

Den 8. november 2018 blev der i

sag nr. 027/2018

Erhvervsstyrelsen

mod

statsautoriseret revisor A

afsagt sålydende

kendelse:

Ved skrivelse af 29. juni 2018 har Erhvervsstyrelsen i medfør af revisorlovens § 43, stk. 3, jf. § 40, stk. 1, nr. 4, indbragt statsautoriseret revisor A for Revisornævnet.

Erhvervsstyrelsen har oplyst, at A, er godkendt som statsautoriseret revisor den 24. januar 1988 og har været tilknyttet B, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, fra den 2. marts 2015 til den 11. august 2017 og har siden den 2. august 2017 været tilknyttet C, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab.

Klagen:

Erhvervsstyrelsen har fremsat følgende klage:

Revisorlovens § 24, stk. 1, samt uafhængighedsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, (dagældende og nugældende) er overtrådt ved afgivelse af erklæring på vurderingsberetning vedrørende omdannelsen af D ApS til D A/S den 14. maj 2015, idet der foreligger omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om revisors uafhængighed som følge af revisors tilknytning til bestyrelsen i selskabet.

Sagsfremstilling:

Vurderingsberetning mv.

Indklagede A og indklagede registreret revisor E har den 14. maj 2015 gennem revisionsvirksomheden B Statsautoriseret Revisionspartnerselskab afgivet vurderingsberetning til kapitalejerne i D ApS til brug under omdannelse til D A/S. Følgende fremgår blandt andet:

”Vurderingsberetning afgivet af uafhængig revisor

Til kapitalejerne i D ApS under omdannelse til D A/S, CVR-nr. XXXXXXXX

Ledelsen har udpeget os som uvildige, sagkyndige vurderingsmænd efter

selskabslovens § 37, jf. selskabslovens § 319. Vi har udarbejdet

vurderingsberetningen i henhold til selskabslovens § 36, stk. 1.

Vurderingsberetningen udarbejdes i forbindelse med den planlagte omdannelse af D ApS til aktieselskab (tillige med ændring af navn til D A/S).

Virksomheden omdannes på vilkår, der fastsættes af ledelsen. Ledelsen har ansvaret for at fastsætte værdien af den omdannede virksomhed, herunder at den fastsatte værdi mindst svarer til den pålydende værdi af de aktier, der skal udstedes med tillæg af eventuel overkurs.

Det er vores ansvar som vurderingsmænd på grundlag af det udførte arbejde at erklære os om, hvorvidt den fastsatte kurs værdi af den omdannede virksomhed mindst svarer til det aftalte vederlag, herunder den pålydende værdi af de aktier, der skal udstedes med tillæg af eventuel overkurs, jf. selskabslovens § 36, stk. 1.

Beskrivelse af indskuddet og det aftalte vederlag

Indskuddet består af samtlige aktiver, gældsforpligtelser og hensatte forpligtelser i D ApS. For en beskrivelse af de enkelte aktiver og forpligtelser henvises til omdannelsesbalancen.

Vurderingen er foretaget med udgangspunkt i de regnskabsmæssige værdier pr. 01.01.2015 og efter going concern-princippet.

Anpartskapitalen, 5.460.000 kr., overføres til aktiekapital i forbindelse med omdannelsen.

Det for indskuddet fastsatte vederlag udgør 5.460.000kr., der berigtiges ved udstedelse af aktier, nom. 5.460.000 kr. a kurs 100.

Det udførte arbejde

Vi har udført vores arbejde i overensstemmelse med den internationale standard om andre erklæringsopgaver med sikkerhed og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for vores konklusion. Ved vurderingen af vederlaget har vi taget stilling til, om de af ledelsen anvendte værdiansættelsesmetoder er hensigtsmæssige. Vurderingen er foretaget under hensyntagen til, at selskabets omdannelsesbalance er baseret på de regnskabsmæssige værdier. Vi har vurderet virksomhedens økonomiske udvikling siden 01.01.2015 i forhold til de forudsætninger, som er lagt til grund for værdiansættelsen af de indskudte nettoaktiver.

Vurderingsberetning afgivet af uafhængig revisor

Vores vurderinger er endvidere baseret den udvidede gennemgang af omdannelsesbalancen, undersøgelser af D ApS, som omdannes, samt oplysninger fra selskabets bestyrelse og advokat.

Det er vores opfattelse, at det udførte arbejde giver et tilstrækkeligt grundlag for vores konklusion.

Konklusion

Det er vores opfattelse, at værdien af den omdannede virksomhed mindst svarer til det aftalte vederlag, herunder den pålydende værdi af de aktier, der skal udstedes som vederlag i forbindelse med omdannelsen.

... ”

De indklagede E og A har endvidere den 14. maj 2015 gennem revisionsvirksomheden B Statsautoriseret Revisionspartnerselskab i tilknytning til vurderingsberetningen afgivet revisionserklæring om omdannelsesbalancen pr. 1. januar 2015 for D ApS til kapitalejerne i D ApS under omdannelse til D A/S. Følgende fremgår blandt andet af denne erklæring:

”Den uafhængige revisors erklæring

Til kapitalejerne i D ApS under omdannelse til D A/S

Vi har udført udvidet gennemgang af omdannelsesbalancen pr. 01.01.2015 for D ApS under omdannelse til D A/S, der omfatter anvendt regnskabspraksis, balance og noter. Omdannelsesbalancen udarbejdes efter årsregnskabsloven.

Ledelsens ansvar for årsregnskabet

...

Revisors ansvar

...

Omfanget af handlinger, der udføres ved en udvidet gennemgang, er mindre end ved en revision, og vi udtrykker derfor ingen revisionskonklusion om omdannelsesbalancen.

Den udvidede gennemgang har ikke givet anledning til forbehold.

Konklusion

Baseret æpå det udførte arbejde er det vores opfattelse, at omdannelsesbalancen giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr.

01.01.2015 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

..."

