

U.2022.3620

Ø.L.D. 27. juni 2022 *i anke 21. afd. BS-16994/2021-OLR*

A, der var revisor, blev på grund af tilsidesættelse af god revisorskik pålagt en bøde på 200.000 kr. og frakendt retten til at udøve virksomhed som godkendt revisor i 1 år. Domstolenes prøvelse af Revisornævnets afgørelse var ikke begrænset til en legalitetsprøvelse.

Sagsnummer: BS-16994/2021-OLR

Domstol: OE

Sagsnummer: BS-16994/2021-OLR

Afgørelsesdato: 2022-06-27

Revisor A blev af Revisornævnet pålagt en bøde på 200.000 kr. og frakendt retten til at udøve virksomhed som godkendt revisor i 2 år. A indbragte afgørelsen for domstolene med påstand om frifindelse. Byretten fandt,

3621

at Revisornævnets bøde var passende og tiltrådte, at A's frakendtes retten til at udøve virksomhed som godkendt revisor – dog kun for 1 år. Erhvervsstyrelsen indbragte sagen for landsretten med påstand om, at bøden skulle fastsættes til 200.000 kr. og frakendelsen skulle gælde i 2 år. For landsretten var tilsidesættelserne i de enkelte klagepunkter ikke bestridt. Sagen angik derfor alene spørgsmålet, om de sanktioner, som A var blevet pålagt. Erhvervsstyrelsen gjorde gældende, at domstolenes efterprøvelse af de sanktioner, der pålægges af Revisornævnet, herunder frakendelse, er begrænset til en legalitetsprøvelse. A gjorde gældende, at domstolene kan foretage en fuldstændig prøvelse af Revisornævnets sanktionsfastsættelse. Landsretten tiltrådte, at bøden var fastsat til 200.000 kr. Vedrørende retten til at udøve virksomhed som godkendt revisor bemærkede landsretten, at det fremgår af den dagældende § 44, stk. 2, i [revisorloven](#), at Revisornævnet kan frakende en revisor godkendelsen for en periode på 6 måneder og indtil 5 år eller indtil videre. Efter den gældende revisorlovs § 52, stk. 1, 2. pkt., kan retten i forbindelse med en sag indbragt efter bestemmelsens 1. pkt. stadfæste, ophæve eller ændre afgørelsen. På den baggrund og efter de specielle bemærkninger til § 52 fandt landsretten, at der ikke er grundlag for at antage, at rettens prøvelse af Revisornævnets afgørelse om frakendelse af retten til at udøve virksomhed som godkendt revisor er begrænset til en legalitetsprøvelse. Efter en samlet vurdering af tilsidesættelserne sammenholdt med Revisornævnets tidligere kendelser vedrørende A og af de grunde, der i

Øvrigt var anført af byretten, fandt landsretten, at A skulle frakendes retten til at udøve virksomhed som godkendt revisor. Landsretten fandt efter en konkret vurdering, at frakendelsesperioden passende kunne fastsættes til 1 år.

(Kristian Porsager Seierøe, Nicolai Uggerhøj-Winther og Uffe B. Rasmussen (kst.)). *Erhvervsstyrelsen* (adv. Aleksander Lind, Kbh.) mod A (adv. Angantyr Laurberg Nielsen, Kbh.)

Retten i Lyngbys dom 16. april 2021, BS-9021/2018-LYN

Sagens baggrund og parternes påstande

Sagen er anlagt den 14. marts 2018. Sagen vedrører prøvelse af Revisornævnets afgørelse af 9. januar 2018, hvorved sagsøgte blev pålagt en bøde og frakendt retten til at udøve virksomhed som godkendt revisor i 2 år.

Sagsøgeren, Erhvervsstyrelsen, har nedlagt følgende påstand:

»A pålægges en bøde på 200.000 kr.

A frakendes retten til at udøve virksomhed som godkendt revisor i 2 år.«

Sagsøgte, A, har fremsat påstand om frifindelse, subsidiært en efter rettens skøn mildere sanktion end påstået af sagsøger.

Dommen indeholder ikke en fuldstændig sagsfremstilling, jf. [retsplejelovens § 218 a](#).

Oplysningerne i sagen

Revisornævnet traf den 9. januar 2018 følgende afgørelse:

»*Revisornævnets begrundelse og afgørelse:*

Klagepunkt 1

Efter [revisorlovens § 24](#) - såvel dagældende som nugældende bestemmelse - 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 fremgår af de dokumenterede oplysninger i sagen, at der foreligger fælles økonomisk interesse mellem indklagede og selskabet C ApS og dermed med dettes datterselskab D ApS, idet indklagede ejede 10% af kapitalandelene i selskabet C ApS gennem E ApS, hvilken oplysning fremgik af [cvr.dk](#), idet E ApS ifølge dette offentligt tilgængelige register var indehaver af 10-14,99 % af såvel ejendomsretten som stemmerettighederne i C ApS, og idet indklagede havde en direkte ejerandel på 50 % af E ApS og en indirekte ejerandel på 50 % via ejerskab af F Statsautoriseret Revisionsanpartsselskab, som indklagede er eneejer af. Det fremgår endvidere af regnskabet for 2015, at selskabet C ApS havde en egenkapital på 15.224.122 kr.

Revisornævnet finder det på denne baggrund bevist, at der foreligger omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl om revisors uafhængighed, idet indklagedes indirekte ejerandel via selskabet E ApS på 10% af kapitalandelene i selskabet C ApS og dermed også i dettes datterselskab D ApS, ikke udgør en ubetydelig værdi.

Indklagede har således overtrådt inhabilitetsbestemmelserne, jf. [revisorlovens § 24](#) og [uafhængighedsbekendtgørelsen](#) - såvel de dagældende som nugældende bestemmelser - ved afgivelse af de to revisorerklæringer for regnskabsåret 2015, dels revisorerklæringen af 20. maj 2016 på årsrapporten C ApS, dels revisorerklæringen af 17. juni 2016 på årsrapporten D ApS, og herved tilsidesat god revisorskik, jf. [revisorlovens § 16](#), stk. 1.

Revisornævnet bemærker endvidere i tilknytning hertil, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Det af indklagede anførte om, at stemmeretten til ejerandelen i E ApS på mindre end 10% i C ApS fra starten af det indirekte ejerskab har været overdraget til tidligere regionsdirektør G samt at denne også samtidig havde fået overdraget køberet - kan ikke føre til et andet resultat, ej heller på baggrund af den til Revisornævnet fremsendte aftale om overdragelsen dateret den 11. januar 2011, hvortil bemærkes, at overdragelse og aftalen ikke fremgår af indklagedes arbejdspapirer, at det ikke fremgår af de dokumenterede oplysninger - i [cvr.dk](#) for så vidt angår selskabet E ApS - at der var sket en overdragelse, samt at overdragelse af en køberet ikke kan sidestilles med, at ejendomsretten - og dermed den økonomiske interesse for ejeren - er overdraget. Revisornævnet finder derfor, at indklagede har tilsidesat god revisorskik, herunder habilitetsbestemmelserne, uanset der skulle være sket en overdragelse af stemmeretten, idet indklagede fortsat havde en indirekte økonomisk interesse, og idet indklagede fortsat via selskabet E ApS ejede mellem 10-14,99% af kapitalandelene i C ApS og dermed havde en væsentlig økonomisk interesse alene knyttet til ejerskabet.

Klagepunkterne 2 og 3 - formalitet

Afgivelse af revisorerklæring gennem revisionsvirksomhed på tidspunkt, hvor revisor ikke selv var tilknyttet en godkendt revisionsvirksomhed

Indklagede har - hvilket indklagede selv har forklaret og fastholdt - afgivet revisorerklæring på årsregnskabet for 2014 for B A/S den 23. januar 2016 gennem sin revisionsvirksomhed A - Fællesskab af SR, cvr. nr. ... - men indklagede var ikke på dette tidspunkt tilknyttet revisionsvirksomheden eller anden godkendt revisionsvirksomhed i revisorregisteret, jf. nedenfor vedrørende klagepunktets realitet. I overensstemmelse med Revisornævnets praksis har Revisornævnet kompetence til at behandle klagen over en revisor, selv om revisor - der personligt i denne sag var godkendt og oprådte som offentlighedens tillidsrepræsentant ved afgivelse af revisorerklæringer omfattet af [revisorlovens § 1](#), stk. 2, - ikke i det offentlige register over godkendte revisorer og revisionsvirksomheder var tilknyttet en godkendt revisionsvirksomhed.

På denne baggrund finder Revisornævnet ikke grundlag for at afvise at realitetsbehandle klagen.

Revisortilsynets tidligere udførte kvalitetskontrol i revisionsvirksomheden A - Fællesskab af SR. cvr. nr. herunder enkeltsagskontrol af indklagedes revision af årsrapporten for regnskabsåret for 2014 for B A/S

Efter Revisornævnets praksis er Erhvervsstyrelsen ikke bundet af indholdet af en kvalitetskontrollants erklæring i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol, og Revisornævnet har derfor ikke afvist at realitetsbehandle klagepunkter, der ikke også forelå beskrevet, eller som var beskrevet som godkendt, af en kvalitetskontrollant. Revisornævnets finder endvidere ikke, at Erhvervsstyrelsen efter udførelse af en undersøgelse i en revisionsvirksomhed efter [revisorlovens § 37](#) i givet fald kan anses for at være bundet af en

forud herfor foretagen kvalitetskontrol eller resultatet heraf, ligesom foretagelse af en undersøgelse efter [revisorlovens § 37](#) ikke afskæres at kunne ske på enkeltsager, der har været inddraget i en forud herfor foretagen kvalitetskontrol, og Revisornævnet kan derfor ikke afvise at realitetsbehandle klagepunkter fremkommet ved en undersøgelse i medfør af [revisorlovens § 37](#).

På denne baggrund finder Revisornævnet ikke grundlag for at afvise at realitetsbehandle klagen.

Klagepunktet har været inddraget i en tidligere klagesag ved Revisornævnet mod indklagede revisor, og indklagede revisor er blevet pålagt bøde for forholdet - ne bis in item - litispendensvirkning

Ved Revisornævnets sagsbehandling - og idet Revisornævnet idømmer disciplinærstraffe - er iagttagelse af princippet ne bis in item i lighed med, hvad der er gældende inden for strafferetsplejen, grundlæggende, og Revisornævnet skal derfor sikre, at en indklaget ikke bliver idømt disciplinærstraf for samme konkrete overtrædelse flere gange. Revisornævnet lægger til grund, at i den tidligere - og nu afgjorte - sag ved Revisornævnet indbragte klager ved brev af 19. januar 2015 indklagede for at have afgivet revisionspåtegninger på virksomheders årsrapporter uden at være tilknyttet en godkendt revisionsvirksomhed. I brevet af 19. januar 2015 var angivet en række konkrete selskaber, som udgjorde klagepunktet, og indklagedes revisionspåtegning den 23. januar 2015 på årsrapporten for 2014 for B A/S var ikke nævnt i og således ikke omfattet af indbringelsen - blandt andet fordi indklagedes revisorerklæring blev afgivet efter Erhvervsstyrelsens indbringelse af indklagede revisor i brevet af 19. januar 2017. Revisornævnet tager ved sine afgørelser alene stilling til de konkrete klagepunkter, klager angiver, og derfor - idet revisionspåtegningen på årsrapporten for 2014 for B A/S ikke var omfattet af klagen - har Revisornævnet ikke behandlet klagepunktet.

