omsætning, om fokusområdet regnskabsmæssige skøn og om gennemlæsning af planlægning giver indtryk af sammenhæng.

Indklagedes valgte væsentlighedsniveau er 135.000 kr.

Indklagede har underskrevet bilag 4 den 13. november 2014. Indklagede har i denne forbindelse som yderligere kommentar anført, "se vedhæftede", der dog ikke er vedhæftet bilaget til Revisornævnet umiddelbart sammen med bilag 4.

Der er til sagen til Revisornævnet medsendt løst bilag med følgende indhold:

*"Virksomheden er meget veldrevet virksomhed med en meget troværdig ledelse. Selskabet har en professionel direktion samt en professionel bestyrelse.*

*Revisionsplanlægningen bærer nok præg af, at revisionsplanlægningen er tilrettelagt til mig selv og at det er en kunde, jeg har kendt og været revisor for i rigtig mange år, helt tilbage fra selskabets stiftelse i 1995. Selskabets aktiviteter er således 100 % kendt af mig ligesom jeg er fuldt opmærksom på selskabets særdeles stærke position i relation til kunder m.v.*

*Med hensyn til den udførte revision er jeg slet ikke enig i, at den gennemførte revision er mangelfuld og ikke fuldt dokumenterer alle væsentlige forhold og besvigelserisici m.v. både vedrørende driften og selskabets formueforhold.*

*Jeg kan heller ikke umiddelbart gennemskue, at der er væsentlige fejl i revisors erklæring baseret på den foretagne revision. Den manglende forrentning af koncernmellemværende kan ikke på nogen som helst måde medføre straf eller lignende overfor selskabets ledelse. Når den ikke på nogen som helst måde kan medføre et strafansvar eller bøde eller lignende skal der efter min vurdering heller Ikke være en supplerende oplysning i revisorerklæringen.*

*Samlet set kan jeg ikke umiddelbart forstå den påførte konklusion m.v."*

Af kvalitetskontrollantens bemærkninger til skema C fremgår blandt andet, at selskabet er under regnskabsklasse B, og at der er sat X ved, at der ikke er væsentlige fejl/mangler.

Som den kontrollerede revisors (mulige) begrundelse for væsentlige fejl eller mangler er anført:

*"Sagen vedrører en revisionspåtegning uden forbehold og supplerende oplysninger på en klasse B virksomhed for regnskabsåret 2012. Selskabet har jf. årsregnskabet et overskud før skat på 1,9 mio. kr. og en positiv egenkapital på 5,7 mio. kr. Balancesummen udgør 14,1 mio. kr., herunder udgør*

grunde og bygninger 6,8 mio. kr., varebeholdninger 1,1 mio. kr., tilgodehavender fra salg 1,2 mio. kr. og tilgodehavende hos tilknyttede virksomheder 4,2 mio. kr."

Redegørelsen for den udførte gennemgang, herunder ikke ubetydelige fejl og mangler, er følgende:

*"I planlægningsmemoet mangler der følgende forhold: - der er ikke planlagt væsentlige revisionsposter og strategi for revision heraf. - der mangler omtale af vurdering af risici for væsentlig fejlinformation på regnskabs- og revisionsmålsniveau. - der er ingen omtale af om der er risiko for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser i relation til indregning af indtægter. Vi har efterfølgende fået oplyst, at risikoen for besvigelser vurderes meget beskeden på grund af ansvarsfordelingen i virksomheden og ejer involveringen. - der er ikke dokumenteret risikovurdering vedr. omsætning/indregning af indtægter. - der er ingen omtale i planlægningen af regnskabsmæssige skøn, men det vurderes, at bygninger, varelager og tilgodehavender fra salg indeholder væsentlige regnskabsmæssige skøn. (der er tilsvarende ingen omtale, af at der evt. ikke er væsentlige regnskabsmæssige skøn i de omtalte poster).- ... - der er ikke foretaget identifikation af væsentlige og risikofyldte områder – eller begrundet hvorfor der ikke er nogle risikofyldte poster...."*

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

Konklusionen er: *"På grundlag af vores gennemgang er det vores vurdering, at planlægningen og udførelse af revisionsopgaven ikke overholder lovgivningen og relevante standards krav. ..."*

I en skrivelse af 5. marts 2016 til indklagede fra Revisortilsynet har tilsynet fremsendt høring i sagen, hvoraf det blandt andet fremgår, at tilsynet havde til hensigt at indbringe indklagede for Revisornævnet.

I en skrivelse af 14. april 2016 har indklagede for så vidt angår de i relation til de nu foreliggende klagepunkter skrevet således:

*"...*

***Bemærkninger til revisionsplanlægningen:***

*Jeg er umiddelbart ikke enig i de anførte konklusioner omkring dette punkt. Der skelnes i mit system meget imellem mangeårige kundeforhold og så eventuelle nye kundeforhold.*

*For de mangeårige kundeforhold vurderer jeg selv, at jeg har et meget stort kendskab til kunderne og disses aktiviteter. Det er selvfølgelig heller ikke så svært set i forhold til den generelle størrelse af de enkelte kunder. Derfor er planlægningen meget baseret på dette kendskab til kunderne og disse kunders aktiviteter. I forbindelse med planlægningen ses der således meget på erfaringerne fra regnskabsåret forud og i sagen med M A/S henviser jeg til vedhæftede .... Det fremgår af dette bilag ..., at der ikke er særlige risici ved virksomheden. Tab på debitorer har aldrig andraget væsentlige beløb (ca. kr. 14.000 pr. regnskabsår i gennemsnit i de sidste to regnskabsår og ca. kr. 12.000 i gennemsnit i de seneste ti regnskabsår). Tab på debitorer er således helt uvæsentlige i virksomheden, hvilket er en naturlig følge af den afhængighed som kunderne har overfor min kunde. Det kan også ses af vedhæftede bilag ..., at dette forhold er overvejet og dokumenteret også for regnskabsåret 2012. Virksomhedens ledelse er meget opmærksom på, at regnskaberne skal være retvisende for det enkelte års driftsresultat og selskabet kan da også vise fuldt tilfredsstillende grafer over selskabets økonomiske resultater i hele perioden tilbage fra selskabet stiftelse i 1995. At*

selskabets ledelse har denne tilgang til regnskabsaflæggelsen ses måske også af det forhold, at der i forbindelse med et planlagt salg af virksomheden er gennemført en due diligence undersøgelse pr. 1. januar 2014 uden bemærkninger og at selskabet efterfølgende pr. 1. juli 2014 er afhændet for et beløb, der overstiger 40 millioner kroner.