Af vurderingsberetningen fremgår blandt andet vedrørende omdannelsesbalancen af 1. januar 2015 af aktivsiden, at materielle anlægsaktiver udgjorde 613.915 kr., at finansielle anlægsaktiver udgjorde 711.408 kr. og, at tilgodehavender i alt udgjorde 5.239.246 kr., hvoraf indskudskapital udgjorde 5.000.000 kr. og tilgodehavender fra salg udgjorde 191.076 kr., og at det af passivsiden blandt andet fremgår, at egenkapitalen udgjorde 5.461.863 kr., at langfristede gældsforpligtelser udgjorde 246.980 kr. og, at kortfristede gældsforpligtelser udgjorde 988.452 kr.

Af note 3, Aktiekapital, fremgår blandt andet, at aktiekapitalen består af 5.460 aktier a 1.000 kr.

Aktierne er ikke opdelt i klasser. Endvidere, at aktiekapitale pr. 1. januar 2015 udgjorde 160.840 kr., at foreslået kapitalforhøjelse ved udstedelse af fondspapirer udgjorde 299.160 kr. samt, at den foreslåede kapitalforhøjelse udgjorde 5.000.000 kr.

På seneste årsrapport afgivet forud for omdannelsen til et aktieselskab for D ApS for regnskabsåret 2014, har anpartsselskabets generalforsamlingsvalgte revisor, registreret revisor F, gennem G Registreret Revisionsaktieselskab den 9. april 2015 afgivet revisionspåtegning om udvidet gennemgang af årsregnskabet for D ApS uden forbehold og uden supplerende oplysninger.

Det fremgår blandt andet af årsrapporten på aktivsiden, at materielle anlægsaktiver udgjorde 613.915 kr., at finansielle anlægsaktiver udgjorde 711.408 kr. og, at tilgodehavender i alt udgjorde 239.246 kr., hvoraf tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser udgjorde 191.076 kr., samt at det af passivsiden fremgår, at egenkapitalen udgjorde 461.863 kr., at langfristede gældsforpligtelser udgjorde 246.980 kr. og, at kortfristede gældsforpligtelser udgjorde 988.452 kr.

Erhvervsstyrelsens undersøgelse

Revisionsvirksomheden B Statsautoriseret Revisionspartnerselskab blev i 2016 af det dagældende Revisortilsyn udtaget til kvalitetskontrol.

Ved skrivelse af 10. april 2017 til indklagede A orienterede

Erhvervsstyrelsen om, at man ville iværksætte en undersøgelse i henhold til revisorlovens § 37, idet det fremgår af den korrespondance, som kvalitetskontrollanten har haft med B Statsautoriseret Revisionspartnerselskab og registreret revisor E, at indklagede A har været involveret i vurderingen af uafhængigheden i forbindelse med afgivelse af erklæring på vurderingsberetning vedrørende omdannelsen af D ApS til D A/S den 14. maj 2015. Ved skrivelse af 12. februar 2018 (dog udateret fremlagt for Revisornævnet) har Erhvervsstyrelsen på baggrund af sine undersøgelser truffet beslutning om at indbringe indklagede for Revisornævnet.

Erhvervsstyrelsen har oplyst, at kvalitetskontrollanten som led i sin gennemgang af kvalitetsstyringssystemet hos B, herunder en gennemgang af revisionsvirksomhedens uafhængighedskontrol af medarbejderes investeringer, blev bekendt med korrespondance mellem B Statsautoriseret Revisionspartnerselskab og E, og som omhandlede Es indberetning af sin investering i unoterede aktier i D A/S.

Indklagede og registreret revisor E har, jf. ovenfor, den 14. maj 2015 gennem revisionsvirksomheden B Statsautoriseret Revisionspartnerselskab afgivet vurderingsberetning til brug for omdannelsen af D ApS til D A/S.

Det fremgår af en kopi af aktiebevis D, der er dateret den 26. august 2015, at registreret revisor E bekræfter at have modtaget tegningsliste af 12. maj 2015 og, at indklagede registreret revisor E er bekendt med det udarbejdede prospekt ”En rejse – fra drøm til virkelighed.” Aktiebeviset angår et beløb på 5.000 kr.

Af e-mail af 13. november 2015 fra H fra B Statsautoriseret Revisionspartnerselskab til registreret revisor E fremgår blandt andet:

” ...
Som afslutning på vores uafhængighedskontrol af dine investeringer mv. skal vi hermed meddele, at kontrollen har givet anledning til følgende bemærkninger:

...
Code 6 – Øvrige overtrædelser ej dækket af Code 1-5

- *Du har ved kontrollen oplyst, at du har unoterede aktier i D A/S. Kunden D A/S er en B rådgivningskunde.*
 - *Vi kunne ved en gennemgang af kunden ikke se, at der har været oprettet en sag vedr. vurderingsberetning, hvorfor denne ej heller er AAT arkiveret. Du bedes derfor AAT aktivere sagen snarest.*
 - *Vi kunne konstatere, at du har investeringer i en rådgivningskunde, hvor du ligeledes er tilforordnet til bestyrelsen, samt betjener denne i øvrigt. Du skulle forud for din investering have konsulteret med I, jf. DPM 1420.10.4. Henset til investeringens størrelse, så ville dette dog blive godkendt. Dog skal du være opmærksom på, at du ikke fremadrettet må afgive erklæringer til kunden, idet du har en investering heri. I forlængelse heraf beder vi dig fremsende en præcisering af din rolle som tilforordnet til bestyrelsen.*

... ”

Af e-mail af 17. december 2015 (kl. 10.22) fra H fra B Statsautoriseret Revisionspartnerselskab til registreret revisor E fra H fra B Statsautoriseret Revisionspartnerselskab fremgår:

” ...
Hermed som lovet et udkast til mail til bestyrelsesformanden i D A/S. Du er som sagt velkommen til at redigere I den, så den passer til formålet, og hvis du ønsker lidt forklarende tekst inden. Du bedes sende mailen BCC eller sende en kopi til mig efterfølgende, således jeg kan arkivere denne i din kontrol

...
-o-o-o-o-0-0-0-o-o-
Att.: Bestyrelsesformanden

I forbindelse med min rolle som tilforordnet til Bestyrelsen i D A/S, så vil jeg gerne overfor bestyrelsen præcisere følgende:

- Min rolle som tilforordnet giver ikke stemmeret eller på anden måde indflydelse i selskabet D A/S*
- Jeg har som tilforordnet ikke specifikke ansvarsområder i selskabet D A/S*
- Min uafhængige rådgivning, som afgives i forbindelse med bestyrelsesmøder, afgives af privatpersonen E, og kan derfor ikke associeres med B*

Ovenstående fremsendes efter aftale med min arbejdsgiver B

... ”

Af e-mail af 17. december 2015 (kl. 23.04) fra H fra B Statsautoriseret Revisionspartnerselskab til registreret revisor E fremgår:

” ...