På denne baggrund finder Revisornævnet ikke grundlag for at afvise at realitetsbehandle klagen i denne sag.

Det forhold - at Erhvervsstyrelsen i sin indbringelsesskrivelse af 19. januar 2015 oplyste, at selvom Erhvervsstyrelsen den 11. november 2014 fremsendte et høringsbrev til statsautoriseret revisor A hvori det oplystes, at han overtrådte [revisorlovens § 16](#), stk. 2, idet han afgav erklæringer med sikkerhed uden at være

3623

tilknyttet en godkendt revisionsvirksomhed, så fortsatte statsautoriseret A med at begå den lovstridige handling - kan ikke føre til et andet resultat.

Realitetsbehandling

Klagepunkt 2

Revisornævnet finder det ved de fremlagte oplysninger, dels de registrerede oplysninger i revisorregisteret, dels indklagedes egne oplysninger, dels den daterede med 23. januar 2015 og dermed afgivne revisorerklæring på årsregnskabet for 2014 for B A/S, bevist af klager, at indklagedes revisorerklæring blev afgivet på et tidspunkt, hvor han ikke var tilknyttet en godkendt revisionsvirksomhed i revisorregisteret.

Herved har indklagede tilsidesat god revisorskik, jf. [revisorlovens § 16](#), hvortil bemærkes, at for at revisorer kan varetage hvervet som offentlighedens tillidsrepræsentant, er det afgørende, at der i offentligheden er tillid til revisorerens erklæringer, og at en del af denne tillid baserer sig på, at der er et offentligt tilsyn med revisors arbejde.

Klagepunkt 3a

Revisornævnet lægger vedrørende datoen for afgivelse af revisorerklæringen til grund, at indklagede med sin underskrift har afgivet sin revisorerklæring på årsregnskabet for 2014 for B A/S den 23. januar 2015, hvilket indklagede har bekræftet over for Revisornævnet. Nævnet har ved denne vurdering lagt vægt på, at indklagedes underskrift er dateret med denne dato, hvilket svarer til de dateringer, der i øvrigt er knyttet til afgivelse af årsrapporten, herunder ledelsens underskrift med datering på årsrapporten, dirigentens anførsel på forsiden om, at årsrapporten er fremlagt og godkendt på selskabets ordinære generalforsamling den 6. februar 2015, hvilken dato ligger forud for datoen den 16. marts 2015, som er angivet på den til Erhvervsstyrelsen indberettede årsrapport, ledelsens regnskabserklæring, revisionsprotokollatet, bilaget til selvangivelsen samt aftalebrev. Indklagedes mail af 10. februar 2015 - hvorefter det gøres gældende, at revisionen af årsregnskabet først blev afsluttet den 6. februar 2015 eller senere, idet indklagede og ledelsen manglede at tage stilling til flere forhold knyttet til årsregnskabet og revisionen heraf, herunder virksomhedens going concern-forhold - kan ikke føre til et andet resultat for så vidt angår tidspunktet for indklagedes erklæringsafgivelse, hvortil bemærkes, at den til Erhvervsstyrelsens indberettede årsrapport med dateringen 16. marts 2015 er identisk med årsrapporten dateret den 23. januar 2015, at årsrapporten dateret den 16. marts 2015 ikke er fremlagt underskrevet af ledelsen samt, at ingen af de dateringer, der i øvrigt er knyttet til afgivelse af årsrapporten, jf. ovenfor, er angivet at have senere dateringer end den 23. januar 2015. Revisornævnet lægger videre ud fra den fremlagte revisionsdokumentation og arbejds papirer til grund, at indklagede ikke på tidspunktet den 23. januar 2015 havde opnået tilstrækkeligt og egnet revisions bevis, hvilket understøttes af mailen af 10. februar 2015 fra indklagede til selskabets ledelse.

Det er på denne baggrund bevist, at indklagedes revisorerklæring af 23. januar 2015 på årsrapporten for B A/S for regnskabsåret 2014 er afgivet før det tidspunkt, indklagede havde opnået et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, som indklagede kunne basere sin konklusion om regnskabet på. Herved har indklagede tilsidesat god revisorskik som anført i klagepunktet, jf. [revisorlovens § 16](#), stk. 1.

Revisornævnet lægger ud fra indklagedes arbejds papirer vedrørende ledelsens regnskabserklæring til grund, at ledelsens regnskabserklæring blev endeligt udformet den 6. februar 2015 eller senere, jf. indklagedes mail af 10. februar 2015, hvor det fremgår, at punkt 24 i ledelsens regnskabserklæring blev indarbejdet efter afholdelsen af regnskabsmødet den 6. februar 2015. Nævnet lægger videre til grund, at indklagede reelt afgav sin revisorerklæring den 23. januar 2015, jf. ovenfor. Det er på denne baggrund bevist, at indklagede ikke havde modtaget ledelsens regnskabserklæring før, revisorerklæringen for årsregnskabet for 2014 for B A/S blev afgivet.

Herved har indklagede tilsidesat god revisorskik som anført i klagepunktet, jf. [revisorlovens § 16](#), stk. 1.

Klagepunkt 3b

Revisornævnet lægger til grund, at indklagede - ifølge modtaget dokumentation den 12. juni 2016 i Erhvervsstyrelsen - den 11. februar 2015 havde godkendt dokumenter/arbejds papirer »Revisionsstrategi/sammenfatning«, »Sammenfattende memo« og »Kvalitetssikring af udført revision«. Nævnet lægger videre til grund, at indklagede - ifølge modtaget dokumentation den 6. juli 2016 i Erhvervsstyrelsen - den 22. januar 2015 havde godkendt dokumenter/arbejds papirer - Udførelse: Generelle revisions handlinger, herunder [Bogføringsloven](#), Fortsat drift (going concern), Gennemgang af skatteoplysninger, Gennemgang af årsregnskab og Nærstående Parter. Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede - ifølge modtaget dokumentation den 6. juli 2016 i Erhvervsstyrelsen - den 19. januar 2015 havde godkendt dokumenter/arbejds papirer - Planlægning. Revisornævnet lægger endelig til grund, at nogle revisions handlinger vedrørende likvide beholdninger først er dokumenteret udført den 28. oktober 2015.

Revisornævnet finder på denne baggrund, at klager har bevist, at dateringen for godkendelsen af revisionsdokumentationen, som Erhvervsstyrelsen modtog den 6. juli 2016, ikke stemmer overens med dateringen af udførelsen af de pågældende revisionshandlinger, idet de konkrete revisionshandlinger er udført af en medarbejder i perioden 19. januar 2015 - 5. februar 2015,

3624

mens indklagede har godkendt hele revisionsdokumentationen henholdsvis den 19. januar 2015 og 22. januar 2015. Revisornævnet finder det videre på denne baggrund bevist, at indklagede ikke har fremlagt tilstrækkelig og egnet dokumentation for, at indklagede har gennemgået og godkendt revisionsdokumentationen forud for afgivelsen af revisionspåtegningen på årsregnskabet for 2014 for B A/S den 23. januar 2015, eller i det mindste ikke har involveret sig tilstrækkeligt i løsningen af revisionsopgaven, fordi det ikke entydigt fremgår hvilke arbejdsoplysninger, indklagede har gennemgået, samt hvornår gennemgang fandt sted.

Herved har indklagede tilsidesat god revisorskik som anført i klagepunktet, jf. [revisorlovens § 16](#), stk. 1.

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

Klagepunkt 3c

Revisornævnet lægger til grund, at regnskabsposten igangværende arbejder for fremmed regning i årsregnskabet for 2014 for B A/S udgjorde 116.353.950 kr. og dermed var en væsentlig post i regnskabet, samt at der i regnskabsposten indgår et væsentligt ledelsesskøn. Revisornævnet lægger videre til grund som ubestridt, at virksomheden har benyttet produktionskriteriet i forbindelse med aflæggelse af årsregnskabet. Revisornævnet lægger videre til grund, at den regnskabsmæssige behandling af posten har væsentlig betydning for regnskabsbrugere.

Som anført i Erhvervsstyrelsens indbringelsesbrev og som understøttet af den i Revisornævnet fremlagte dokumentation af indklagedes arbejdsdokumentation - herunder i beskrivelsen af planlægningen i »Forståelse af klienten og dens omgivelser«, hvor det fremgår, at virksomhedens formål er at sælge lyskilder til erhverv og privat, at der er henvist til virksomhedens hjemmeside samt, at det ikke fremgår, hvilke driftsmæssige forhold i virksomheden, der understøtter, at virksomheden har en egentlig produktion af varer/ytelser, som berettiger virksomheden til at indtægtsføre efter produktionskriteriet - har klager bevist, at indklagede ikke har dokumenteret at have forholdt sig til, om virksomheden opfyldte [årsregnskabslovens](#) betingelser for at anvende produktionskriteriet, jf. [årsregnskabslovens § 83 a](#). Herved har indklagede tilsidesat god revisorskik som anført i klagepunktet, jf. [revisorlovens § 23](#), stk. 1, og [§ 16](#), stk. 1.

Som anført i Erhvervsstyrelsens indbringelsesbrev og som understøttet af den for Revisornævnet fremlagte dokumentation af indklagedes arbejdsoplysninger har klager bevist, at dokumentationen for den af indklagede udførte revision af igangværende arbejder har været utilstrækkelig og medført fundamentale fejl i årsregnskabet for 2014 for B A/S, dels fordi virksomhedens anvendelsesmetode af produktionskriteriet har været ukorrekt, dels fordi de udførte revisionshandlinger i arbejdsoplysningerne alene var markeret med ok uden understøttelse af revisionsbevis i form af fx ekstern dokumentation eller henvisninger til anden relevant underliggende revisionsdokumentation.

Herved har indklagede tilsidesat god revisorskik som anført i klagepunktet, jf. [revisorlovens § 23](#), stk. 1, og [§ 16](#), stk. 1.

Det forhold, at der var stillet garanti for igangværende arbejder af Dansk Eksport Kredit, kan ikke føre til et andet resultat.

Klagepunkt 3d

Revisornævnet lægger til grund, at det ikke fremgår af indklagedes arbejdsrapporter, at indklagede har identificeret transaktioner mellem nærtstående parter eller forholdt sig til transaktionerne, herunder hvorvidt der var tale om transaktioner på normale markedsvilkår mellem virksomheden B A/S, hvori H er direktør og bestyrelsesmedlem og J er bestyrelsesformand, og de nærtstående parter, virksomhederne Bogholderiafdelingen K ApS og L ApS. Nævnet lægger videre til grund at virksomheden Bogholderiafdelingen K ApS er nærtstående part i kraft af, at H er direktør i virksomheden, og L ApS er nærtstående part i kraft af, at J er direktør i virksomheden.