For nye kunder gælder det generelt, at disse kunders driftsposter og balanceposter gennemgås minutiøst. Dette er igen ikke nogen stor og uoverskuelig opgave, da vi aldrig overtager nye kunder over en vis størrelse. Jeg har vedtaget, at vi ikke vil overtage revisionen på nye kunder med et forventet årshonorar, der overstiger kr. 50.000. Jeg ønsker naturligvis ikke at afgive en erklæring uden at jeg har opnået fuldt kendskab til selskabets forhold, herunder ledelsen og driftsaktiviteterne i selskabet. Det er klart, at alle normale og lovkrævede forhold efterleves. Der skrives herunder til den tidligere revisor for eventuelle bemærkninger, identiteten af kunden sikres forsvarligt og åbningsbalancen revideres.

I forbindelse med den gennemførte kvalitets kontrol i efteråret 2014 er der tale om tre nye kundeforhold. De to af disse selskaber er dog "beslægtede", da det ene selskab er et såkaldt mellemholdingselskab uden som helst anden aktivitet. Det er også specielt for disse nye kundeforhold, at de nye kunder alle er alvorligt økonomisk udfordrede. Det bevirker i sagens natur, at selskabernes økonomiske forhold også alene af denne grund under alle omstændigheder ville være gennemgået minutiøst hos os. Der er tale om små kunder hvilket blandt andet kan ses af, at der ikke engang er en fuldtidsansat medarbejder i de tre selskaber tilsammen.

For god ordens skyld medsendes lige vore tidligere bemærkninger til planlægningen m.v. i disse tre sager.

For bedst muligt at sikre imod fremtidige problemer omkring revisionsplanlægningen har jeg siden november 2014 benyttet ekstern assistance med planlægningen i de meget få revisionsager vi har hos os.

#### **Bemærkninger til den gennemførte revision:**

...

Jeg ved heller ikke hvor meget materiale I p.t. har fået tilsendt fra kontrollanten. Han ønskede f.eks. åbenbart ikke at gå nærmere ind i problematikken omkring indregning af kapitalinteresser i virksomheder, hvor der alene er udført regnskabsmæssig assistance. Jeg viste ham regnskabsnotater m.v., men det ønskede han tilsyneladende ikke at gå nærmere ind i.

Det forekommer ellers at være et vigtigt punkt, hvor der nu er pådømt et alvorligt kritikpunkt. Der medsendes som bilag ... de udarbejdede notater vedrørende anlægsaktiver hos D ApS og E ApS. Det fremgår af disse notater, at den generelle værdiansættelse af kapitalandele er problematisk, men det er som konsekvens af koncernselskabernes samlede økonomiske forhold. For de tre væsentligste selskaber, hvor der alene er udført assistance med opstilling af selskabernes årsregnskaber medsendes bilag ..., der sammen med de aflagte årsrapporter fuldt ud demonstrerer, at der efter min bedste overbevisning er styr på de enkelte poster i årsregnskaberne. Der vurderes derfor at være en korrekt dokumentation i de tre selskaber, der gør det fuldt revisionsmæssigt forsvarligt at indregne selskaberne i de respektive årsregnskaber for ejerselskaberne. .... Ud over det medsendte er der naturligvis styr på ejerboøger og rettidige momsindberetninger og momsafstemning hos det ene af de tre selskaber, der er momsregistreret. Efter min erindring er det tidligere fastslået, at man ikke kan diskvalificere et selskab eller tage forbehold hos et

moderselskab alene fordi der ikke er foretaget revision af datterselskabet. Jeg kan som følge af foranstående umiddelbart ikke anerkende at det pådømte kritikpunkt er korrekt vurderet hos jer.

Vedrørende gennemgang af efterfølgende periode kan det konstateres, at der som tidligere oplyst ikke er nogen aktivitet hos D ApS ud over holdingaktiviteterne.

Selskabet er ikke momsregistreret. Renter og øvrige driftsposter andrager således under kr. 1.000 for de første fire måneder af det nye regnskabsår. For E ApS er der i sagens natur dokumenteret et positivt driftsresultat for perioden fra 1. oktober 2013 og indtil februar måned 2014 som følge af juletræssæsonen. Det hjælper dog for lidt set i relation til selskabets betydelige underbalance og deraf følgende gældsforpligtelser, der for det nye regnskabsår som helhed stadig forventes at ville udvise et betydeligt negativt resultat, jf. den afgivne revisorerklæring.

Jeg er heller ikke opmærksom på i hvilket omfang kontrollanten har medsendt de notater, der findes i alle selskaberne på alle områder. Der henvises i denne forbindelse til medsendte bilag ... vedrørende M A/S, der omhandler revisionen på de områder, der normalt betragtes som fokusområder hos jer. Det skal anføres, at der er lignende notater på alle områder. ...

...

#### **Bemærkninger til de afgivne erklæringer:**

Jeg er umiddelbart heller ikke enig i de anførte konklusioner omkring dette punkt.

#### **C ApS:**

Kvalitetskontrollanten er enig i mit valg af formen af revisorerklæringen for C ApS. Jeg er derfor ikke enig i, at der i den aktuelle sag skulle være påført en afkræftende konklusion. I forbindelse med revisorerklæringen er der i forvejen taget forbehold for værdiansættelse af alle væsentlige aktiver bortset fra de anførte tilgodehavender fra salg. Dette tilgodehavende er til gengæld indregnet til fuld værdi, der kan anvendes da alle tilgodehavender er konstateret indgået efter statusdagen. Da der ikke er nogen medarbejdere i selskabet, ingen personaleudgifter og heller ikke nogen kontraktlige forpligtelser i form af en huslejeaftale eller andre lejeaftaler vurderes den anførte erklæring at være det korrekte valg.

Et stop af aktiviteten vil forventes at udløse et tab på selskabets aktiver, men dette forhold er jo netop omfattet og omtalt i forbeholdet. Der udløses i den konkrete sag ingen medarbejderforpligtelser i form af opsigelsesvarsler og fratrædelsesgodtgørelser og lignende. Der er heller ikke særlige forpligtelser i form af kontraktlige forpligtelser så som huslejelejeaftaler, leasingaftaler og/eller lejeaftaler vedrørende driftsmidler af enhver art.

Selskabets resultatopgørelse udviser et negativt resultat og selskabets egenkapital er negativ med et væsentligt beløb.