Har du mulighed for at få nedenstående sendt til bestyrelsesformanden inden jul?

... ”

Ved e-mail af 18. december 2015 har registreret revisor E besvaret mailene af 13. november og 17. december 2015 fra H fra B Statsautoriseret Revisionspartnerselskab. Mailen er cc til indklagede A. Følgende fremgår af svarskrivelsen:

” ...

Jeg besvarede din mail af 17-11 den 18-11, hvor du bad mig uddybe min post som tilforordnet til bestyrelsen jf. vedhæftede.

Jeg har ikke fået nogen respons på mailen, hvilket jeg ikke finder ok og følgelig ikke har foretaget mig yderligere. I har samtidig involveret A uden om mig, hvilket jeg heller ikke finder ok. Jeg har ikke haft lejlighed til at drøfte mailen videre med A pt.

Jeg føler fortsat at det er forkert af mig at skrive:

- Jeg har som tilforordnet ikke specifikke ansvarsområder i selskabet D A/S*
- Min uafhængige rådgivning, som afgives i forbindelse med bestyrelsesmøder, afgives af privatpersonen E, og kan derfor ikke associeres med B*

Vedr. 1. udsagn - jeg rådgiver vel i en eller anden omfang omkring økonomi - hvad skulle jeg ellers være der for?

Vedr. 2. udsagn - min rådgivning vil uvægerligt blive associeret med B, idet alle ved at jeg kommer fra B. Dette er jo netop formålet, idet vi deltager for at skabe nye relationer og kunder.

Hvad er forskellen på det bestyrelsesmøde jeg skal deltage i i dag hos min største kunde J A/S, hvor jeg også rådgiver i B regi om økonomi, skat og øvrige forhold som behandles i bestyrelsen?

Jeg har meddelt D's bestyrelsesformand K om at han vil modtage en mail der præciserer min rolle i bestyrelsen, men rent moralsk syntes jeg ikke jeg kan sende jeres forslag. Jeg hører gerne jeres bemærkninger hertil.

... ”

Af e-mail af 18. december 2015 fra L til registreret revisor E og H fra B Statsautoriseret Revisionspartnerselskab samt med cc til indklagede A fremgår:

” ...

*Vil du indkalde H og mig til et call på mandag - vores kalender er fuld opdateret. Sagen skal lukkes på mandag, hvor vi har dead over for M. Jeg har ikke mulighed for at deltage i et møde fredag, da jeg er optaget hele dagen. Jeg er i øvrigt ikke enig i dine vurdering af din rolle.
Hilsen
L"*

Af e-mail af 26. januar 2016 fra registreret revisor E til H fra B Statsautoriseret Revisionspartnerselskab og med cc til indklagede A og L fremgår:

" ...
*Jeg havde tænkt mig at sende mail som følger:
I forbindelse med min rolle som tilforordnet til Bestyrelsen i D A/S, så vil jeg gerne overfor bestyrelsen præcisere følgende:*

- Min rolle som tilforordnet giver ikke stemmeret eller på anden måde indflydelse i selskabet D A/S*
- Min uafhængige rådgivning, som afgives i forbindelse med bestyrelsesmøder, afgives af privatpersonen E, og kan derfor ikke associeres med B*
- I tilfælde af at D A/S ønsker at benytte B som rådgiver skal der i hvert enkelt tilfælde udarbejdes aftalebrev omfattende ydelsen.*

Jeg har i øvrigt drøftet med A af vi lader os vælge som revisor på førstkommende ordinære generalforsamling.
... "

Af e-mail af 27. januar 2016 fra H fra B Statsautoriseret Revisionspartnerselskab til registreret revisor E og med cc til indklagede A og L fremgår:

" ...
*Tak for din mail. Jeg synes nedenstående er en fin mail at sende til bestyrelsesformanden. I forbindelse med eventuelt revisorvalg, så bør du på bestyrelsesmøder/generalforsamling mv. forlade lokalet, når dette drøftes, og dette bør naturligvis fremgå af referatet.
Vil du ligeledes skulle sidde som tilforordnet, hvis B eventuelt bliver valgt til revisor?*
... "

Ved e-mail af 27. januar 2016 har registreret revisor E fremsendt en e-mail til bestyrelsesformanden i D A/S, K, i overensstemmelse med forslaget af 26. januar 2016 sendt til H, B. Følgende fremgår:

I forbindelse med min rolle som tilforordnet til Bestyrelsen i D A/S, så vil jeg gerne overfor bestyrelsen præcisere følgende:

- Min rolle som tilforordnet giver ikke stemmeret eller på anden måde indflydelse i selskabet D A/S*
- Min uafhængige rådgivning, som afgives i forbindelse med bestyrelsesmøder, afgives af privatpersonen E, og kan derfor ikke associeres med B*
- I tilfælde af at D A/S ønsker at benytte B som rådgiver skal der i hvert enkelt tilfælde udarbejdes aftalebrev omfattende ydelsen.*

... "

Af e-mail af 18. august 2016 fra kvalitetskontrollanten til B Statsautoriseret Revisionspartnerselskab fremgår blandt andet:

" ...

Jeg er i gang med at ligge sidste finger på issue trackeren på firmaniveau og i de forbindelse har jeg lige nogle åbenstående ting vedrørende D jeg skal have klarlagt.