Det er på denne baggrund bevist af klager, at indklagede ikke for 2014-årsregnskabet for B A/S i sine arbejdsrapporter har dokumenteret at have identificeret alle nærtstående parter i forbindelse med sin planlægning af revisionen, herunder at have dokumenteret at have opnået et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for, at transaktionerne med de to nærtstående parter har været foretaget på markedsmæssige vilkår, og herunder at have dokumenteret at have revideret, om oplysningskravet, jf. [årsregnskabslovens § 98 c](#), stk. 1, var overholdt. Herved har indklagede tilsidesat god revisorskik som anført i klagepunktet, jf. [revisorlovens § 23](#), stk. 1, og § [16](#), stk. 1.

Klagepunkt 3e

Revisornævnet lægger til grund, at det fremgår af indklagedes arbejdsrapporter, at indklagede ikke har dokumenteret heri at have taget stilling et udlån på 6,72 mio. kr. fra B A/S til B Holding ApS i regnskabsåret 2014, samt at indklagede ved sin revision ikke har dokumenteret at have vurderet, om det kunne være et ulovligt udlån. Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede havde kendskab til aktieoverdragelsesaftalen mellem M Holding A/S og B Holding ApS og aftalens indhold om overdragelse af 10% af aktiekapitalen i selskabet B A/S fra M Holding A/S til B Holding ApS med overdragelsesdag den 15. december 2014. Revisornævnet lægger videre til grund, at transaktionen vedrørende udlånet i regnskabet for 2014 for B A/S først blev konteret på en fejlkonto i selskabets bogføring og

3625

derefter overført til mellemregningskontoen med holdingselskabet. Revisornævnet lægger endelig til grund, at indklagede også har revideret holdingselskabet B Holding ApS' s regnskab for regnskabsåret 2014.

På denne baggrund er det bevist af klager, at indklagede vidste - eller i det mindste som offentlighedens tillidsrepræsentant burde have indset - at udlånet fra B A/S kunne være benyttet af B Holding A/S til at købe aktierne i B A/S, at der således muligvis kunne være tale om, at [selskabslovens](#) regler om datterselskabers udlån til moderselskaber (selvfinansiering, jf. [selskabslovens § 210](#)), var overtrådt, samt at indklagede derfor burde have undersøgt udlånstransaktionens lovlighed og fået revisionsbevis for, at udlånet til B A/S' moderselskab overholdt selskabslovgivningen, herunder som anført af klager, fx indhentet dokumentation for,

- at der var foretaget kreditvurdering af B Holding A/S ([selskabslovens § 206](#), stk. 3),

- at der var foretaget godkendelse af udlånet af generalforsamlingen, og at en skriftlig redegørelse forelå (selskabslovens § 207, stk. 1),

- at den skriftlige redegørelse var offentliggjort i Erhvervsstyrelsens it-system eller modtaget af Erhvervsstyrelsen (selskabslovens § 207, stk. 3), - at udlånet ikke oversteg, hvad der var forsvarligt, og at der ikke var udlånt mere, end der kunne anvendes til udbytte (selskabslovens § 208), samt - at lånebetingelserne var på sædvanlige markedsvilkår (selskabslovens § 209).

Ved ikke i sine arbejds papirer at have dokumenteret sin stillingtagen til, hvorvidt udlånet på 6, 72 mio. kr. fra B A/S til B Holding A/S i regnskabsåret 2014 var lovligt, har indklagede tilsidesat god revisorskik som anført i klagepunktet, jf. revisorlovens § 23, stk. 1, og § 16, stk. 1.

Det af indklagede anførte om, at der var tale om en mellemregning mellem de to selskaber, ikke et udlån, samt at der ikke ved etableringen af mellemregningen var taget stilling til, hvordan denne skulle benyttes, kan ikke føre til et andet resultat, idet uanset om det er et udlån eller en mellemregningspost mellem et moderselskab og et datterselskab skal transaktionen fortsat bedømmes efter selskabslovens regler om økonomisk bistand med et kapital selskabs egne midler, og revisors overvejelser herom skal fremgå af revisors revisionsdokumentation. I dette tilfælde skete overførslen af udlånet fra B A/S til B Holding ApS endvidere samme dag, som B Holding ApS indgik aktieoverdragelsesaftalen med M Holding A/S, hvilket indklagede ikke ses at have forholdt sig til i sin revisionsdokumentation.

Klagepunkt 3f

Revisornævnet lægger til grund, at indklagedes arbejds papirer til brug for revisionen af selskabet B A/S for regnskabsåret 2014 ikke indeholder en beskrivelse af selskabets udviklingsprojekter, der udgør en væsentlig post i regnskabet, at årets tilgang ifølge anlægskartoteket angår udviklingsprojektet benævnt »...«, der i sig selv udgør en væsentlig post i regnskabet, samt at der i arbejds papirerne foreligger kopi af en faktura fra L ApS på 100.000 kr., men at det ikke af fakturaen fremgår, hvad der er leveret fra L ApS, og hvilken relation fakturaen har til et udviklingsprojekt. Revisornævnet lægger videre til grund, at det fremgår af indklagedes revisionsprogram, at der med et ok er anført, at der er udført en række revisions handlinger vedrørende udviklingsprojekterne - herunder indhentet eller udarbejdet oversigt over immaterielle anlægsaktiver (anlægskartotek), testet grundlaget for bogføringen af tilgange, afskrivninger og afgang, undersøgt fakturaer, autorisationer, kontrakter, aftaler og andre data, som understøtter rettighederne og ejerskabet til immaterielle anlægsaktiver og balanceførte omkostninger, som er aktiveret, og afgang i årets løb - men at det ikke fra arbejds papiret er muligt at se, hvilken revision, der reelt er udført, eller hvilken dokumentation, der reelt er indhentet.

På denne baggrund har klager bevist, at indklagedes revisionsdokumentationen for udviklingsprojekterne, herunder projektet »...«, har været utilstrækkelig, fordi der mangler en beskrivelse af udviklingsprojekterne, herunder beskrivelse og/eller dokumentation for, at udviklingsprojektet »...« opfylder kravene i årsregnskabsloven, jf. årsregnskabslovens § 83, til, om og hvornår projektet kan aktiveres. Ved ikke at have dokumenteret tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende tilstedeværelse og værdiansættelse af udviklingsprojekterne i årsrapporten for 2014 for B A/S, og idet den revisionsmæssige stillingtagen hertil er central ved revisionen af udviklingsprojekter, har indklagede tilsidesat god revisorskik som anført i klagepunktet, jf. revisorlovens § 23, stk. 1, og § 16, stk. 1.

De af indklagede fremlagte bilag kan ikke føre til et andet resultat.

Klagepunkt 3g

Det fremgår af årsrapporten for 2014 for B A/S, at sammenligningstallene i pengestrømsopgørelsen er anført med »0« ud for alle poster, selv om det fremgår af sammenligningstallene i resultatopgørelsen og balancen, at der har været aktivitet i perioden juli 2013 til 30. juni 2014. Det fremgår endvidere af årsregnskabet, at regnskabet er aflagt for en klasse C-virksomhed.

Efter [årsregnskabslovens § 86](#) skal i et årsregnskab for en klasse C-virksomhed medtages en pengestrømsopgørelse, og idet der ikke er mulighed for at undlade sammenligningstal, jf. [årsregnskabslovens § 78](#), stk. 3, burde indklagede - idet fejlen ikke er uvæsentlig - have taget forbehold for de manglende sammenligningstal i revisionspåtegningen, hvilket indklagede har erkendt. Ved at undlade det, har indklagede overtrådt

3626

[erklæringsbekendtgørelsens § 6](#) og herved tilsidesat god revisorskik som anført i klagepunktet, jf. [revisorlovens § 16](#), stk. 1.

Det fremgår af årsrapporten for 2014 for B A/S, at obligationsgælden er medtaget med en post på 212.325.000 kr. Revisornævnet lægger ud fra de foreliggende bilag i sagen til grund, at regnskabsposten svarer til den nominelle værdi samt, at regnskabsposten er en væsentlig post i regnskabet. Revisornævnet lægger videre til grund, at hverken indregningsmetode eller målingsgrundlag for den konkrete regnskabspost er anført i årsregnskabet.

Revisornævnet finder det på denne baggrund bevist, at årsrapporten ikke opfylder kravene i [årsregnskabslovens § 53](#) til redegørelse for indregningsmetoder og målegrundlag, hvilket indklagede, der har erkendt forholdet, burde have konstateret og - idet manglen ikke er uvæsentlige - burde have taget forbehold for i revisionspåtegningen. Ved at undlade det, har indklagede overtrådt [erklæringsbekendtgørelsens § 6](#) og herved tilsidesat god revisorskik som anført i klagepunktet, jf. [revisorlovens § 16](#), stk. 1.

Revisornævnet lægger til grund, at selskabet B A/S i regnskabsåret 2014 har udstedt obligationer for nominelt 28,5 mio. EUR og, at obligationsgælden er indregnet med 212.325.000 kr., svarende til 28,5 mio. EUR x 7,45 DKK. Revisornævnet lægger videre til grund, at det fremgår af bogføringen i selskabet, at der har været omkostninger vedrørende obligationsudstedelsen for ca. 5,5 mio. kr. Da gældsforpligtelser efter første indregning skal måles til amortiseret kostpris, jf. [årsregnskabslovens § 37](#), stk. 2, nr. 3, skal omkostningerne ved udstedelsen modregnes den nominelle gæld og herefter amortiseres over lånets løbetid, hvilket indklagede, der har erkendt dette forhold - idet fejlen ikke er uvæsentlig - burde have taget forbehold for. Ved at undlade det, har indklagede overtrådt [erklæringsbekendtgørelsens § 6](#) og herved tilsidesat god revisorskik som anført i klagepunktet, jf. [revisorlovens § 16](#), stk. 1.

Klagepunkt 3h

Revisornævnet lægger til grund - som det fremgår af de fremlagte dokumenter vedrørende kontrakter mellem B og N og mellem B og Starbucks Europe - at kontrakterne indeholdt garantiperioder på 5 år-10 år. Revisornævnet lægger videre til grund, at det ikke fremgår af indklagedes arbejds papirer, at indklagede har taget stilling til, hvorvidt de afgivne garantier på perioder på op til 10 år skulle medføre, at der skulle indregnes en hensat forpligtelse til udbedringer af fejl i garantiperioden, jf. [årsregnskabslovens § 47](#).

Ved at undlade at have foretaget en vurdering af garantiforpligtelserne og ved ikke at have dokumenteret sin konklusion herom for så vidt angår de to konkrete kontrakter samt ved ikke at have planlagt og udført handlinger rettet mod at identificere eventuelt manglende garantiforpligtelser har indklagede tilsidesat god revisorskik som anført i klagepunktet, jf. [revisorlovens § 23](#), stk. 1, og [§ 16](#), stk. 1.