Med den valgte erklæring er jeg sikker på, at en regnskabslæser får det helt korrekte indtryk af den økonomiske situation i virksomheden. Der er således ingen pengeinstitutter og/eller leverandører, der uforvarende risikerer at indgå i eventuelle forretningsmæssige dispositioner med C ApS uden at have chancen for at være fuldt orienteret om den meget store økonomiske risiko, der vil være forbundet hermed.

#### **D ApS:**

...

#### **E ApS:**

..."

Sammen med høringskrivelsen er fremsendt en række bilag, herunder fra indklagedes arbejds papirer. Disse bilag er ikke medtaget fuldt ud i sagsfremstillingen, men har indgået i Revisornævnets sagsbehandling.

Ved skrivelse af 18. december 2015<sup>1</sup> har Revisortilsynet herefter truffet afgørelse, herunder om indbringelse af indklagede for Revisornævnet.

### **Parternes bemærkninger:**

**Klager**, Revisortilsynet, nu Erhvervsstyrelsen, har til klagepunkt a vedrørende selskabet C ApS for regnskabsåret 2010/11 anført, at indklagede har taget forbehold for værdiansættelsen af selskabets aktiver, der er værdiansat efter principperne om fortsat drift. Klager har gjort gældende, at udformningen af det afgivne forbehold er formuleret som et forbehold for, at selskabet er going concern.

Klager har anført, at det fremgår af erklæringsvejledningen, at i det tilfælde, hvor ledelsen aflægger årsregnskabet under forudsætning om fortsat drift, og revisor er uenig i denne forudsætning, skal revisor tage forbehold for anvendelse af et forkert regnskabsprincip (going concern princippet). Når revisor tager forbehold for anvendelse af et forkert regnskabsprincip, vil revisor altid skulle afgive en afkræftende konklusion.

Klager har videre i denne forbindelse henvist til Revisornævnets kendelse 51/2010, hvor to revisorer, hver især er blevet idømt en bøde, idet der ikke var afgivet en afkræftende konklusion i en revisionspåtegning, hvor der var taget forbehold for going concern. Det fremgår af kendelsen, at et forbehold for going concern må anses for at være gennemgribende, og at revisors konklusion i revisionspåtegningen derfor skal være en afkræftende konklusion.

Klager har videre gjort gældende, at en årsrapport skal aflægges efter en række grundlæggende forudsætninger, herunder going concern. En årsrapport, hvoraf det fremgår, at denne er aflagt i overensstemmelse med årsregnskabsloven, vil derfor, medmindre andet er nævnt, anses som værende aflagt i henhold til en forudsætning om fortsat drift. Hvis revisor er uenig i anvendelse af going concern som regnskabsprincip, vil dette medføre, at revisor skal afgive en afkræftende konklusion, idet årsrapporten i et sådant tilfælde ikke er tilpasset afviklingen af aktiviteten.

Klager har videre anført, at et forbehold for going concern altid anses for at være væsentligt og gennemgribende, uanset størrelsen af den pågældende virksomhed, og når en revisor er uenig i anvendelse af going concern som regnskabsprincip, medfører det, at revisor skal afgive en afkræftende konklusion, idet årsrapporten i et sådant tilfælde ikke er tilpasset afviklingen af aktiviteten, og dette uanset effekten heraf.

På denne baggrund har klager gjort gældende, at indklagede har overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6, idet der, som følge af indholdet af det afgivne forbehold, burde have været afgivet en afkræftende konklusion i påtegningen på årsrapporten for C ApS for 2010/11. Indklagede har hermed også handlet i strid med god revisorskik, jf. hertil også afsnittene 5.4.1., 5.4.2.4. og 5.5 i erklæringsvejledningen samt ISA 570, afsnit 21.

Klager har til klagepunkt b vedrørende selskaberne D ApS for regnskabsåret 2012/13 og E ApS for regnskabsåret 2012/13 anført, at i sagen D ApS udgør ca. 2/3-del af værdien af regnskabsposten ”Kapitalandele i tilknyttede virksomheder” datterselskaber, hvor årsregnskaberne ikke er revideret. Regnskabsposten udgør 97 % af balancen. I sagen E ApS er det ca. 10 % af værdien af

---

<sup>1</sup> A, del 2, side 107 ff

regnskabsposten "Kapitalandele i tilknyttede virksomheder", der udgøres af datterselskaber, hvor årsregnskaberne ikke er revideret. Regnskabsposten udgør 80 % af balancen. I begge sager er der tale om væsentlige poster, da værdien overstiger revisors valgte væsentlighedsniveau.

Klager har gjort gældende, at indklagede ikke har dokumentation for, at han har udført revisionshandlinger vedrørende indregning af kapitalandele i årsregnskaberne for D ApS og E ApS. Klager har - til det af indklagede vedrørende sagen D ApS anførte om, at der for de tre væsentligste selskaber, hvor der alene er udført assistance med opstilling af selskabernes årsregnskaber, er styr på de enkelte poster i årsregnskaberne, og at det derfor er indklagedes vurdering, at der er en korrekt dokumentation i de tre selskaber, der gør det fuldt revisionsmæssigt forsvarligt at indregne selskaberne i de respektive årsregnskaber for ejerselskaberne - gjort gældende, at det af indklagede fremsendte bilag (4) bl.a. indeholder opgavekonklusion for G A/S, H A/S og I A/S, og at det fremgår af de tre opgavekonklusioner, at der er ydet assistance med opstilling af årsregnskabet, samt at indklagede ikke har revideret eller udført review af årsregnskabet, og derfor ikke udtrykker nogen grad af sikkerhed om årsregnskabet. På den baggrund kan det konstateres, at opgavekonklusionerne ikke kan anvendes som revisionsdokumentation for D ApS.

Klager har videre gjort gældende, at indklagede i sine arbejds papirer for D ApS ikke har dokumenteret at have taget stilling til værdiansættelsen af kapitalandelene i de tilfælde, hvor der i de underliggende selskaber alene var afgivet assistanceerklæringer.

Klager har ligeledes anført, at indklagede ikke har dokumentation for, at der i sagen D ApS er foretaget revision af perioden efter statusdagen.

Klager har på denne baggrund sammenfattende gjort gældende, at indklagede ikke har udført revision af D ApS og E ApS i overensstemmelse med revisorlovens § 23 og god revisorskik § 16, stk. 1, herunder ISA 200, afsnit 15, ISA 230, afsnit 2 og 8 og ISA 500, afsnit 4.