- Hvornår startede B med at assistere D med den regnskabsmæssige assistance?
- Hvornår blev revisor tilforordnet til bestyrelsen i D
- Og som jeg husker det så var tiden vedrørende prospektet sat på de jobkode (wbs) der var for den regnskabsmæssige assistance og har derfor ikke en særskilt opgavekode, og herunder særskilt opgaveaccept, er det korrekt husket?

Vi vil gerne have kopi af den dokumentation der ligger i forbindelse med jeres dispensation til at han kunne have det hverv, herunder mailkorrespondance der har været med ham omkring forholdet.

... ”

Kvalitetskontrollanten har modtaget en udateret e-mail (men sendt efter ovenstående e-mail af 18. august 2016) til blandt andet kvalitetskontrollanten fra L B Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, hvoraf fremgår:

” ...

Hermed som anmodet:

Es køb af aktier i D A/S

Forløbet er som følger

- Den udarbejdede vurderingsberetning er udarbejdet den 14-05-2015 i forbindelse med at N og O kontant indskyder 5.000.000 kr. i aktiekapital således at den samlede aktiekapital herefter andrager 5.460.000 kr.
- Efterfølgende udbydes der folkeaktier på min. nom. 1000 kr. pr. aktie
- Den samlede kapital ender derfor på 8.181.000 kr. efter udløbet af tegningsperioden for folkeaktier.
- E tegner aktier den 26-08-2015 jf. vedhæftede aktiebevis, dvs. efter vurderingsberetningen.

Bs leverancer til D A/S

Vi har ikke den præcise dato i vores nuværende system. Det vil kræve, at vi åbner vores tidligere system ES[□]. Som aftalt har vi kun trukket listen fra SAP, som blev implementeret ultimo 2010. Vedlagte list indeholder perioden frem til d.d.

Es tiltrædelse som tilforordnet bestyrelsesmedlem

Vi har endnu ikke modtaget datoen fra E. Dog kan oplyses, at dette er flere år siden.

Særskilt opgaveaccept

Det er korrekt, at der ikke er oprettet en særskilt opgaveaccept vedrørende afgivelse af vurderingsberetningen i maj 2015. Disse er posteret på WBS vedrørende Outsourcing Økonomifunktion – jfr. vedlagte sagsudskrift.

Korrespondance ifm behandling af Es post hos D A/S

Se vedlagte 2 mails dateret den 27. januar 2016, herunder vores konklusion på uafhængighedskontrollen (mail af 13. november 2015).

Vurderingsberetning

Kopi vedlægges efter aftale.

Es aftale med D A/S

Der er ikke indgået en særskilt aftale omkring E's post hos D A/S.

... ”

Ved e-mail af 20. oktober 2016 har kvalitetskontrollanten i forlængelse af sine observationer blandt andet skrevet følgende til B Statsautoriseret Revisionspartnerselskab:

” ...

Jeg lovede jer et kort skriv omkring D. Og i den forbindelse bør vi også have et møde med de to underskrivende revisorer så vi kan sikre, at de også får mulighed for at blive hørt i sagen.

...

Foreløbig vurdering

Det fremgår af oplysningerne, at E i en årrække har været tilforordnet bestyrelsen. Efter det oplyste betyder det, at han har taleret men ikke stemmeret i bestyrelsen. Rollen er ikke nærmere reguleret i vedtægterne, men det må dog antages, at han særlige rådføres om økonomiske, regnskabsmæssige og skattemæssige forhold. Det må derfor også antages, at han har ydet rådgivning af denne karakter i forbindelse med den forestående kapitalforhøjelse m.v.

Der er endvidere oplyst, at E har haft fodboldklubben i [by] som kunde i en årrække, hvor de har assisteret med bogholderiet og den løbende momsindberetning samt opstilling af årsregnskabet, men ikke været selskabsvalgt revisor.

Endvidere synes at måtte lægges til grund, at E er meget involveret i fodboldklubben D. E tegner således efterfølgende aktier i selskabet.

Det er vores foreløbige vurdering, at E er omfattet af uafhængighedsbekendtgørelsens § 6, som omhandler situationer, hvor revisors uafhængighed kan være truet. Der er ikke tale om en udtømmende opremsning, men situationen kan efter vores vurdering anses at falde ind under § 6, nr. 1. Det lægges her til grund, at:

1. *E/B har i en årrække har assisteret med bogholderiet og den løbende momsindberetning samt opstilling af årsregnskabet.*

Vurderingsberetningen er baseret på disse regnskaber, hvorved der er tale om, at der afgives erklæring om forhold, hvor revisor selv har udarbejdet hele grundlaget gennem den bogholderimæssige assistance og opstilling af årsregnskaber.

2. *E er tilforordnet bestyrelsen med taleret, men ikke stemmeret, og det må umiddelbart lægges til grund, at E har rådgivet bestyrelsen om de regnskabsmæssige og skattemæssige forhold ved omdannelsen.*

Vurderingsberetningen omhandler derved forhold, hvorom E som tilforordnet bestyrelsesmedlem må antages at have rådgivet.

Der foreligger derfor efter vores opfattelse væsentlige trusler mod Es uafhængighed og der skulle derfor have været truffet sikkerhedsforanstaltninger med henblik på at reducere disse trusler til et acceptabelt niveau. Det er endvidere min opfattelse, at eneste sikkerhedsforanstaltning i den pågældende situation vil være, at E afstod fra at afgive vurderingsberetning. Det er begrundet i en samlet bedømmelse af Es tilknytning til selskabets ledelse og involvering i grundlaget for det materiale, hvorom der afgives erklæring.

... ”

Ved e-mail af 22. november 2016 har registreret revisor E til kvalitetskontrollanten fremgår følgende:

” ...

Jeg har nedenfor anført vort svar til dit notat af 20.10.2016. Vi skal anføre at en række af de i jeres notat beskrevne forhold antageligvis baserer sig på ufuldstændige oplysninger, som drøftet telefonisk den 03.11.2016.