Revisornævnet lægger til grund, at indklagedes revisionshandling fremgår af revisionsprogrammet/arbejdsrapporten vedrørende »Debitorer« (15 Debitorer) samt, at det heraf blandt andet fremgår, at indklagede har spurgt ledelsen om SMV-garantier, at ledelsen har oplyst, at »SMV garantier er ordret som er leveret men hvor udbetalingen består af 85 % af ordrens pålydende værdi og de resterende 15 % udskydes til senere betaling« og at »EKF foretager en kreditsikring af debitoren hvorefter Sydbank er ansvarlig for opkrævning af de 15 %«, men at det ikke fremgår af indklagedes arbejdsrapporter og dermed revisionsdokumentationen, at indklagede har indhentet en kopi af aftalen med Dansk Eksport Kredit.

På denne baggrund er det bevist af klager, at indklagede burde have undersøgt, om selskabet B A/S i regnskabsåret 2014 i givet fald - såfremt en belånt debitor ikke betalte de resterende 15 % - havde en regresforpligtelse over for Dansk Eksport Kredit, jf. [årsregnskabslovens § 64](#), og i øvrigt burde have dokumenteret sine revisionshandling herom. Ved at undlade at have foretaget en undersøgelse og vurdering af en eventuel regresforpligtelse og dokumenteret sin konklusion herom har indklagede tilsidesat god revisorskik som anført i klagepunktet, jf. [revisorlovens § 23](#), stk. 1, og [§ 16](#), stk. 1.

Klagepunkt 4a - årsrapport for 2014/15 for Tandlæge O af 1. maj 1986 ApS

Revisornævnet lægger vedrørende selskabslån til grund, at der ifølge årsrapporten for regnskabsåret 2014/15 for Tandlæge O af 1. Maj 1986 ApS var en mellemregning med selskabet P I/S på 718.832 kr., hvilket beløb selskabet havde til gode hos P I/S. Revisornævnet lægger videre til grund, at det fremgår af årsregnskabsnote, at der ikke havde været transaktioner med nærtstående parter, at Q var direktør i selskabet Tandlæge O af 1. maj 1986 ApS og endvidere sammen med O var ansvarlig deltager i P I/S, samt at de to selskaber derfor er nærtstående parter.

Revisornævnet lægger videre til grund - som afgjort af Erhvervsstyrelsen ved skrivelse af 24. oktober 2016 - at mellemværendet ikke var et almindeligt forretningsmellemværende, som både er sædvanligt for selskabet samt branchen. Revisornævnet skal i tilknytning hertil oplyse, at der ikke hverken fra klager eller indklagede - er fremlagt konkret dokumentation vedrørende mellemværendet, men at Revisornævnet på det foreliggende grundlag er enig i Erhvervsstyrelsens begrundelse og afgørelse, og idet bemærkes, at såfremt det gøres gældende, at afgørelsen ikke kan lægges til grund, skal der

3627

som det mindste fremlægges dokumentation herfor, hvilket i dette tilfælde også gælder for den indklagede i sagen, jf. i tilknytning hertil, at det efter [selskabslovens § 210](#) er udgangspunktet og hovedreglen, at udlån til en virksomheds ledelse og I eller kapitalejer er i strid med [selskabslovens](#) bestemmelser herom. På denne baggrund er det bevist af klager, at indklagede i sin revisionspåtegning på årsregnskabet for 2014/15 for Tandlæge O af 1. maj 1986 ApS skulle have taget forbehold for, at virksomheden i strid med [årsregnskabslovens § 12](#), stk. 3, havde oplyst, at der ikke havde været transaktioner med nærtstående parter, idet selskabet havde haft transaktioner med direktørens interessentskab i løbet af regnskabsåret 2014/15, at selskabet ikke havde givet de krævede lovpligtige oplysninger efter [årsregnskabslovens § 73](#), stk. 1, om tilgodehavendet på de 718.832 kr., som udgjorde en væsentlig regnskabspost, og som selskabet havde til gode

hos direktørens interessentskab, og at indklagede skulle have afgivet en supplerende oplysning om, at der var et ulovligt anpartshaverlån i selskabet Tandlæge O af 1. maj 1986 ApS, jf. [selskabslovens § 210](#) og §§ 211 til 214, idet selskabet havde et tilgodehavende hos direktørens interessentskab i regnskabsåret 2014/15. Herved, og idet fejlene/manglerne ikke var uvæsentlige, har indklagede overtrådt - nugældende og dagældende - erklæringsbekendtgørelses §§ 6 og 7 og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. [revisorlovens § 16](#), stk. 1.

Klagepunkt 4b - årsrapporten for 2015 for Speciallæge R ApS

Revisornævnet lægger vedrørende selskabslån til grund, at der ifølge årsrapporten for regnskabsåret 2015 for Speciallæge R ApS var en mellemregning med interessentskabet ... på 1.261.883 kr., hvilket beløb selskabet havde til gode hos Revisornævnet lægger videre til grund, at det fremgår af årsregnskabs note, at gælds brevet med speciallæge R er forrentet med 5,5 %, at R er direktør i selskabet R ApS og endvidere, at S der er ægtefælle til R er ansvarlig deltager i ... v S samt at de to selskaber derfor er nærtstående parter. Revisornævnet har endvidere lagt til grund, at selskabets tilgodehavende - såfremt det ikke er omfattet af [selskabslovens § 212](#) - hos direktørens hustru interessentskab er ulovligt i henhold til [selskabslovens § 210](#), stk. 1, fordi tilgodehavendet er givet til direktørens hustru interessentskab, idet direktørens hustru er en del af den personkreds, der efter [selskabslovens § 210](#) omfattes af forbuddet mod anpartshaverlån. Revisornævnet har endvidere lagt til grund, at selskabets tilgodehavende - såfremt det ikke er omfattet af [selskabslovens § 212](#) - hos direktøren er ulovligt i henhold til [selskabslovens § 210](#), stk. 1, selvom det forrentes med 5,5 pct. p.a. Revisornævnet finder det endvidere bevist af klager - idet indklagede ikke har fremlagt oplysninger, der kan afsvække dette udgangspunkt, at mellemværendet ikke var et almindeligt forretningsmellemværende, hvorfor mellemværende ikke er omfattet af [selskabslovens § 212](#). Ved ikke at have afgivet en supplerende oplysning om, at der var det ulovlige anpartshaverlån i selskabet Speciallæge R ApS, idet selskabet havde et tilgodehavende hos direktørens hustru interessentskab og havde et gælds brev på direktøren i regnskabsåret 2015, og idet unladelsen ikke er uvæsentlig, har indklagede tilsidesat bestemmelserne i den - nugældende og dagældende - erklæringsbekendtgørelses § 7, og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. [revisorlovens § 16](#), stk. 1.

Revisornævnet lægger vedrørende goodwill til grund, at i årsrapporten for 2015 for selskabet Speciallæge R ApS er under anvendt regnskabspraksis oplyst, at virksomheden i henhold til [årsregnskabslovens § 11](#) ikke afskriver på goodwill, men at der ikke er givet konkret begrundelse for denne fravigelse af [årsregnskabslovens § 43](#), herunder at det ikke oplyses, hvorfor det vil give et mere retvisende billede at unklade afskrivninger, eller om den indvirkning, fravigelsen havde på virksomhedens aktiver og passiver, finansielle stilling samt resultatet. Idet disse oplysninger, der angår en væsentlig post i regnskabet, ikke forelå i årsrapporten - eller er dokumenteret at foreligge i indklagedes arbejds papirer, og idet unladelsen ikke er uvæsentlig burde indklagede have taget forbehold for, at selskabet i strid med [årsregnskabslovens § 11](#), stk. 2-3, ikke havde oplyst tilstrækkeligt om grundlaget for at fravige [årsregnskabslovens](#) regler om indregning og måling af goodwill, jf. nugældende og dagældende erklæringsbekendtgørelses § 6, og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. [revisorlovens § 16](#), stk. 1.

Klagepunkt 4c - Årsrapport for 2014/15 for Speciallæge T ApS

Revisornævnet lægger vedrørende selskabslån til grund, at der ifølge årsrapporten for regnskabsåret 2014/15 for Speciallæge T ApS var en mellemregning med Psykiatrisk Klinik v/ U på 393.999 kr., hvilket beløb selskabet havde til gode hos Psykiatrisk Klinik v/U. Revisornævnet lægger videre til grund, at det fremgår af årsregnskabs noter, at mellemregningen er flyttet fra kortfristet gæld til tilgodehavender, at selskabet har haft transaktioner med selskabets ledelse og ejere på normale forretningsmæssige vilkår, at U er ansvarlig deltager i selskabet Psykiatrisk Klinik og er hustru til T der er direktør i selskabet Speciallæge T ApS, samt at de to virksomheder derfor er nærtstående parter.

Revisornævnet lægger videre til grund - som afgjort af Erhvervsstyrelsen ved skrivelse af 24. oktober 2016 og som derefter stadfæstet ved Erhvervsankenævnets kendelse af 10. maj 2017 - at mellemværendet ikke var et almindeligt forretningsmellemværende, som både er sædvanligt for selskabet samt branchen. Revisornævnet

3628

skal i tilknytning hertil oplyse, at der ikke - hverken fra klager eller indklagede - er fremlagt konkret dokumentation vedrørende mellemværendet, men at Revisornævnet på det foreliggende grundlag er enig i Erhvervsankenævnets begrundelse og afgørelse, og idet bemærkes, at såfremt det gøres gældende, at afgørelsen fra Erhvervsstyrelsen som stadfæstet af Erhvervsankenævnet ikke kan lægges til grund, skal der som det mindste fremlægges minimum af argumentation og dokumentation herfor. Revisornævnet skal videre bemærke, at nævnet ikke har fundet grundlag for ikke at realitetsbehandle dette klagepunkt ud fra en oplysning om, at indklagede som revisor - der ikke som revisor har kompetence til uden bemyndigelse fra selskabet at indbringe afgørelsen for retten - påtænker at indbringe afgørelsen fra Erhvervsankenævnet for retten. På denne baggrund er det bevist af klager, at indklagede i sin revisorerklæring på årsregnskabet for 2014/15 for Speciallæge T ApS skulle have afgivet en supplerende oplysning om, at der var et ulovligt anpartshaverlån i selskabet Speciallæge T ApS, jf. [selskabslovens § 210](#) og §§ 211 til 214, idet selskabet havde et tilgodehavende i direktørens hustrus virksomhed i regnskabsåret 2014/15.

Herved, og idet fejlen/manglen ikke var uvæsentlig, har indklagede overtrådt - nugældende og dagældende - erklæringsbekendtgørelses § 7 og dermed tilsidesat god revisorski k, jf. [revisorlovens § 16](#), stk. 1.

Revisornævnet lægger vedrørende goodwill videre til grund, at der i årsrapporten Speciallæge T ApS i regnskabet for 2014/15 er indregnet regnskabsposten goodwill på 3.424.685 kr. til markedsværdi samt, at der ikke eksisterer et aktivt marked til at fastsætte dagsværdien på selskabets goodwill.