Klager har til klagepunkt c anført, at i sagerne M A/S og C ApS er der ikke dokumentation for, at indklagede har foretaget identifikation af væsentlige og risikofyldte områder, eller begrundet hvorfor der ikke er risikofyldte poster. I sagerne E ApS og D ApS har indklagede ikke dokumentation for, at der er udført planlægningshandlinger vedrørende indregning af kapitalandele, der vedrører ikke reviderede årsregnskaber for datterselskaberne. Når revisionsplanlægningen ikke er udført tilstrækkeligt, er der forøget risiko for, at eventuelle væsentlige og risikofyldte områder ikke bliver identificeret og dermed ikke bliver tilstrækkeligt afdækket revisionsmæssigt.

Klager har til det af indklagede anførte - om, at der skelnes imellem mangeårige kundeforhold og nye kundeforhold og, at indklagedes planlægning er baseret på indklagedes kendskab til kunderne og disse kunders aktiviteter, og at for nye kunder gælder det generelt, at disse kunders driftsposter og balanceposter gennemgås minutiøst - gjort gældende, at en revisor skal dokumentere sin planlægning uanset, om der tale om små eller store kunder, og uanset, om der er tale om nye eller mangeårige kundeforhold.

Klager har på baggrund af de af kvalitetskontrollanten konstaterede mangler vedrørende planlægningen af de gennemgåede enkeltsager gjort gældende, at indklagede har overtrådt revisorloven, herunder god revisorskik, jf. hertil revisorlovens § 16, stk. 1, ISA 200, afsnit 15, ISA 240, afsnit 47, ISA 300, afsnit 7 og 9 samt ISA 315 afsnit 5.

**Indklagede** har til klagepunkt a indledningsvis anført, at han ikke umiddelbart kan anerkende at have overtrådt erklæringsbekendtgørelsen og i den forbindelse henvist til, at kvalitetskontrollanten var helt enig i valget af form af revisionserklæring under kontrolbesøget i september måned 2014.

Indklagede har henvist til, at årsrapporten for C ApS for regnskabsåret 2010/11 med regnskabsafslutningsdato den 30. juni 2011 udviste et regnskabsmæssigt resultat på -52.790 kr. og en egenkapital på -319.347 kr. Selskabet havde regnskabsafslutning den 30. juni og indsendte ikke årsrapporten for det efterfølgende regnskabsår 2011/12 med regnskabsafslutningsdato den 30. juni 2012 til Erhvervsstyrelsen. Som følge deraf blev selskabet sendt til tvangsopløsning i januar kvartal 2013 og blev i forlængelse heraf opløst. Der var således ingen leverandører eller andre kreditgivere, der indgav konkursbegæring imod selskabet. Som det fremgår meget tydeligt af årsrapporten og det øvrige materiale i sagen, er der tale om en meget lille virksomhed, som havde helt åbenlyse økonomiske problemer. Selskabet havde ingen medarbejdere og havde heller ikke indgået nogen form for kontraktlige aftaler på afslutningsdatoen den 30. juni 2011. Det vil sige, at der var:

1. Ingen medarbejderforpligtelser og herunder naturligvis heller ingen opsigelsesvarsler eller lignende.
2. Ingen huslejekontrakt.
3. Ingen leje- eller leasingaftaler vedrørende driftsmidler.
4. Ingen øvrige kontraktlige forpligtelser.

Revisionspåtegningen for regnskabsåret 2010/11 er en revisionspåtegning med flere forskellige forbehold. Når revisionspåtegningen læses, kan det ses, at der er taget forbehold for tilstedeværelsen af varebeholdningen, der andrager ca. 22 % af selskabets aktiver. Herudover er der flere værdimæssige forbehold, der omfatter de fleste aktiver og herunder også varebeholdningen.

Indklagede har på denne baggrund gjort gældende, at med den eventuelle effekt af forbeholdene in mente, er årsrapporten for regnskabsåret 2010/11 retvisende. Selskabet er nødlidende og enhver interesseret regnskabslæser kan se dette meget tydeligt uden, at der er noget som helst behov for en særlig faglig indsigt. Ingen leverandører eller andre kreditgivere vil for så vidt angår årsrapporten kunne risikere at yde kredit til selskabet uden at være fuldt oplyst om den betydelige risiko i forbindelse med dette. I værste fald kan selskabet på grund af likviditetsmangel blive tvunget i stå, hvorefter selskabets aktiver bliver væsentligt reducerede. Det er netop dette betydelige tab på selskabets aktiver, der er omtalt og redegjort for i revisionspåtegningen. Det er også derfor, kvalitetskontrollanten under besøget udtrykte fuld enighed i den valgte påtegningsform. Hvis der var tale om en større virksomhed eller måske blot i alle tilfælde en virksomhed med medarbejdere, huslejekontrakter og mange andre kontraktmæssige forpligtelser, ville situationen være en helt anden. I den situation ville både aktiverne og passiverne blive påvirket i meget stor og delvis uforudsigelig grad. Aktiverne ville risikere en stor værdiforringelse, og passiverne ville risikere at stige delvist uforudsigeligt, men i alle tilfælde sikkert uforholdsmæssigt meget. I denne situation ville der naturligvis være grundlag og behov for en afkræftende konklusion.

Indklagede har videre gjort gældende, at en regnskabslæser har krav på at kunne få en revisionspåtegning, der er så præcis som overhovedet muligt. Det må være revisors primære formål at forsyne årsregnskabet med en erklæring, der er så informativ, at en regnskabslæser ikke burde kunne tage fejl af selskabets økonomiske tilstand. Enhver interesseret regnskabslæser kan med den valgte revisionspåtegning få bekræftet det, der kan ses i forvejen, nemlig at selskabet i høj grad er nødlidende. Ingen leverandører eller andre kreditgivere ville med den nærværende årsrapport kunne risikere at yde kredit til selskabet uden at være fuldt oplyst om den betydelige risiko, der er forbundet med dette. De allerede nævnte forbehold omfatter over 60 % af de samlede aktiver. Det sidste tab på selskabets aktiver kan komme, såfremt selskabet tvinges i stå på den måde, der er omtalt og redegjort for i revisionspåtegningen. Det er også derfor, at kvalitetskontrollanten har udtrykt fuld enighed om den valgte påtegningsform.

Indklagede har på denne baggrund endvidere gjort gældende, at i den konkrete situation må det vurderes, at en konklusion "bortset fra" er mere præcis og relevant til brug for den korrekte forståelse hos en regnskabslæser end, hvis der havde været tale om en afkræftende konklusion. Revisionspåtegningen er således valgt ud fra en omhyggelig overvejelse i den konkrete situation.