Vi vil indledningsvis anføre de faktuelle forhold:

- *Vurderingsberetningen, der må betegnes som "simpel", er udarbejdet af formelle årsager på grundlag af at selskabet omdannes fra ApS til A/S i forbindelse med kontant kapitalindsud på 5.000.000 kr. fra 2 personer*
- *Omdannelsen sker med tilbagevirkende kraft, efter lovgivningen, pr. 1.1.2015, på basis af selskabets balance pr. 31.12.2014.*
- *Der omdannes til bogførte værdier, dvs. samme aktiver og passiver som i årsrapporten for 2014, der er påført en erklæring med udvidet gennemgang uden forbehold.*
- *Erklæringen på årsrapporten for 2014 er afgivet af selskabets revisor.*
- *En omdannelse, som ovenfor anført, med tilbagevirkende kraft, baseret på årsrapporten med påtegning uden forhold, er omfattet af "Normal risiko"*
- *Vi har gennemført de nødvendige revisionshandlinger for brug af anden revisors arbejde, hvilket tilsynet er enig i.*

B har i en lang årrække bogført for selskabet, ligesom vi har opstillet regnskabet, som så er revideret af en anden revisor.

E, har som privatperson, med fodbold interesse, og med særlig økonomisk kompetence, deltaget i bestyrelsesmøder i en årrække, ligesom selskabets advokat har deltaget i bestyrelsesmøder, hvor dette har været relevant.

Selskabets advokat bad B om at udarbejde vurderingsberetningen i forbindelse med omdannelsen til A/S for at få det til at gå hurtigt. Hans vurdering var at det var meget enkelt, da den udelukkende var baseret på den reviderede årsrapport fra 2014. E har ikke på nogen måde været involveret i omdannelsen eller den kontante kapitaludvidelse og således ikke rådgivet om omdannelsen, da dette er et juridisk forhold.

Vi drøftede om vi kunne påtage os opgaven – og konkluderede, at det kunne vi, da vi ikke vurderede at det forhold at E som privatperson deltog i bestyrelsesmøder, for at kunne rådgive i visse økonomiske forhold, ikke ville påvirke vores uafhængighed. E er ikke medlem af bestyrelsen og deltager udelukkende i bestyrelsesmøder uden stemmeret.

I har anført i jeres oplæg til notat af 20. oktober 2016 at I har vurderet at der kunne være usikkerhed omkring § 6 nr. 1

§ 6, nr. 1 (trusler mod afhængigheden – krav om sikkerhedsforanstaltninger):

"Trusler, som er nævnt i § 1, stk. 1, kan ud over de i §§ 2 og 5 nævnte tilfælde blandt andet foreligge, hvis

- 1) revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, udfører eller inden for de seneste 2 år har udført andre opgaver af en sådan art for den virksomhed, erklæringen vedrører, at revisor ved at afgive erklæringen i hovedsagen ville udtale sig om eget eller de øvrige nævnte personers arbejde.*

Det er korrekt at B har assisteret med bogføringen, moms etc. Det er helt normal praksis, at revisor for mange kunder assisterer med mekaniske bogføring, regnskabsopstilling og samtidig gennemfører udvidet gennemgang eller revision af regnskabet, uden at det påvirker uafhængigheden efter § 6 nr. 1. Det er så udbredt en praksis igennem mange år, at det ikke er vores vurdering at dette forhold specifikt skal omtales i vores arbejdspapirer. Det er ligeledes væsentligt at fastslå at vores erklæring på vurderingsberetningen, baserer sig på et regnskab revideret af en anden

revisor. Vi udtaler os derfor ikke om eget arbejde i dette tilfælde. Ligeledes har E ikke rådgivet om kapitalforhøjelsen.

Der er opstillet den sikkerhedsforanstaltning at vurderingsberetningen tillige er underskrevet af statsaut. revisor A.

Det er anført i det fremsendte notat, at E er tilforordnet til bestyrelsen. Hvor dette begreb er opstået, skal vi ikke vurdere, men det er ikke et officielt begreb. Det er hverken anført i vedtægter, referater fra generalforsamlinger, bestyrelsesreferater eller andet materiale. Det har udelukkende været anført på hjemmesiden for D.

Selskabets formand har i processen bekræftet at E naturligvis ingen stemmeret har i bestyrelsen.

Det er ligeledes anført i det fremsendte notat, at der er lagt vægt på at E ... ”er meget involveret i fodboldklubben, idet han efterfølgende har tegnet aktier i dette”. Det skal anføres at jeg har tegnet en såkaldt folkeaktie på 5.000 kr. ud af en samlet aktiekapital på 8.181.000 kr. (0,06%). Dette skete på et væsentligt senere tidspunkt, da fodboldklubben tegnede ”folkeaktier” og alle byens fodboldinteresserede tegnede aktier.

Samlet set er det således vores vurdering at E har været uafhængig ved underskriften af vurderingsberetningen, og at B har taget de nødvendige tiltag, for at sikre at vi tillige fremstod uafhængige.

Ligeledes har de gennemførte revisionshandlingerne været korrekte.

Ovenstående er koordineret med og godkendt af statsaut. revisor A.

... ”

Ved e-mail af 26. september 2017 har Erhvervsstyrelsen blandt andet skrevet følgende til indklagede og til registreret revisor E:

” ...

Som led i sagsbehandlingen af den iværksatte undersøgelsessag vedrørende afgivelse af erklæring på vurderingsberetning den 14. maj 2015, vedrørende omdannelsen af D ApS til D A/S, jf. tidligere udsendte skrivelse af 10. april 2017, skal jeg venligst anmode om at modtage en kopi af den uafhængighedsvurdering, der blev foretaget forud for erklæringsafgivelsen.

... ”

Ved e-mail af 10. oktober 2017 har registreret revisor E blandt andet anført følgende til Erhvervsstyrelsens e-mail af 26. september 2017:

” ...

Jeg har modtaget din skrivelse af 26.09.2017 vedrørende afgivelse af erklæring på vurderingsberetning af 14.05.2015 for D A/S.