Nævnet lægger videre til grund, at den i årsrapporten anvendte fremgangsmåde vedrørende regnskabsmæssig behandling af værdien af goodwill, måling til markedsværdi, er i strid med [årsregnskabslovens §§ 36 og 41](#), stk. 1, såvel reglen, der gjaldt før 1. januar 2016, som reglen, der gjaldt fra 1. januar 2016 og efterfølgende vedrørende goodwill, idet - som redegjort for af klager - i henhold til reglerne før 1. januar 2016 kunne virksomheder ikke lovligt opskrive immaterielle anlægsaktiver til dagsværdi, og i henhold til nugældende regler eksisterer der ikke et aktivt marked til at kunne fastsætte dagsværdien på selskabets goodwill, hvorved betingelserne, der gælder for opskrivning af immaterielle anlægsaktiver til dagsværdi fra den 1. januar 2016 og senere, ikke er opfyldte.

På denne baggrund er det bevist af klager, at indklagede for så vidt angår indregningen af goodwill, der er en væsentlig post i regnskabet, i sin revisorerklæring på årsrapporten for Speciallæge T ApS for regnskabsåret 2014/15, og idet forholdet ikke er uvæsentligt, burde have taget forbehold for, at selskabets regnskabsmæssige behandling af goodwill ikke var i overensstemmelse med nugældende og dagældende årsregnskabsloves § 36 og § 41, jf. nugældende og dagældende erklæringsbekendtgørelses § 6, og dermed har tilsidesat god revisorski k, jf. [revisorlovens § 16](#), stk. 1.

Klagepunkt 4d - Årsrapport for 2015 for V ApS

Revisornævnet lægger vedrørende goodwill til grund, at selskabet V ApS i årsrapporten for 2015 har indregnet regnskabsposten goodwill målt til markedsværdi med 3.314.674 kr., at der under anvendt regnskabspraksis er oplyst, at virksomheden i henhold til [årsregnskabslovens § 11](#) ikke afskriver på goodwill, og at der ikke er givet

konkret begrundelse for denne fravigelse af [årsregnskabslovens § 43](#), herunder at det ikke oplyses, hvorfor det vil give et mere retvisende billede at undlade afskrivninger, eller om den indvirkning, fravigelsen havde på virksomhedens aktiver og passiver, finansielle stilling samt resultatet. Nævnet lægger videre til grund, at den i årsrapporten anvendte fremgangsmåde vedrørende den regnskabsmæssige behandling af værdien af goodwill er i strid med [årsregnskabslovens §§ 36 og 41](#), stk. 1, såvel reglen, der gjaldt før 1. januar 2016, som reglen, der gjaldt fra 1. januar 2016 og efterfølgende vedrørende goodwill, idet - som redegjort for af klager - i henhold til reglerne før 1. januar 2016 kunne virksomheder ikke lovligt opskrive immaterielle anlægsaktiver til dagsværdi, og i henhold til nugældende regler eksisterer der ikke et aktivt marked til at kunne fastsætte dagsværdien på selskabets goodwill, hvorved betingelserne, der gælder for opskrivning af immaterielle anlægsaktiver til dagsværdi fra den 1. januar 2016 og senere, ikke er opfyldte.

På denne baggrund er det bevist af klager, at indklagede for så vidt angår indregningen af goodwill, der er en væsentlig post i regnskabet, i sin revisorerklæring på årsrapporten for V ApS for regnskabsåret 2015, og idet forholdet ikke er uvæsentligt, burde have taget forbehold for, at selskabets regnskabsmæssige behandling af goodwill ikke var i overensstemmelse med nugældende og dagældende årsregnskabsloves § 36 og § 41, jf. nugældende og dagældende erklæringsbekendtgørelses § 6, og dermed har tilsidesat god revisorskik, jf. [revisorlovens § 16](#), stk. 1.

Klagepunkt 4e - Årsrapport for 2015 for Selskabet af ... 2012 ApS

Revisornævnet lægger vedrørende goodwill til grund, at Selskabet af ... 2012 ApS i årsrapporten for 2015 har indregnet regnskabsposten goodwill med 155.000 kr., at der under anvendt regnskabspraksis er oplyst, at goodwill er beregnet på grundlag af de sidste 3 års regnskabsmæssige resultat, korrigeret for driftsfremmende og ekstraordinære poster, at goodwill afskrives lineært over den vurderede økonomiske brugstid, der er

3629

vurderet til 5 år, at der ikke i regnskabsåret er sket afskrivning på regnskabsposten goodwill, og at der ikke er givet konkret begrundelse for denne fravigelse af [årsregnskabslovens § 43](#), herunder at det ikke oplyses, hvorfor det vil give et mere retvisende billede at undlade afskrivninger, eller om den indvirkning, fravigelsen havde på virksomhedens aktiver og passiver, finansielle stilling samt resultatet.

På denne baggrund er det bevist af klager, at indklagede for så vidt angår indregningen af goodwill, der er en væsentlig post i regnskabet, i sin revisorerklæring på årsrapporten for Selskabet af ... 2012 ApS for regnskabsåret 2015, og idet forholdet ikke er uvæsentligt, burde have taget forbehold for, at selskabets regnskabsmæssige behandling af goodwill ikke var i overensstemmelse med [årsregnskabslovens § 43](#), stk. 1, jf. nugældende og dagældende erklæringsbekendtgørelses § 6, og dermed har tilsidesat god revisorskik, jf. [revisorlovens § 16](#), stk. 1.

Klagepunkt 4f - Årsrapport for 2015 for W Holding ApS

Revisornævnet lægger vedrørende goodwill til grund, at selskabet W Holding ApS i årsrapporten for 2015 har indregnet regnskabsposten goodwill målt til markedsværdi med 409.739 kr., at der under anvendt regnskabspraksis er oplyst, at virksomheden ikke afskriver på goodwill, der er vurderet til markedspris, og at der ikke er givet konkret begrundelse for denne fravigelse af [årsregnskabslovens § 43](#), herunder at det ikke oplyses, hvorfor det vil give et mere retvisende billede at undlade afskrivninger, eller om den indvirkning,

fravigelsen havde på virksomhedens aktiver og passiver, finansielle stilling samt resultatet, jf. hertil [årsregnskabslovens § 11](#).

Nævnet lægger videre til grund, at den i årsrapporten anvendte fremgangsmåde vedrørende regnskabsmæssig behandling af værdien af goodwill er i strid med [årsregnskabslovens §§ 36 og 41](#), stk. 1, såvel reglen, der gjaldt før 1. januar 2016, som reglen, der gjaldt fra 1. januar 2016 og efterfølgende vedrørende goodwill, idet - som redegjort for af klager - i henhold til reglerne før 1. januar 2016 kunne virksomheder ikke lovligt opskrive immaterielle anlægsaktiver til dagsværdi, og i henhold til nugældende regler eksisterer der ikke et aktivt marked til at kunne fastsætte dagsværdien på selskabets goodwill, hvorved betingelserne, der gælder for opskrivning af immaterielle anlægsaktiver til dagsværdi fra den 1. januar 2016 og senere, ikke er opfyldte.

På denne baggrund er det bevist af klager, at indklagede for så vidt angår indregningen af goodwill, der er en væsentlig post i regnskabet, i sin revisorerklæring på årsrapporten for W Holding ApS for regnskabsåret 2015, og idet forholdet ikke er uvæsentligt, burde have taget forbehold for, at selskabets regnskabsmæssige behandling af goodwill ikke var i overensstemmelse med nugældende og dagældende årsregnskabsloves § 36 og § 41, jf. nugældende og dagældende erklæringsbekendtgørelses § 6, og dermed har tilsidesat god revisorskik, jf. [revisorlovens § 16](#), stk. 1.

Revisornævnet lægger vedrørende kapitalandele i associerede virksomheder endvidere til grund, at selskabet W Holding ApS i årsrapporten for 2015 har indregnet regnskabsposten kapitalandele i associerede virksomheder med 3.696.083 kr., og at selskabet - i strid med [årsregnskabslovens § 43 a](#), stk. 5, - ikke under egenkapitalen har indregnet nettoopskrivningerne målt til 3.132.495 kr. på kapitalandelene i regnskabsposten »Reserve for nettoopskrivninger efter indre værdis metode«, men i stedet indregnet i overført resultat af nettoopskrivningerne under egenkapitalen. På denne baggrund er det bevist af klager, at indklagede for så vidt angår regnskabsposten kapitalandele i associerede virksomheder, der er en væsentlig post i regnskabet, i sin revisorerklæring på årsregnskabet for 2015 for W Holding ApS, og idet forholdet ikke er uvæsentligt, burde have taget forbehold for, at den regnskabsmæssige behandling af kapitalandele i associerede virksomheder ikke var i overensstemmelse med [årsregnskabslovens § 43 a](#), jf. nugældende og dagældende erklæringsbekendtgørelses § 6, og dermed har tilsidesat god revisorskik, jf. [revisorlovens § 16](#), stk. 1.

Klagepunkt 4g - Årsrapport for 2014/JS for X Holding ApS

Revisornævnet lægger vedrørende kapitalandele i associerede virksomheder til grund, at selskabet X Holding ApS i årsrapporten for 2015 har indregnet regnskabsposten kapitalandele i associerede virksomheder med 3.562.619 kr., samt at selskabet - i strid med [årsregnskabslovens § 43 a](#), stk. 5, - ikke under egenkapitalen fuldt ud har indregnet nettoopskrivningerne på kapitalandelene i regnskabsposten »Reserve for nettoopskrivninger efter indre værdis metode«, idet beløbet på 395.178 kr. af den samlede nettoopskrivning på 3.357.619 kr. i stedet er indregnet i overført resultat under egenkapitalen.

På denne baggrund, og idet indklagede har erkendt forholdet, er det bevist af klager, at indklagede for så vidt angår regnskabsposten kapitalandele i associerede virksomheder, der er en væsentlig post i regnskabet, i sin revisorerklæring på årsregnskabet for 2014/1S for X Holding ApS, og idet forholdet ikke er uvæsentligt, burde have taget forbehold for, at den regnskabsmæssige behandling af kapitalandele i associerede virksomheder ikke var i overensstemmelse med [årsregnskabslovens § 43 a](#), jf. nugældende og dagældende erklæringsbekendtgørelses § 6, og dermed har tilsidesat god revisorskik.

Klagepunkt 4h - Årsrapport for 2014/15 for Y Holding ApS

Revisornævnet lægger vedrørende kapitalandele i associerede virksomheder til grund, at selskabet Y Holding ApS i årsrapporten for 2015 har indregnet regnskabsposten kapitalandele i associerede virksomheder med 7.007.418 kr., samt at selskabet - i strid med [årsregnskabslovens § 43 a](#), stk. 5, - ikke under egenkapitalen har indregnet nettoopskrivningen på kapitalandelene målt til 6.882.418 kr. i regnskabsposten »Reserve for nettoopskrivninger efter indre værdis metode«, men i stedet indregnet nettoopskrivningen i overført resultat under egenkapitalen.