Derfor skal indklagede frifindes for dette klagepunkt.

Indklagede har til klagepunkt b indledningsvis anført, at han under ingen omstændigheder kan acceptere de af klager anførte anbringender til klagepunktet, idet der er megen dokumentation i sagerne.

Indklagede har anført, at selskabet D ApS er et rent "mellemløbselskab", hvilket vil sige, at selskabets formål alene er at drive virksomhed med besiddelse af kapitalinteresser primært i tilknyttede selskaber, og har anført, at selskabet D ApS selv er et datterselskab af et koncernmæssigt "højere liggende" moderselskab. Pr. 30. september 2013 ejede D ApS alle aktier i selskabet F A/S, der er et ejendomsselskab omfattet af revisionspligt. Herudover omfatter aktiverne hos D ApS hele eller væsentlige dele af aktiekapitalen i følgende selskaber:

1. G A/S, ejerandel 51 %, 2. I A/S, ejerandel 100 % og 3. H A/S, ejerandel 100 %. I revisionsfirmaet er udført assistance med opstillingen af årsrapporterne for alle disse selskaber for regnskabsåret 2012/13, og indklagede har endda i flere regnskabsår forud for regnskabsåret 2012/13 udført assistance med opstilling af selskabernes årsrapporter. Da indklagede naturligvis vidste, at selskabernes årsrapporter skulle kunne anvendes til indregning i reviderede regnskaber for moderselskabet (moderselskaberne), har indklagede udført et meget omfattende arbejde i forbindelse med opstillingen af de enkelte selskabers årsrapporter. Indklagede har således: 1. Indhentet tingbogsattester på de tre ejendomme, 2. Indhentet personbogsattester på selskaberne, 3. Indhentet kopi af ejerbøger, der viser, hvem der er aktionærer i selskaberne, 4. Indhentet kopi af ejendomsskattebilletter, 5. Indhentet kopi af aktionæroverenskomster (ejeraftaler), 6. Indhentet engagementsforespørgsel i selskabet, der har en kredit i et pengeinstitut samt 7. Udarbejdet et regnskabsnotat i alle sagerne, der omtaler ledelsens vurdering omkring værdiansættelsen af de ubebyggede grunde samt indklagedes vurdering af ledelsens værdiansættelse, herunder hele indberetningen af sagerne i ReviMentor med tilhørende konklusioner m.v. Der har hele tiden foreligget fuld dokumentation for alt dette. Der er tale om tre selskaber, der hver især ejer en ubebygget erhvervsgrund. Indklagede har vurderet, at der ikke er mulighed for nogen form for omsætning i selskaberne, og herunder er der naturligvis ingen risiko for besvigelser eller regnskabsmanipulation i forbindelse hermed. Mellemværender med øvrige koncernvirksomheder er selvsagt afstemt med de respektive selskaber. Indklagede har endelig gennemgået samtlige bilag i selskaberne. For god ordens skyld er endvidere oplyst, at der ikke var tale om ret mange omkostningsbilag i de små selskaber med meget enkle regnskabsforhold.

Indklagede har gjort gældende, at som det fremgår af ovennævnte redegørelse, er der udført rigtig meget arbejde i forbindelse med opstillingen af de enkelte selskabers årsrapporter. Også langt mere, end man normalt kan forvente i et selskab, hvor revisor alene udfører assistance med opstillingen af årsregnskabet. Da alt dette arbejde er foretaget af indklagede og med den foreliggende udførlige dokumentation kan årsrapporterne indregnes i årsrapporten for D ApS uden særlige bemærkninger.

Indklagede har videre anført, at selskabet E ApS er moderselskab i forhold til D ApS. I årsrapporten for E ApS indgår kapitalinteressen i de tre nævnte selskaber G A/S, I A/S og H A/S indirekte via det forhold, at E ApS er moderselskab i forhold til D ApS. Herudover er der også i aktiverne hos E ApS medregnet regnskabsmæssige værdier i form af disse aktier/anparter: 1. Et direkte ejerskab af en mindre del af aktierne i G A/S på 10 % ud over den aktieandel, der ejes indirekte via ejerskabet af D ApS, og 2. Anparterne i det 100 % ejede selskab J ApS, der omfatter en automatvaskehal. For så vidt angår årsrapporten for G A/S henvises til for anførte. Værdiansættelsen af anparterne i J ApS andrager et

beløb betydeligt under væsentlighedsgrænsen, men der er også for dette selskab udført et grundigt arbejde med henblik på at opnå et solidt grundlag for den videre indregning hos moderselskabet. Alt salg i J ApS foregår via betalingskort, og derfor er der intet kontantsalg og ingen kontantbeholdning, ligesom besvigelser og anden regnskabsmanipulation m.v. vedrørende omsætningen helt kan undgås. Hvis der måtte ønskes dokumentation for det udførte arbejde i forbindelse med dette lille selskab, vil indklagede naturligvis fremlægge dette.

Indklagede har videre anført, at selskabet D ApS alene er et såkaldt "melleholdingselskab", og på tidspunktet, hvor regnskabet blev udarbejdet, var der ingen posteringer på selskabets bankkonto eller bogholderiposteringer i øvrigt. Ud over revisorregningen er der kun to eller tre bilag årligt som regel på nogle bankgebyrer. Da der er tale om et melleholdingselskab, er revisionen af perioden efter statusdagen udført hos moderselskabet E ApS, der jo har det samlede økonomiske ansvar, og derfor samles hele koncernens økonomiske forhold hos dette selskab. Indklagede har videre henvist til, at kvalitetskontrollanten i øvrigt oplyste, at det var fint med revisionen af perioden efter statusdagen hos E ApS, men i en situation med en afkræftende konklusion var den efter kontrollantens opfattelse slet ikke nødvendig. Revisionen af den efterfølgende regnskabsperiode bruges normalt til at bekræfte, at det er forsvarligt at anvende principperne omkring selskabets fortsatte drift. I den aktuelle situation med såvel D ApS og E ApS er dette regnskabsprincip ikke aktuelt, idet der hos begge selskaber er tale om afgivne afkræftende konklusioner,

Indklagede har til klagepunkt c indledningsvis anført, at han under ingen omstændigheder kan anerkende at have forset sig som beskrevet i klagen. Indklagede har peget på, at det er vigtigt at skelne mellem: 1. Det ene tilfælde, hvor der er tale om et mangeårigt kundeforhold med en økonomisk meget velfungerende kunde og 2. De tre tilfælde, hvor der er tale om førstegangsrevisioner, og hvor der tillige er tale om kunder, hvor der på forhånd var identificeret klare økonomiske vanskeligheder.