Erhvervsstyrelsen (P) har jf. mail af 22.11.2016 modtaget vores svar vedr. D A/S, hvor vi har anført, hvorledes vi har behandlet sagen. Vi henviser til nævnte mail med vores uddybende kommentarer og bemærkninger. Som nævnt i mailen er det min opfattelse at det af P fremlagte notat bygger på ufuldstændige oplysninger.

Vores uafhængighedsvurdering baserer sig på følgende forhold:

- Jeg er ikke medlem af bestyrelsen
- Jeg fremstår ikke nogen steder i dokumenter eller er anmeldt i registre etc
- Jeg deltager i nogle bestyrelsesmøder uden stemmeret – hvilket er helt sædvanligt for revisorer

- *Vurderingsberetningen baserer sig på anden revisors årsrapport for 2014, hvor vi har foretaget dokumentation af samtlige poster i åbningsbalancen jf. vores arbejdsprotokoller*
- *Der er tale om en simpel vurderingsberetning for en lokal fodboldklub i forbindelse med kontant kapitalindsud fra 2 personer*
- *Jeg har ikke rådgivet eller været involveret i kapitaludvidelsen – dette er foretaget af selskabets jurist*
- *I forbindelse med Bs interne kvalitetssikring afgiver jeg hvert år en erklæring om at jeg ikke har bestyrelsesposter, ejer aktier og at jeg er uafhængig af Bs kunder.*
- *Velinformeret tredjemand har ingen belæg eller grundlag for at anfægte min habilitet i sagen.*

Det er fortsat min opfattelse at jeg ved afgivelsen af erklæringen på vurderingsberetningen for D A/S af 14.05.2015 er uafhængig og at vi har kunnet udarbejde vurderingsberetningen.

Erhvervsstyrelsen v/ P har haft adgang til materialet i sagen og jeg har derfor ikke yderligere kommentarer til sagen på nuværende tidspunkt, men deltager naturligvis gerne i et møde hvis dette ønskes.”

Ved e-mail af 12. oktober 2017 til Erhvervsstyrelsen fra indklagede, har indklagede besvaret Erhvervsstyrelsens e-mail af 26. september 2017. Heraf fremgår blandt andet følgende:

” ...

Jeg har modtaget deres brev vedr. sikring og dokumentation af Habilitet.

Jeg har egentlig ikke været inde i undersøgelsesprocessen før, da det primært har drejet sig om E og hans habilitet

Jeg skal nedenfor redegøre for vores sikring af habilitet generelt i B og specifikt på denne sag vedr. D A/S.

Ved oprettelse af kunden i Bs systemer indberetter man om man er habil i forhold til kunden.

Samtidig indberetter alle partnere og medarbejderne hvert år forhold der kan være omfattet af revisorlovens paragraf 24, vedrørende habilitet, ligesom at alle partnere og medarbejdere hvert år underskriver en detaljeret erklæring om habilitet.

Formålet med disse procedurer er bl.a. at den enkelte underskrivende partner ikke skal foretage egen særskilt forespørgsel og undersøgelse hver gang en medarbejder knyttes til et revisionsteam.

Ligeledes uddannes alle medarbejdere i at skulle indberette hver gang der kan opstå tvivl om habiliteten

Kun hvor der er indikationer på at der kan være inhabilitet for en konkret medarbejder, foretages en selvstændig konkret undersøgelse af den ansvarlige partner eller leder.

I den konkrete sag er der tale om en kunde B har haft i flere år. Der var ingen indikationer på at der kunne være inhabilitet vedr. de medarbejdere der arbejder på denne kunde. Jeg var bekendt med at E ind i mellem deltog i bestyrelsesmøder som regnskabssagkyndig, blandt andet for at kunne gennemgå bogføringen (som B foretog) mm for bestyrelsesmedlemmerne. Dette er helt normalt på mindre kunder, og jeg foretog derfor ikke yderligere undersøgelser.

Klubben har et andet revisorfirma. Vurderingsberetningen primært vedrørte en balance, som denne revisor havde revideres med blank påtegning, samt et indskud på kontant 5 mio

Ved Jeres efterfølgende undersøgelser er dukket op at man i visse sammenhænge har brugt begrebet "Tilforordnet" internt i fodboldklubben for en advokat og E i forbindelse med deres deltagelse i visse bestyrelsesmøder som juridisk kyndig, henholdsvis regnskabsmæssig kyndig.

I forbindelse med vores vurderingsberetning, gennemgik vi dels vedtægter, seneste generalforsamlingsreferat og bestyrelsesreferater. Materialet herfor sidder i det materiale De har gennemgået. Begrebet "tilforordnet" fremgår ingen steder, således at jeg ingen indikationer herpå har haft.

I vil derfor i materialet ikke kunne finde en vurdering af hvorvidt E skulle have været inhabil, baseret på at han skulle have været "tilforordnet bestyrelsen"

E mener naturligvis at det forhold at han har deltaget i bestyrelsesmødet for at gennemgå bogføringen, ikke gør ham inhabil, ligesom at begrebet "tilforordnet" heller ikke gør det, hvorfor han ikke har oplyst herom.

Da E hverken ved oprettelsen af kunder, eller ved de årlige erklæringer om habilitet har anført hans tilknytning om tilforordnet, ligesom at dette ikke fremgår nogen officielle steder, har jeg vanskeligt ved at se hvorledes jeg og B skulle have hørt om det og reageret anderledes.

...

Ved skrivelser af 17. oktober 2017 til indklagede og registreret revisor E har Erhvervsstyrelsen fremsendt en høring i sagen, hvoraf det blandt andet fremgår, at Erhvervsstyrelsen havde til hensigt at indbringe begge for Revisornævnet.

Ved skrivelse af 21. december 2017 har indklagede og registreret revisor E - der begge har underskrevet brevet - fremsat deres bemærkninger. Heraf fremgår blandt andet følgende:

...