På denne baggrund, og idet indklagede har erkendt forholdet, er det bevist af klager, at indklagede for så vidt angår regnskabsposten kapitalandele i associerede virksomheder, der er en væsentlig post i regnskabet, i sin revisorerklæring på årsregnskabet for 2014/15 for Y Holding ApS, og idet forholdet ikke er uvæsentligt, burde have taget forbehold for, at den regnskabsmæssige behandling af kapitalandele i associerede virksomheder ikke var i overensstemmelse med [årsregnskabslovens § 43a](#), jf. nugældende og dagældende erklæringsbekendtgørelses § 6, og dermed har tilsidesat god revisorskik.

Det af indklagede anførte om, at forholdet er berigtiget i efterfølgende regnskab, kan ikke føre til et andet resultat.

Klagepunkt 4i - Årsrapport for 2015 for Z Automobiler Holding ApS

Revisornævnet lægger vedrørende kapitalandele i tilknyttede virksomheder til grund, at selskabet Z Automobiler Holding ApS i årsrapporten for 2015 har indregnet regnskabsposten kapitalandele i tilknyttet virksomheder med 4.328.593 kr., samt at selskabet - i strid med [årsregnskabslovens § 43 a](#), stk. 5, - ikke under egenkapitalen har indregnet nettoopskrivningen på kapitalandelene målt til 12.047.524 kr. i regnskabsposten »Reserve for nettoopskrivninger efter indre værdis metode«, men i stedet indregnet nettoopskrivningen i overført resultat under egenkapitalen. På denne baggrund - og på baggrund af indklagedes erkendelse af, at der ikke var henlagt resultater fra datterselskaber, der ikke skulle udloddes, til en bunden reserve - er det bevist af klager, at indklagede for så vidt angår regnskabsposten kapitalandele i tilknyttede virksomheder, der er en væsentlig post i regnskabet, i sin revisorerklæring på årsregnskabet for 2015 for Z Automobiler Holding ApS, og idet forholdet ikke er uvæsentligt, burde have taget forbehold for, at den regnskabsmæssige behandling af kapitalandele i den tilknyttede virksomhed ikke var i overensstemmelse med [årsregnskabslovens § 43 a](#), jf. nugældende og dagældende erklæringsbekendtgørelses § 6, og dermed har tilsidesat god revisorskik.

Det af indklagede anførte om, at forholdet er berigtiget i efterfølgende regnskab kan ikke føre til et andet resultat.

Klagepunkt 4j - Årsrapport for 2015 for Æ Holding ApS

Revisornævnet lægger vedrørende kapitalandele i dattervirksomhed til grund, at selskabet Æ Holding ApS i årsrapporten for 2015 har indregnet regnskabsposten kapitalandele i tilknyttet virksomheder med 1.449.677 kr., samt at selskabet - i strid med [årsregnskabslovens § 43 a](#), stk. 5, - ikke under egenkapitalen har indregnet nettoopskrivningen på kapitalandelene målt til 178.424 kr. i regnskabsposten »Reserve for nettoopskrivninger efter indre værdis metode«, men i stedet indregnet nettoopskrivningen i overført resultat under egenkapitalen. På denne baggrund - og på baggrund af indklagedes erkendelse af, at der ikke var henlagt resultater fra datterselskaber, der ikke skulle udloddes, til en bunden reserve under egenkapitalen - er det bevist af klager, at indklagede for så vidt angår regnskabsposten kapitalandele i dattervirksomhed, der er en væsentlig post i regnskabet, i sin revisorerklæring på årsregnskabet for 2015 for Æ Holding ApS, og idet forholdet ikke er uvæsentligt, burde have taget forbehold for, at den regnskabsmæssige behandling af kapitalandele i

dattervirksomheden ikke var i overensstemmelse med [årsregnskabslovens § 43 a](#), jf. nugældende og dagældende erklæringsbekendtgørelses § 6, og dermed har tilsidesat god revisorskik.

Det af indklagede anførte om, at forholdet er berigtiget i efterfølgende regnskab, kan ikke føre til et andet resultat.

Klagepunkt 4k - Årsrapport for 2014/15 for Ø Holding ApS

Revisornævnet lægger vedrørende kapitalandele i dattervirksomhed til grund, at selskabet Ø Holding ApS i årsrapporten for 2014/15 har indregnet regnskabsposten kapitalandele i tilknyttet virksomheder med 12.426.759 kr., at selskabet i afsnittet under anvendt regnskabspraksis har oplyst, at kapitalandele i tilknyttede virksomheder er indregnet til kostpris, men at det fremgår af årsrapportens note 3, at kapitalandelene er behandlet regnskabsmæssigt efter indre værdis metode, at nettoopskrivningen på kapitalandelen i datterselskabet udgjorde 254.647 kr., samt at selskabet, der ifølge note 3 i årsrapporten har behandlet kapitalandele regnskabsmæssigt efter indre værdis metode - i strid med [årsregnskabslovens § 41](#), stk. 5, - ikke har bundet nettoopskrivningen på en særlig regnskabspost, men i stedet har indregnet i overført resultat på egenkapitalen.

På denne baggrund og på baggrund af indklagedes erkendelse er det bevist af klager, at indklagede for så vidt angår regnskabsposten kapitalandele i tilknyttede virksomheder, der er en væsentlig post i regnskabet, i sin revisorerklæring på årsregnskabet for 2015 for Ø Holding ApS, og idet forholdet ikke er uvæsentligt, burde have

3631

taget forbehold for, at den regnskabsmæssige behandling af kapitalandele i den tilknyttede virksomhed ikke var i overensstemmelse med [årsregnskabslovens § 36](#), jf. nugældende og dagældende erklæringsbekendtgørelses § 6, og dermed har tilsidesat god revisorskik.

Sanktion

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.

Frakendelse

Indklagede er som tidligere anført ved Revisornævnets kendelse af 29. april 2011, sag ..., for overtrædelse af uafhængighedsbestemmelserne pålagt en bøde på 100.000 kr. Det er således nu for anden gang, indklagede kendes skyldig i at have handlet i strid med uafhængighedsbestemmelserne og dermed i overtrædelse af fundamentale og grundlæggende bestemmelser for tilliden til en revisor som offentlighedens tillidsmand.

Indklagede er endvidere som tidligere anført ved Revisornævnets kendelse af 22. august 2011, sag ..., for ikke at have forsynet sin revisorerklæring med en supplerende oplysning om en ikke lovlig resultatdisponering, kendt skyldig, dog uden der blev pålagt indklagede personligt en tillægsbøde. Det fremgår af denne kendelse,

hvor såvel indklagede som indklagedes personligt drevne revisionsfirma var indklaget, blandt andet, at nævnet fandt, »at der under alle omstændigheder er grundlag for at fastslå, at der i samtlige enkeltsager forekom talrige og udbredte fejl og mangler, hvoraf flere var gennemgående. De kan ikke betegnes som enkeltsager tilfælde, men vidnede om manglende respekt for kvalitetsstyringsystemets anvisninger, og om, at systemet ikke blev taget seriøst med hensyn til de overvejelser og den dokumentation, som systemet foreskrev... Den erklæringsafgivende revisor var samtidig revisionsvirksomhedens indehaver og leder og har dermed i denne egenskab forsømt at drage omsorg for systemets effektive ibrugtagning ...«

I denne sag findes indklagede nu i forbindelse med afgivelse af 12 revisorerklæringer skyldig i en række overtrædelser af god revisorskik ved udførelsen af sin revisionen, herunder ved ikke i 17 forhold at have taget forbehold i sine erklæringer og ved i 3 forhold ikke at afgivet supplerende oplysning. I denne sag findes indklagede endvidere i en række tilfælde skyldig i at have tilsidesat god revisorskik ved ikke at have foretaget tilstrækkelig dokumentation af sine revisionshandlinger. I denne sag findes indklagede endelig i et tilfælde, jf. klagepunkt 3c, skyldig i ikke at have opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende værdiansættelse af igangværende arbejder, hvilket medførte afgørelse fra Erhvervsstyrelsen om, at produktionskriteriet vedrørende indregning af igangværende arbejder ikke kunne anvendes, og krav om ny årsrapport for regnskabsåret, hvilken omgjorte årsrapport viste, at årets resultat var forringet med 55,5 mio. kr. svarende til 89,5 %, og at egenkapitalen blev formindsket med 19.8 mio. kr. svarende til 88,6 %.

Indklagede er endelig som tidligere anført ved Revisornævnets kendelse af 20. januar 2016, sag ..., kendt skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik ved i alt 37 gange som godkendt revisor at have afgivet revisionspåtegninger gennem sit revisionselskab, der i perioden ikke var registreret og derfor i perioden ikke havde opnået status som godkendt revisionsvirksomhed og dermed underlagt den etablerede offentlige kvalitetskontrol, hvilket er en overtrædelse af et centralt og grundlæggende krav til revisorer for disses virke som offentlighedens tillidsrepræsentant.

I denne sag er indklagede fundet skyldig i yderligere en tilsvarende overtrædelse.

På denne baggrund finder Revisornævnet, at en samtidig påkendelse af de nu indbragte klagepunkter og de ved Revisornævnets kendelse af 20. januar 2016 pådømte forhold, der hver især angår tilsidesættelse af god revisorskik på grundlæggende, væsentlige og for offentligheden fundamentale områder, ville have ført frem til, at indklagedes grove og gentagne forsømmelse i udøvelsen af sin virksomhed som revisor - og dermed som offentlighedens tillidsrepræsentant - giver grund til at antage, at indklagede heller ikke fremover vil udøve sit hverv som godkendt revisor på forsvarlig måde, jf. [revisorlovens § 44](#), stk. 4, tidligere stk. 2. Revisornævnet tager derfor påstanden om frakendelse af godkendelsen til at virke som revisor til følge for en periode, der passende kan fastsættes til 2 år regnet fra denne afgørelse.

Bøde

Forholdene i denne sag er alle begået efter nævnets kendelser af 22. august 2011 (sag nr. ... - angående manglende supplerende oplysning for ikke lovlig resultatdisponering) og af 29. april 2011 (sag nr. ... - angående tilsidesættelse af uafhængighedsbestemmelserne). Nævnet finder, at sanktionen for de nu påkendte forseelser, herunder navnlig for den under klagepunkt I skete tilsidesættelse af habilitetsbestemmelserne tilsvarende påkendte overtrædelse af god revisorskik, skal udmåles under hensyn hertil, således at de tidligere afgørelse tillægges gentagelsesvirkning, jf. princippet i [straffelovens § 81](#). Der er ved bødefastsættelsen i relation til klagepunkt I lagt vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant, samt på, at

udgangspunktet for sanktionsfastsættelse i et første gangs tilfælde er 100.000 kr. og i gentagelse 150.000 kr.