Det første tilfælde vedrører selskabet M A/S og revisionen af årsregnskabet for 2012. Dette selskab er en premiumkunde, der har fuldstændig styr på virksomhedens drift samt regnskabsaflæggelsen. Indklagede har været revisorer for virksomheden siden selskabets etablering i 1995, og kundeforholdet har været intakt i alle årene indtil moderselskabet afhændede aktierne i selskabet pr. 30. juni 2014. Der har således i planlægningsfasen for hvert regnskabsår været et særdeles godt grundlag, idet materialet herunder notater og konklusioner for året forud gennemgås for at sikre, at alle relevante fokusområder vurderes. Der har i alle årene været en såkaldt professionel bestyrelse i selskabet, og for det aktuelle år 2012 er der således både juridiske og branchefaglige eksperter repræsenteret.

Indklagede har videre peget på, at han ikke kan gennemskue indbringelsen, idet det klart fremgår af sagen, at det i planlægningsfasen forud for revisionen er fastlagt at: 1. Der er ingen økonomiske problemer i sagen. 2. Der er intet kontantsalg, og med den faktuelle kundegruppe er risikoen for besvigelser og anden regnskabsmanipulation m.v. forsvindende lille. 3. Der er planlagt og udsendt saldobekræftelser til alle kunder med tilgodehavender over en vis lav beløbsgrænse.

Tilgodehavender hos kunder vedrører i den konkrete sag en særdeles solid og stabil kundegruppe, og den historiske udvikling udviser meget lave omkostninger i form af tab på tilgodehavender. 4. Der er planlagt og gennemført en fysisk kontrol af varebeholdningen, ligesom værdiansættelsen er kontrolleret. Indklagede har i tilslutning hertil anført, at arbejdet i sagen i alle årene er planlagt og gennemført meget grundigt, hvilket også er klart bekræftet i salgssituationen for selskabet. Her blev årsregnskaberne for 2013, og sikkert også for tidligere år, i sagens natur gennemgået minutøst i

forbindelse med en gennemført due diligence uden nogen bemærkninger. Aktierne i selskabet blev afhændet for et betydeligt 2 cifret millionbeløb, og hvis der ikke var 100 % orden i selskabets regnskabsaflæggelse m.v. ville handelen sikkert ikke være blevet til noget eller i alle tilfælde ikke med det særdeles fornuftige økonomiske resultat.

For de tre øvrige tilfælde er der tale om nye kundeforhold. Det fremgår klart af materialet, at det forud for revisionen af årsregnskaberne for de tre selskaber er konstateret, at alle selskaberne er i alvorlige økonomiske vanskeligheder. Revisionspåtegningerne for de tre selskaber er for regnskabsårene forud for indklagedes overtagelse af revisionen således ikke "blanke".

I sagen med C ApS fremgår det, at revisionen for regnskabsåret 2009/10 indeholder et forbehold og en konklusion "bortset fra". I sagerne med D ApS og E ApS er der påført afkræftende konklusioner i årsregnskaberne for regnskabsåret 2011/12. De nye kundeforhold bevirker i sig selv, at der udføres en lang række ekstra handlinger, ligesom regnskabsposterne gennemgås minutøst. Gennemgangen af årsregnskaberne for de tidligere år samt revisionen af åbningsbalancerne er naturligvis gennemført. Alle krævede handlinger i forbindelse med overtagelse af revisionerne er gennemført, herunder skrivelser til de "gamle" revisorer, tiltrædelsesprotokollater, revision af åbningsbalancer og identifikation af ledelse (hvidvask). At det i alle de tre tilfælde forud for gennemførelsen af revisionen af årsregnskaberne er identificeret, at der er særdeles alvorlige økonomiske udfordringer for alle de implicerede selskaber bevirker i sagens natur, at samtlige væsentlige drifts- og statusposter er vurderet og gennemgået minutøst.

På denne baggrund har indklagede gjort gældende, at der ikke er bevist, at der i sagerne har været tale om utilstrækkelig planlægning.

Indklagede har videre vedrørende C ApS og M A/S henvist til et af ham fremsendt bilag, hvoraf det fremgår:

"1. Såvel risikovurdering, valg af revisionsstrategi og tidsplanlægning m.v. vedrørende C ApS'. Herudover nævnes yderligere i revisionsplanen ligesom åbningsbalancen naturligvis er revideret hvilket sammen med gennemgangen af sidste årsregnskab hos den tidligere revisor er med til at give/bekræfte indtrykket af virksomhedens pressede økonomiske situation. Med den økonomisk pressede virksomhed og et nyt kundeforhold er alle regnskabsposter gennemgået minutøst og det fremgår ganske klart af materialet.

2. I sagen med M er der en tydelig omtale i planlægningsnotatet, der sammen med notatet vedrørende sidste år og med det afsluttende notat demonstrerer, at selskabet har fuldt styr på regnskabsaflæggelsen. Notatet vedrørende sidste år henviser i sagens natur til det afsluttende notat for regnskabsåret 2011, der er sammenlignelig med det afsluttende notat for regnskabsåret 2012 alene med den forskel, der følger af de lidt ændrede beløb m.v."

Indklagede har supplerende anført, at for så vidt angår selskabet C ApS er det vigtigt at være opmærksom på det faktum, at samtlige aktiver andrager under 80.000 kr., hvoraf kun knap 50% er "driftsrelevante" aktiver. Med under 40.000 kr. i aktiver i form af varebeholdning og tilgodehavender hos kunder er den udførte planlægning og gennemførelse fuldt ud tilstrækkelig til at sikre, at årsregnskabet er retvisende på disse punkter. Man bør naturligvis stadig være opmærksom på de anførte forbehold. For så vidt angår selskabet M A/S har indklagede henvist til, at når et regnskab kan gå igennem en due diligence uden bemærkninger, er det et klart tegn på den iboende kvalitet i regnskabsaflæggelsen. Due diligence undersøgelsen er foretaget for regnskaberne til og med året 2013 (der blev handlet med closingdato den 30. juni 2014), og også i den sag er årsregnskabet for 2012 naturligvis en vigtig del.