Vi vil gerne indlede med at korrigere to forhold, som fejlagtigt er omtalt i styrelsens brev af 17.10.17 som forhold, der forelå på tidspunktet for afgivelse af erklæring:

- 1. Køb af aktier*
- 2. Position som tilforordnet.*

Køb af aktier

Det er korrekt, at E har købt aktier nominelt DKK 5.000 som led i den tegning af "folkeaktier", der blev gennemført i august 2015. Denne tegning blev til på baggrund af en kapitalforhøjelse på 2,7 mio. DKK.

Vurderingsberetningen er imidlertid givet på et tidligere tidspunkt, nemlig i maj 2015. Kapitalforhøjelsen var på dette tidspunkt på 5,4 mio. DKK og skete i forbindelse med, at selskabet blev ændret fra et ApS til et A/S.

Revisors uafhængighed er påkrævet i opgaveperioden og i den periode, regnskabet eller det forhold, hvorom der afgives erklæring, dækker. Opgaveperioden begynder, når erklæringsopgaven påbegyndes og slutter, når erklæringen er afgivet. Dette er præciseret i § 24, stk. 1 i den ajourførte revisorlov, jf. lovbeholdning nr. 1167 af 9. september 2016, og har i praksis også været gældende krav til revisor før den ajourførte revisorlov. Samme krav fremgår desuden af FSR danske revisorers

"Retningslinjer for revisors etiske adfærd", som også var gældende på tidspunkt for afgivelse af erklæring på vurderingsberetningen.

På tidspunktet for Es køb af aktier i august 2015 var opgaveperioden ophørt, da erklæringen i form af vurderingsberetning var afgivet i maj 2015. Der var på tidspunktet for afgivelse af erklæring i form af vurderingsberetning desuden ikke besluttet, at der skulle ske et efterfølgende udbud af "folkeaktier". Es uafhængighed på tidspunktet for afgivelse af vurderingsberetning kan således ikke være påvirket af dette efterfølgende udbud eller Es køb af aktier.

Vi skal derfor opfordre styrelsen til at revurdere sagen uden hensyntagen til dette køb af aktier.

Position som tilforordnet

E har aldrig haft en formel rolle i D ApS og heller ikke i D A/S.

E deltog sammen med selskabets advokat i bestyrelsesmøder efter anmodning fra bestyrelsesformanden. E var hverken valgt eller ansat til nogen formel position i selskabet eller i selskabets bestyrelse. Es rolle på bestyrelsesmøderne var at supplere selskabets økonomiansvarlige med belysning af forskellige beslutningers økonomiske konsekvenser. Dette arbejde afviger ikke fra det arbejde, en valgt revisor bidrager med på bestyrelsesmøder generelt, uden at dette påvirker dennes uafhængighed.

Begrebet tilforordnet er af uvisse årsager opstået på selskabets hjemmeside.

For det første var E ikke opmærksom på, at han overhovedet var omtalt på selskabets hjemmeside. Det var Bs afdeling for kvalitetssikring, der konstaterede forholdet i efteråret 2015 og kontaktede E, hvorefter E sammen med advokaten som den anden rådgiver blev slettet på hjemmesiden, ligesom der blev fremsendt en mail til selskabets bestyrelsesformand, der præciserede Es rolle i selskabet.

For det andet har E undersøgt, hvornår hjemmesiden har givet denne oplysning. Det har ikke været muligt at konstatere tidspunktet, men hjemmesiden har været løbende opdateret i forbindelse med udstedelse af folkeaktier i august 2015.

Forholdet har derfor hverken reelt eller formelt haft nogen indflydelse på Es uafhængighed eller en velinformeret tredjemands vurdering af Es uafhængighed på tidspunktet for afgivelse af erklæringen.

Endelig skal vi gøre opmærksom på, at der i begrebet "tilforordnet" ikke ligger nogen ledelsesmæssig kompetence. En velinformeret tredjemand kan derfor heller ikke få opfattelsen af, at E har deltaget i nogen ledelsesmæssige beslutninger eller haft ansvar for forhold, som han efterfølgende skulle erklære sig om og dermed have tvivl om Es uafhængighed.

Vi skal derfor opfordre styrelsen til at revurdere sagen uden hensyntagen til oplysningen om "tilforordnet" på selskabets hjemmeside og i stedet vurdere på det faktiske forhold på tidspunktet for afgivelse af vurderingsberetning.

Revurdering af uafhængighed

Vi skal bede styrelsen revurdere Es uafhængighed på basis af følgende forhold, som vi har uddybet efterfølgende:

- *Selskabet er en virksomhed i årsregnskabslovens klasse B*
- *Selskabet havde på erklæringstidspunktet få ejere, der alle sad i selskabets bestyrelse*
- *Selskabet har ansat en økonomiansvarlig med en bankuddannelse*
- *Godkendelse af bilag og betaling sker i selskabet forud for erhvervsservice*

- Erhvervsservice udføres af en særlig erhvervsserviceafdeling cirka hver anden måned og omfatter alene registrering af bilag efter fastlagt konteringsinstruks og diverse afstemninger af bogføring til bank m.v.
- Der foretages ingen ledelsesmæssige beslutninger som led i erhvervsservice eller anden assistance, herunder deltagelse i bestyrelsesmøder.

I styrelsens brev fremhæves den dagældende uafhængighedsbekendtgørelses § 6, stk. 1, som værende overtrådt. Det fremgår af afsnit 6 i vejledning til den dagældende uafhængighedsbekendtgørelse:

"Endelig vil forhold hos kunden kunne have central betydning for anvendelsen. Er der således alene tale om mindre kundevirksomheder, som blot er omfattet af årsregnskabslovens regnskabsklasse A og B, vil det på grund af den mindre samfundsmæssige interesse i disse virksomheder kun sjældent medføre inhabilitet hos revisor, at der foreligger en situation, som omhandlet i § 6."

Selskabet, som B ved E og A har afgivet en vurderingsberetning for, er en virksomhed omfattet af regnskabsklasse B.