Forholdene i denne sag er endvidere til dels begået forud for nævnets kendelse af 20. januar 2016 (sag nr. ... - angående 37 revisorerklæringer afgivet på årsrapporter uden, revisor var tilknyttet en revisionsvirksomhed). Princippet i [straffelovens § 89](#) fører til, at det, herunder navnlig for så vidt angår klagepunkt 2, der angår tilsvarende overtrædelse, skal vurderes, hvorledes den tidligere sag ville være faldet ud, såfremt sagen dengang også havde omfattet de nu forud herfor påkendte forhold. Det er i denne forbindelse Revisornævnets vurdering, at det nu til påkendelse foreliggende forhold 2 ikke ved kendelsen af 20. januar 2016 havde medført en højere bøde. Det er imidlertid Revisornævnets vurdering, at en samtidig påkendelse af klagepunkterne 3 og 4a, 4c, 4g og 4k ville have medført en højere bøde. Klagepunkt 1 vedrørende overtrædelse af habilitetsbestemmelserne er derimod begået efter denne nævnskendelse, hvorfor dette klagepunkt er omfattet af princippet i [straffelovens § 81](#) - gentagelse. Bøden i denne sag skal således udmåles såvel efter princippet i [straffelovens § 89](#) som efter princippet i [straffelovens § 81](#). Da langt de overvejende tilsidesættelser af god revisorskik imidlertid er sket før lovændringen den 17. juni 2016 (alene klagepunkt 4j angår en erklæring afgivet efter den 17. juni 2016), hvor bødemaksimum blev hævet, finder Revisornævnet, at bødemaksimum efter den dagældende [revisorlov](#) bør iagttages.

Der er ved bødefastsættelsen endvidere lagt vægt på, at indklagede - der har afgivet revisorerklæring som offentlighedens tillidsrepræsentant - i en række tilfælde og i forbindelse med over 10 forskellige revisionsopgaver har tilsidesat god revisorskik, herunder at indklagede i 20 tilfælde ikke har taget relevante og krævede forbehold eller afgivet relevante og krævede supplerende oplysninger, samt at for så vidt angår de 7 af klagepunkterne (forholdene 4b, 4d, 4e, 4f, 4h, 4i og 4j - omfattende 8 manglende forbehold og 1 manglende supplerende oplysning) er disse ikke omfattet af [straffelovens § 89](#), men [straffelovens § 81](#). hvorefter tidligere afgørelser kan tillægges gentagelsesvirkning. Der er ved udmåling af boden i nedadgående retning endvidere lagt vægt på, at indklagede ved denne kendelse tillige frakendes sin godkendelse som revisor.

Efter en samlet vurdering pålægges indklagede for tilsidesættelse af god revisorskik efter [revisorlovens § 16](#), stk. 1, i medfør af [revisorlovens § 44](#), stk. 1, jf. til dels princippet i [straffelovens § 89](#), en bøde på 200.000 kr.

Thi bestemmes:

Indklagede, statsautoriserede revisor A, pålægges en bøde på 200.000 kr.

Indklagede, statsautoriseret revisor A, frakendes retten til at udøve virksomhed som godkendt revisor i 2 år fra kendelsens afsigelse.

Kendelsen offentliggøres, jf. [revisorlovens § 44](#), stk. 8, jf. [§ 47 c](#).«

A anmodede den 26. januar 2018 Erhvervsstyrelsen om at indbringe sagen for retten, hvilket skete ved stævning af 14. marts 2018.

Forklaringer

...

[Udeladt]

Parternes synspunkter

[Udeladt]

...

Rettens begrundelse og resultat

Den for Revisornævnet indbragte klage over A vedrører 4 hovedpunkter:

- 1) overtrædelse af dagældende uafhængighedsbekendtgørelse § 2, stk. 1, nr. 3, ved at afgive revisionspåtegning den 20. maj og 17. juni 2016 for C ApS og D ApS,
- 2) overtrædelse af dagældende revisorlovs § 16, stk. 2, ved den 23. januar 2015 at have afgivet revisionspåtegning på B A/S årsregnskab 2014 på et tidspunkt, hvor han ikke var tilknyttet en godkendt revisionsvirksomhed i revisorregistret,
- 3) overtrædelse af revisorlovens § 16, stk. 1, og § 23, stk. 1, ved ikke at have udført revisionen af B A/S årsregnskab 2014 i overensstemmelse med god revisionsskik og uden tilstrækkelig dokumentation i 8 specifikke tilfælde, og
- 4) overtrædelse af dagældende erklæringsbekendtgørelses § 6, stk. 2, nr. 2 og 7, og § 7, stk. 2, ved i sine revisionspåtegninger ikke at have taget forbehold for den regnskabsmæssige behandling af forskellige regnskabsposter og/eller ikke afgivet supplerende oplysninger vedrørende ulovlige anpartshaverlån i 11 specifikke regnskaber.

Revisornævnet, der er nedsat efter revisorlovens § 43, stk. 1, hvoraf bl.a. fremgår, at formanden skal være dommer udpeget af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, har truffet deres afgørelse i medfør af samme lovs § 44, stk. 1 og 2 (nu stk. 4).

Uanset den pønale karakter af Revisornævnets kendelsen må det påhvile A at tilvejebringe et grundlag, der tilstrækkeligt sikkert kan føre til tilsidesættelse af Revisornævnets kendelse om pligtforsømmelser.

Det bemærkes hertil, at som bevisførelsen er tilrettelagt for retten, har denne hovedsageligt bestået i A's egen forklaring.

Ad klagepunkt 1

Også efter det for retten forelagte må det lægges til grund, at A gennem sine selskaber E ApS og F

3633

Statsautoriseret Revisionsanpartsselskab havde en ejerandel på 10 % i C ApS og dermed datterselskabet D ApS.

Det af A oplyste om, at han har overdraget stemmeretten med en købsoption på hans ejerandele til tredjemand, kan ikke føre til andet resultat.

Retten kan således tiltræde Revisornævnets afgørelse vedrørende dette klagepunkt.

Ad klagepunkt 2

Retten må efter det fremkomne også lægge til grund, at A ikke var tilknyttet en revisionsvirksomhed registreret i Revisorregistret i perioden ultimo januar 2015, hvor han har afgivet revisionspåtegning på B A/S' årsregnskab for 2014.

Det kan ikke føre til andet resultat, at man historisk måtte have kunne afgive revisionspåtegning personligt, navnlig fordi A både før og efter forholdet har været registreret i eller tilknyttet en revisionsvirksomhed registreret i Revisorregistret, herunder har brugt det tidligere tildelte virksomhedsnummer (F1773) og på ny er blevet registreret i Revisorregistret ganske få måneder efter forholdet.

Retten kan således tiltræde Revisornævnets afgørelse vedrørende dette klagepunkt.

Ad klagepunkt 3

Revisorer skal som offentlighedens tillidsrepræsentant efter [revisorlovens § 16](#), stk. 1, udføre revisionen i overensstemmelse med god revisorskik, herunder udvise den nøjagtighed og hurtighed, som opgavernes beskaffenhed tillader. Det følger af denne bestemmelse, at god revisorskik indebærer integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd og kompetence samt fornøden omhu. Efter [revisorlovens § 23](#), stk. 1, skal revisoren endvidere udføre opgaven under fornøden dokumentation for den afgivne erklæring eller udtalelse.

Som sagen er forelagt retten, er der ikke tilvejebragt et sikkert grundlag for at tilsidesætte Revisornævnets afgørelse om de omhandlede pligtforsømmelser ved tilsidesættelse af god revisionskik og manglende revisionsdokumentation, hvortil bemærkes, at klagepunktet vedrører en række tilsidesættelser af revisors grundlæggende pligter, der antageligt kunne have afdækket visse tvivlsomme forhold i det konkrete selskab. Det kan ikke føre til andet resultat, at SØIK efterfølgende har frafaldet at rejse tiltale mod A.

Retten kan således i det hele tiltræde Revisornævnets afgørelse i dette klagepunkt om, at A har tilsidesat god revisorskik, jf. [revisorlovens § 16](#), stk. 1, og udført revision uden tilstrækkelig dokumentation, jf. [revisorlovens § 23](#), stk. 1.

Ad klagepunkt 4

Det fremgår af dagældende [erklæringsbekendtgørelse § 6](#), stk. 2, nr. 2 og 7, jf. stk. 1, at revisor altid skal tage forbehold i revisionspåtegningen, hvis regnskabet ikke indeholder de krævede oplysninger eller ikke opfylder betingelserne for at udelade krævede oplysninger, hvis det ikke må anses for uvæsentligt, og hvis regnskabet i øvrigt ikke er aflagt i overensstemmelse med lovgivningens krav til regnskabsaflæggelsen.

Derudover fremgår det af samme bekendtgørelse § 7, stk. 2, 2. pkt., at der skal afgives supplerende oplysninger om forhold, som revisor er blevet bekendt med under sit arbejde, og som giver en begrundet formodning om, at medlemmer af ledelsen kan ifalde erstatnings- eller strafansvar for handlinger eller undladelser i relation til virksomheden.

A har delvist anerkendt pligtforsømmelserne vedrørende punkt 4 a, i, j og k.

Som sagen er forelagt for retten, finder retten ikke et sikkert grundlag for at tilsidesætte Revisornævnets vurdering af, at A ved sin revision af de omhandlede regnskaber ikke har givet de fornødne oplysninger vedrørende lån til nærtstående, ligesom han ikke har taget de fornødne forbehold i forbindelse med måling,

afskrivning og regnskabsmæssig behandling i øvrigt af goodwill og nettoopskrivning af kapitalandele i associerede virksomheder under egenkapitalen.

Retten kan således tiltræde Revisornævnets afgørelse vedrørende dette klagepunkt, herunder at A ved klagepunkterne har tilsidesat god revisorskik, jf. [revisorlovens § 16](#), stk. 1.

Ad sanktion

Indledningsvist bemærkes, at A senest ved Revisornævnets kendelse af 20. januar 2016 er pålagt en bøde på 150.000 kr. for forhold svarende til denne sags klagepunkt 2, ligesom A ved Revisornævnets kendelser af 29. april og 22. august 2011 samlet er blevet pålagt en bøde på 100.000 kr. for overtrædelse af uafhængighedsbestemmelsen og manglende supplerende oplysning om ulovlig resultatdisponering.

Sanktionen skal derfor i forhold til kendelsen af 20. januar 2016 til dels fastsættes efter princippet i [straffelovens § 89](#) og til dels § 81.

Det bemærkes videre, at denne sags klagepunkt 1 i tid er begået efter såvel kendelsen af 29. april 2011 og kendelsen af 20. januar 2016, at denne sags klagepunkt 2 i tid er begået forud for kendelsen af 20. januar 2016, at denne sags klagepunkt 3 i tid er begået efter kendelsen af 22. august 2011, men forud for kendelsen af 20. januar 2016, og at denne sags klagepunkt 4 i tid er begået både før og efter kendelsen af 20. januar 2016.

Der er således tale om såvel række forhold, der er begået i gentagelsestilfælde, hvilket antageligt ville have ført til en skærpet bøde ved kendelsen af 20. januar 2016, hvis forholdene havde været til samtidig bedømmelse i Revisornævnet, og forhold, der antageligt ikke ville have ført til en skærpet bøde ved kendelsen af 20. januar 2016, herunder navnlig forhold 2, hvis forholdene havde været til samtidig bedømmelse i Revisornævnet.