For så vidt angår klagepunkterne b og c har indklagede yderligere anført, at i et af indklagede fremlagt bilag fremgår det klart under "Revisionsplanlægningen", at:

"1. Virksomheden har kun få bilag, som bogføres af en ekstern professionel bogholder på virksomhedens eget edb-anlæg (Concorde C5). De fleste transaktioner er rutinetransaktioner, ligesom vi gennemgår alle bilag og afstemninger. Vi udfører substansrevision ved årsregnskabsrevisionen. Herudover reviderer og udarbejder vi årsregnskabet for datterselskabet F A/S samt assisterer ved opstillingen af årsrapporterne for G A/S, I A/S, H A/S samt N A/S. Vi henviser i øvrigt til datterselskabet F A/S revisionsplanlægning for en mere detaljeret beskrivelse af koncernens forhold. For de øvrige datterselskaber m.v. gælder, at det eneste aktiv i selskaberne er en ubebygget grund og meget få bilag og meget enkle regnskabsforhold."

Indklagede har anført, at som følge af, at indklagede reviderer datterselskabet F A/S's årsregnskab og assisterer ved opstillingen af de øvrige selskabers årsrapporter, er der ikke særligt risikofyldte regnskabsposter eller områder i holdingselskabets årsregnskab.

Indklagede har videre anført, at i det af ham fremlagte bilag fremgår det endvidere under "Det udførte arbejde, at:

"1. Sikret tilstedeværelse og værdiansættelse af kapitalandelene i datterselskaberne ved kontrol over til datterselskabets (red. naturligvis de enkelte selskabers) årsregnskaber, hvilket ikke har givet anledning til bemærkninger.

2. Ved gennemgang af efterfølgende periodebalance og gennem samtaler med ledelsen har vi dannet os det indtryk, at der ikke er indtruffet væsentlige begivenheder efter regnskabsårets udløb."

Indklagede har anført, at det også fremgår tydeligt af såvel notaterne om revision af åbningsbalancen, notaterne vedrørende anlægsaktiver samt de afsluttende notater, at indklagede er fuldt opmærksom på de indregnede kapitalandele og også er helt uenig med ledelsen i værdiansættelsen i selskabernes konkrete økonomiske situation. Man skal jo huske at være særligt opmærksom på, at der såvel med D ApS som med E ApS er tale om to selskaber, hvor revisors erklæring er med en afkræftende konklusion. Tillige er det hos begge disse selskaber anført under supplerende oplysninger, at regnskabet ikke opfylder de stillede krav efter årsregnskabsloven og, at den manglende opfyldelse af årsregnskabs lovens bestemmelser kan være ansvarspådragende for ledelsen. Der er intet sket bogholderimæssigt hos D ApS på det tidspunkt, hvor årsrapporten blev offentliggjort, og forholdet var drøftet med såvel bogholder og ledelsen.

Indklagede har videre anført, at selv om der med D ApS og E ApS er tale om relativt små virksomheder, er der alligevel tale om mange tekniske udfordringer i form af datterselskaber med: 1. Afkræftende konklusioner i erklæringen, 2. Positiv egenkapital, men uden værdiansættelse som følge af aktionæraftale, 3. Negativ egenkapital, der indregnes/modregnes i eventuelle tilgodehavender og/eller hensættes, 4. Overgang fra "almindelig kapitalinteresse" til "tilknyttet virksomhed" og med indregning af koncernbadwill samt 5. Minoritetsinteresser m.v. Indklagede har i denne forbindelse gjort gældende, at indklagede er sikker på, at hvis disse problemstillinger ikke var løst perfekt, skulle det nok fremgå af Revisortilsynets indbringelse. Det kan måske være kontrollen af disse mere tekniske problemstillinger, der har fjernet fokus i forhold til den øvrige del af sagen,

Ad klagepunkterne a, b og c har indklagede på ovenfor anførte grundlag gjort gældende, at der i alle sager er sket planlægning, der er fuldt ud tilstrækkelig og præcist afpasset til den aktuelle situation hos de enkelte selskaber, og derfor skal indklagede i det hele frifindes.

Indklagede har til sit indlæg over for Revisornævnet endvidere vedlagt en række bilag, som ikke fuldt ud er gengivet i sagsfremstillingen, men som i det hele har indgået i Revisornævnets sagsbehandling.

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

I medfør af §§ 12 og 13, stk. 1, i lov nr. 631 af 8. juni 2016 om ændring af revisorloven og forskellige andre love behandles kvalitetskontroller, der er iværksat efter revisorlovs § 29 som affattet ved lov nr. 468 af 17. juni 2008, og hvor der er gennemført kvalitetskontrolbesøg før lovens ikrafttræden, efter de hidtil gældende regler. I denne sag har kvalitetskontrolbesøget været gennemført forud for lovens ikrafttrædelsestidspunkt den 17. juni 2016, og denne sag behandles derfor efter de før den 17. juni 2016 gældende regler.

Klagepunkt a: Revisornævnet lægger som ubestridt til grund, at årsregnskabet for 2010/2011 for selskabet C ApS udviste et negativt resultat, samt at regnskabet også for det forudgående år udviste et negativt resultat. Nævnet lægger videre til grund som oplyst af indklagede i forbeholdet, at selskabets tilgodehavende hos tilknyttede virksomheder var særligt risikobehæftede, at i værste fald måtte der imødeses et tab på hele eller væsentlige dele af det opførte tilgodehavende, at indklagede ikke havde kunnet foretage fysisk kontrol af varebeholdningen pr. regnskabsdagen, at selskabets relativt store forpligtelser gav en meget anstrengt likviditet, hvorfor indklagede tog forbehold for værdiansættelse af selskabets aktiver, at selskabets fortsatte drift krævede, at de fremtidige driftsresultater forbedredes væsentligt, samt at det kunne være nødvendigt med en tilførsel af kapital fra anpartshaver eller selskabets kreditorer.

Som forbeholdet er formuleret af indklagede, kan dette kun opfattes af en regnskabsbruger, der læser det således, at indklagede er uenig med ledelsen om forudsætningen om going concern. Der er derfor tale om et så væsentligt og gennemgribende forbehold, at indklagedes konklusion skulle være en afkræftende konklusion.

Ved – som offentlighedens tillidsrepræsentant - at undlade at afgive den afkræftende konklusion i revisionspåtegningen, har indklagede ikke overholdt bestemmelsen i erklæringsbekendtgørelsens § 6, og dermed tilsidesat god revisorskik.