3634

Efter en samlet bedømmelse af de mange pligtforsømmelser, der for en rækkes vedkommende er begået efter, at A er pålagt bøder for tilsvarende pligtforsømmelser, og af de af Revisornævnet anførte grunde, finder retten, at bøden som fastsat af Revisornævnet er passende udmålt.

Ad frakendelse

Ved denne dom, der tiltræder Revisornævnets kendelse af 9. januar 2018, er der fastslået ikke under 21 pligtforsømmelser i forbindelse med A's udøvelse af sit revisorhverv, herunder flere pligtforsømmelser som A tidligere er pålagt sanktion for af Revisornævnet.

Retten tiltræder derfor, at A har gjort sig skyldig i grov eller oftere gentaget forsømmelse i udøvelsen af sin virksomhed og herved har overtrådt fundamentale og grundlæggende bestemmelser for tilliden til en revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Navnlig henset til de tidligere afgørelser finder retten tillige, at der er grund til at antage, at A ikke i fremtiden vil udøve virksomheden på forsvarlig måde.

Retten tiltræder således, at A skal frakendes sin godkendelse til at virke som revisor, jf. [revisorlovens § 44](#), stk. 4 (tidl. stk. 2).

Retten finder dog ikke, at der er tale om sådanne gentagne pligtforsømmelser, der kan føre til frakendelse af godkendelsen for en periode på 2 år. Retten lægger herved bl.a. vægt på, at der ikke er påvist grundlag for, at pligtforsømmelserne skulle være udøvet bevidst af A, at A ikke tidligere har fået frakendt sin godkendelse som revisor, at der ikke er påvist en skadevirkning i forholdene 1, 2 og 4, og at SØIK efter [retsplejeloven § 721](#), stk. 1, nr. 2, har opgivet sigtelser for dokumentfalsk og bedrageri af særlig grov karakter og for overtrædelser af [årsregnskabsloven](#) mod A vedrørende navnlige forhold 3.

Frakendelsesperioden kan derfor passende fastsættes til 1 år fra endelig dom.

...

Østre Landsrets dom

Retten i Lyngby har den 16. april 2021 afsagt dom i 1. instans (...).

Påstande

Appellanten, Erhvervsstyrelsen, har nedlagt påstand om, at A pålægges en bøde på 200.000 kr., og at han frakendes retten til at udøve virksomhed som godkendt revisor i 2 år.

Indstævnte, A, har principalt påstået frifindelse mod betaling af en bøde, som fastsættes af landsretten, men som dog er mindre end 200.000 kr., subsidiært frifindelse mod betaling af en bøde på 200.000 kr. og mere subsidiært stadfæstelse.

A har under hovedforhandlingen præciseret, at tilsidesættelserne i de enkelte klagepunkter ikke længere bestrides. Parterne er således enige om, at sagen for landsretten alene angår spørgsmålet om de sanktioner, som A blev pålagt ved Revisornævnets kendelse af 9. januar 2018.

Forklaringer

...

A har forklaret bl.a., at Revisortilsynet i 2015 foretog kontrol af bl.a. hans revision af årsrapporten for regnskabsåret 2014 for B A/S. Tilsynet anførte blot et enkelt forbehold, der drejede sig om overtrædelse af [årsregnskabsloven](#) ved ikke at oplyse om anvendt regnskabspraksis for obligationslån og øvrige gældsforpligtelser. Han har siden denne sags opstart i Revisornævnet i 2017 arbejdet som revisor uden at modtage klager over sit arbejde. Han har kun arbejdet i omegnen af 15-20 timer om ugen siden sidste sommer, idet han har overdraget en række sager til yngre medarbejdere. Han har planer om at nedtrappe yderligere, og han regner med at kunne gå på pension om et år. Han forventer, at han på dette tidspunkt ikke har flere igangværende sager tilbage.

Anbringender

Erhvervsstyrelsen har gjort gældende bl.a., at domstolenes efterprøvelse af de sanktioner, der pålægges af Revisornævnet, herunder frakendelse, er begrænset til en legalitetsprøvelse, idet nævnet på baggrund af dettes sammensætning mv. er nærmest til at vurdere, hvor alvorligt man bør se på tilsidesættelser af revisors pligter. De sanktioner, som nævnet har pålagt A, kan således kun kunne ændres, hvis han godtgør, at den skønsudøvelse, som ligger til grund for sanktionerne, er behæftet med væsentlige mangler. Dette har A ikke godtgjort, og det kan, som ellers anført i byrettens dom, hverken tillægges betydning for vurderingen af, om frakendelse skal ske for en periode på 1 eller 2 år, om A har tilsidesat sine pligter forsætligt, om han tidligere er

frakendt retten til at udøve virksomhed som godkendt revisor, eller om der er påvist en skadevirkning af tilsidesættelserne. Frakendelsen i den foreliggende sag strider ikke mod Revisornævnets praksis, og den er begrundet i en række alvorlige forhold af henholdsvis udøvelse af revisionsvirksomhed uden registrering - og det hermed forbundne tilsyn - brud på reglerne om uafhængighed samt erklæringsfejl.

A har gjort gældende bl.a., at domstolene under den foreliggende sag kan foretage en fuldstændig prøvelse af Revisornævnets sanktionsfastsættelse. Sanktionerne er i strid med nævnets egen - sparsomme - praksis, hvorefter det bl.a. er en betingelse for frakendelse, at revisoren inden for en vis kortere årrække, som formentlig ikke overstiger nogle få år, flere gange er ikendt sanktioner for lignende tilsidesættelser af helt grundlæggende pligter for revisorer. A har arbejdet som

3635

godkendt revisor i 37 år, og han har ikke forud for den klage, der var genstand for kendelsen af 29. april 2011, været indbragt for nævnet. Der foreligger kun fire kendelser vedrørende ham fra Revisornævnet, hvoraf én kendelse i det hele vedrørte et forhold, som var begået forud for en tidligere kendelse, og hvorved der ikke blev udmålt en tillægssanktion efter princippet i [straffelovens § 89](#). Der er ikke efter tidspunktet for de tilsidesættelser, der er genstand for den foreliggende sag, og som for de fleste klagepunkters vedkommende - ligesom det var tilfældet i de tidligere sager mod ham - er mindre alvorlige, indgivet andre klager mod ham.

Landsrettens begrundelse og resultat

Sagen angår for landsretten alene spørgsmålet om de sanktioner, som A blev pålagt ved Revisornævnets kendelse af 9. januar 2018. Ved kendelsen blev A for tilsidesættelser i en række klagepunkter pålagt en bøde på 200.000 kr. og frakendt retten til at udøve virksomhed som godkendt revisor i 2 år.

Parterne er enige om, at sanktionerne skal fastsættes efter den praksis, som var gældende for Revisornævnet forud for ændringen af [revisorloven](#) ved [lov nr. 631 af 8. juni 2016](#), der bl.a. indførte et ændret sanktionssystem med nye sanktionsformer i grovere sager.

Bøden

Landsretten tiltræder efter sagens oplysninger, at bøden, der til dels er udmålt efter princippet i [straffelovens § 89](#) i forhold til Revisornævnets kendelse af 20. januar 2016, er fastsat til 200.000 kr., idet landsretten herved bemærker, at der efter det fremlagte ikke er grundlag for at antage, at den samlede bøde for de tilsidesættelser, der er omfattet af kendelsen af 20. januar 2016, og de tilsidesættelser, der er omfattet af kendelsen i denne sag, men som har fundet sted forud for den nævnte kendelse fra 2016, overstiger bødemaksimum på 300.000 kr. efter den dagældende [§ 44, stk. 1, i revisorloven](#).

Frakendelse af retten til at udøve virksomhed som godkendt revisor

Spørgsmålet er herefter - og dette har for landsretten udgjort sagens tyngdepunkt - om der er grundlag for at frakende A retten til at udøve virksomhed som godkendt revisor, og i givet fald for hvilken periode.

Det fremgår af den dagældende [§ 44, stk. 2, i revisorloven](#), at Revisornævnet kan frakende en revisor godkendelsen for en periode på 6 måneder og indtil 5 år eller indtil videre, bl.a. hvis en revisor har gjort sig

skyldig i grov eller oftere gentaget forsømmelse i udøvelsen af sin virksomhed, og de udviste forhold giver grund til at antage, at den pågældende ikke i fremtiden vil udøve virksomheden på forsvarlig måde.

Efter den gældende revisorlovs § 52, stk. 1, 2. pkt., kan retten i forbindelse med en sag indbragt efter bestemmelsens 1. pkt. stadfæste, ophæve eller ændre afgørelsen. Af de specielle bemærkninger til bestemmelsen, jf. lovforslag nr. 13 af 7. oktober 2020, fremgår bl.a.:

»Det foreslåede 2. pkt. er en kodifikation af gældende praksis, hvorefter retten ved behandlingen af Erhvervsstyrelsens og Revisornævnets afgørelser omfattet af § 52, stk. 1, kan stadfæste styrelsens henholdsvis nævnets afgørelse i den konkrete sag, ophæve afgørelsen eller ændre den.

F.eks. vil retten kunne nedsætte længden af en frakendelsesperiode eller den periode, hvori et forbud skal være gældende. Der er ikke tilsigtet en ændring af den gældende retstilstand, hvorefter domstolene kan foretage en udtømmende prøvelse af Erhvervsstyrelsens henholdsvis Revisornævnets afgørelse.«

På den anførte baggrund finder landsretten, at der ikke, som Erhvervsstyrelsen har gjort gældende, er grundlag for at antage, at rettens prøvelse af Revisornævnets afgørelse om frakendelse af retten til at udøve virksomhed som godkendt revisor er begrænset til en legalitetsprøvelse.

Efter en samlet vurdering af tilsidesættelserne i sagen sammenholdt med Revisornævnets tidligere kendelser vedrørende A og af de grunde, der i øvrigt er anført af byretten, finder landsretten som Revisornævnet og byretten, at A skal frakendes retten til at udøve virksomhed som godkendt revisor.

Spørgsmålet er herefter, for hvilken periode frakendelsen skal ske.

Landsretten finder, at der, uanset at der er tale om en række alvorlige pligtforsømmelser i udøvelsen af virksomheden som godkendt revisor, efter en konkret vurdering af sagens samlede omstændigheder, herunder grundlaget for frakendelsen og de øvrige oplysninger om A's udøvelse af denne virksomhed, ikke er fuldt tilstrækkeligt grundlag for en frakendelse af retten til at udøve virksomhed som godkendt revisor i en periode på 2 år som sket ved Revisornævnets kendelse, men at frakendelsesperioden passende kan fastsættes til 1 år.

Med denne begrundelse stadfæster landsretten herefter byrettens dom i det omfang, den efter de endelige påstande og anbringender er indbragt for landsretten.

Sagsomkostninger

Efter ankesagens udfald for så vidt angår spørgsmålet om frakendelse, der som anført ovenfor har udgjort sagens tyngdepunkt, og de af parterne herom nedlagte påstande, skal ingen af parterne betale sagsomkostninger for landsretten til den anden part.

Thi kendes for ret

Byrettens dom stadfæstes.

Ingen af parterne skal betale sagsomkostninger for landsretten til den anden part.