Klagepunkt b: Revisornævnet lægger som ubestridt til grund, at i årsregnskabet for 2012/13 for selskabet D ApS udgjorde posten kapitalandele i tilknyttede virksomheder 6.993 t.kr., hvilket var en væsentlig post og over indklagedes valgte væsentlighedsniveau for revision. Revisornævnet lægger endvidere til grund som ubestridt, at ca. 2/3-del af værdien af regnskabsposten angår datterselskaber, hvor årsregnskaberne ikke er revideret, men hvor der alene er afgivet assistanceerklæringer, samt at regnskabsposten for denne del udgør ca. 97 % af balancen, hvilket i sig selv oversteg det af indklagede valgte væsentlighedsniveau.

Revisornævnet lægger endvidere som ubestridt til grund, at i årsregnskabet for 2012/13 for selskabet E ApS udgjorde posten kapitalandele i tilknyttede virksomheder 3.990 t.kr., hvilket var en væsentlig post og over indklagedes valgte væsentlighedsniveau for revision.

Revisornævnet lægger endvidere til grund som ubestridt, at ca. 10 % af værdien af regnskabsposten udgøres af datterselskaber, hvor årsregnskaberne ikke er revideret, men hvor der alene er afgivet assistanceerklæringer, samt at regnskabsposten udgør ca. 80 % af balancen, hvilket i sig selv oversteg det af indklagede valgte væsentlighedsniveau.

Revisornævnet finder det endvidere ud fra det foreliggende, herunder kontrollantens erklæring og arbejdspapirer, godtgjort af klager, at indklagede ikke har dokumentation for, at han har udført revisionshandling vedrørende indregning af kapitalandele i årsregnskaberne for D ApS og E ApS. Herved har indklagede tilsidesat god revisorskik.

Det forhold, at det er samme revisor, der har afgivet assistanceerklæring for associerede selskaber, hvorfra der indregnes kapitalandele i et regnskab, hvor denne revisor skal afgive en revisorerklæring med sikkerhed, er ikke i sig selv tilstrækkeligt grundlag for, at der er udført tilstrækkelige revisionshandling vedrørende de associerede selskabers kapitalandele - idet der jo alene var afgivet en assistanceerklæring vedrørende selskaberne. Derfor skal dokumentationen i forhold til det selskab, hvor revisor afgiver sin revisionserklæring med sikkerhed, afdække netop dette skisma og herunder klargøre, hvad revisor i sin planlægning har gjort sig af overvejelser herom, og om hvilke faktiske revisorhandling, der faktisk er udført. Det af indklagede anførte, herunder om, at han selv har afgivet assistanceerklæringer vedrørende datterselskaberne til selskaberne D ApS og E ApS, og det af indklagede i øvrigt fremlagte kan ikke føre til et andet resultat.

Klager har vedrørende selskabet D ApS for regnskabsåret 2012/13 som begrundelse for den del af klagepunktet, der angår indklagedes dokumentation for revision af perioden efter statusdagen skrevet, at "revisor har ligeledes ikke dokumentation for, at der i sagen D ApS er foretaget revision efter statusdagen". Der er alene af klager i øvrigt henvist til "som det fremgår af sagens faktiske forhold". Således som sagen foreligger oplyst, og idet Revisornævnet ikke af det af klager anførte kan se, hvor dette fremgår af sagens faktiske forhold, herunder i særdeleshed ikke se, at kvalitetskontrollanten har påpeget forholdet, eller har fået oplyst, at klager ved selvsyn og gennemgang af samtlige dokumenter, der har ligget til grund for sagsbehandlingen i Erhvervsstyrelsen og nu Revisornævnet, har konstateret, at der ikke foreligger nogen dokumentation, og idet kvalitetskontrollantens bilag 4 ikke er vedlagt sagen til nævnet, finder Revisornævnet ikke, at det med den nødvendige sikkerhed af klager er godtgjort, at indklagede, der har bestridt klagepunktet, har forset sig som beskrevet i denne del af klagen. Derfor frifindes indklagede for denne del af klagen.

Klagepunkt c: Revisornævnet lægger kvalitetskontrollantens erklæring og arbejdspapirer til grund, hvortil bemærkes, at kvalitetskontrollantens arbejdspapir til hver sag, bilag 4, der som grundbilag underbygger det medsendte Skema C, som er kvalitetskontrollantens sammendrag og konklusion, alene er vedlagt som dokumentation for så vidt angår selskaberne M A/S og C ApS.

Det fremgår af kvalitetskontrollantens arbejdspapirer, at indklagede ved sin revision af regnskaberne for M A/S for regnskabsåret 2012 og C ApS for regnskabsåret 2010/11 ikke har dokumenteret, at han i forbindelse med sin planlægning har identificeret regnskabernes væsentlige og risikofyldte områder eller begrundet, hvorfor der ikke er risikofyldte poster.

Det fremgår af kvalitetskontrollantens sammendrag i Skema C, at indklagede ved sin revision af regnskaberne for selskaberne E ApS for regnskabsåret 2012/13 og D ApS for regnskabsåret 2012/13 ikke har dokumenteret udførte planlægningshandling vedrørende indregning af kapitalandele fra datterselskabernes ikke reviderede årsregnskaber. Revisornævnet finder det efter omstændighederne forsvarligt i denne sag at lægge kontrollantens oplysninger i Skema C til grund uden, at også bilag 4 er dokumenteret, idet indklagede i forbindelse med behandlingen af sagerne har haft lejlighed til at kommentere de - ikke medsendte - bilag 4.

Revisionsplanlægningen er et væsentligt moment i enhver revision, idet såfremt revisionsplanlægningen ikke er udført tilstrækkeligt, er der forøget risiko for, at væsentlige og risikofyldte områder ikke bliver identificeret og dermed ikke bliver tilstrækkeligt afdækket revisionsmæssigt. I denne sag lægger nævnet til grund - blandt andet på baggrund af det af indklagede fremlagte arbejdsrapport - at der vel af indklagede er udført planlægning, men at denne har været utilstrækkelig.

Herefter og på den ovenfor anførte baggrund er det godtgjort af klager, at indklagede har tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Det af indklagede anførte kan ikke føre til et andet resultat.

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

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

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

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

Indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik kan efter de nu gældende principper for ikendelse af disciplinærstraf ikke vurderes til at være en mindre alvorlig forseelse. For overtrædelse af revisorlovens § 16, stk. 1, pålægges indklagede, statsautoriseret revisor A, derfor i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der passende kan fastsættes til 30.000 kr.

**Thi bestemmes:**

Indklagede, statsautoriseret revisor A, pålægges en bøde på 30.000 kr.

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

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

Marianne Madsen