I relation til den dagældende uafhængighedsbekendtgørelses § 6, stk. 1 fremgår af uafhængighedsvejledningen afsnit 6.1.1 vedrørende "Bistand med regnskabsudarbejdelse og bogføring":

"Som udgangspunkt kan det siges, at det er ledelsen, der er ansvarlig for regnskabsafleggelsen, som bl.a. omfatter stillingtagen til regnskabspraksis, værdiansættelser, udarbejdelse af ledelsesberetning mm. Derimod vil revisor normalt kunne forestå regnskabsudarbejdelsen, der er den mere mekaniske proces med at opstille regnskabet ud fra bogføringen ved anvendelse af den af ledelsen valgte regnskabspraksis mm.

I det omfang kundevirksomheden selv har truffet eller træffer de endelige beslutninger om konteringer, klassifikationer m.v., vil revisor således normalt kunne håndtere selve den mekaniske transaktion. "

Det fremgår af styrelsens brev, at E igennem den bogholderimæssige og regnskabsmæssige assistance skulle have forestået udarbejdelse af hele grundlaget for selskabets regnskaber, som danner grundlag for vurderingsberetningen. E har alene udført mekanisk assistance ved udførelse af bogholderimæssig- og regnskabsmæssig assistance, herunder har en særlig erhvervsserviceafdeling i revisionsfirmaet udført erhvervsservicen. Selskabet har ansat en økonomiansvarlig, som med en bankuddannelse har forestået udarbejdelse af bogføringsmaterialet, herunder bl.a. klargøring af bilag og udarbejdelse af konteringsinstruks. Godkendelse af bilag og betalinger sker af selskabets ledelse forud for erhvervsservicen. E og erhvervsserviceafdelingen udfører således alene mekanisk bogføringsmæssig og regnskabsmæssig assistance med bogføring og udførelse af afstemning af bogføring til bank m.v.

...

Ved skrivelse af 21. december 2017 har indklagede A fremsat yderligere bemærkninger for sit vedkommende. Heraf fremgår blandt andet følgende:

...

Vi skal indledningsvist henvise til den redegørelse dateret 21.12.17, som E har sendt om sin uafhængighed ved afgivelse af erklæring på vurderingsberetning vedrørende omdannelse af D ApS til D A/S den 14. maj 2015.

Det fremgår heraf, at:

- 1. Es køb af aktier ikke sker i forlængelse af den kapitalforhøjelse og omdannelse, som der er afgivet erklæring om, men efterfølgende og i forbindelse med en senere kapitalforhøjelse*
- 2. oplysning om Es position som "tilforordnet" på selskabets hjemmeside var afgivet uden Es vidende og efter alt at dømme først efter afgivelse af erklæring*
- 3. Es faktiske deltagelse i bestyrelsesmøder ikke afviger fra det acceptable for en generalforsamlingsvalgt revisor*
- 4. den leverede erhvervsservice ikke afviger fra det acceptable for en revisors assistance til en virksomhed i årsregnskabslovens klasse B.*

Det er således vores opfattelse, at der dels ikke forelå oplysninger, der kunne skabe tvivl hos en velinformeret tredjemand på tidspunktet for afgivelse af erklæringen, dels ikke forelå omstændigheder, der kunne true Es uafhængighed.

Vedrørende vurdering af As uafhængighed kan vi supplere med, at:

- 1. Es køb af aktier og oplysning på hjemmeside om tilforordnet ikke var sket på tidspunktet for As afgivelse af erklæring, og derfor heller ikke er omstændigheder, som A har kunnet konstatere eller vurdere*
- 2. A var bekendt med
 - a) Es deltagelse i bestyrelsesmøder i et omfang, der svarer til det acceptable for en generalforsamlingsvalgt revisor, men ikke at det skulle være sket i en særlig position som tilforordnet*
 - b) Bs erhvervsservice, som ikke afviger fra sædvanlig erhvervsservice, der udføres af en generalforsamlingsvalgt revisor.**

Det bemærkes i øvrigt, at Bs erhvervsservice af Erhvervsstyrelsen alene er oplyst at belaste Es uafhængighed i tilknytning til andre forhold, mens den udførte erhvervsservice ikke er oplyst i sig selv at belaste As uafhængighed.

*Det er således vores opfattelse, at A ikke var blevet gjort bekendt med forhold, der true hans egen eller Es uafhængighed, eller at A burde være opmærksom herpå.
... ”*

Ved skrivelse af 12. februar 2018 har Erhvervsstyrelsen herefter truffet afgørelse i sagen, herunder om indbringelse af indklagede for Revisornævnet.

Parternes bemærkninger:

Klager, Erhvervsstyrelsen, har indledningsvis henvist til det vedrørende registreret revisor E anførte, herunder henvist til, at denne har overtrådt revisorlovens dagældende § 24, stk. 1, samt bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed, dagældende § 6, stk. 1, da registreret revisor E sammen med indklagede den 14. maj 2015 afgav sin vurderingsberetning vedrørende omdannelsen af D ApS til D A/S og i tilknytning hertil afgav revisionserklæring om omdannelsesbalancen pr. 1. januar 2015 for D ApS, idet der forelå omstændigheder, der var egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om revisors uafhængighed som følge af revisors tilknytning til bestyrelsen i selskabet.

Der henvises til Revisornævnets samtidig hermed afgjorte sag 28/2018 vedrørende registreret revisor E, hvor klagers anbringender er gengivet.

Klager har for så vidt angår indklagede henvist til, at det af registreret revisor Es oplysninger, således som klager har forstået disse, fremgår, at de to underskrivende revisorer havde drøftet, om de kunne påtage sig opgaven vedrørende vurderingsberetningen samt, at konklusionen var den, at fordi registreret revisor E alene deltog i bestyrelsesmøder i D ApS som privatperson for at rådgive i visse økonomiske forhold, var hans uafhængighed ikke påvirket.

Klager har videre anført, at indklagede har oplyst, at han var bekendt med registreret revisor Es deltagelse i bestyrelsesmøder i et omfang, der svarer til det acceptable for en generalforsamlingsvalgt revisor, men ikke at det skulle være sket i en særlig position som tilforordnet, og klager i tilknytning hertil gjort gældende, at en revisor ved vurdering af sin uafhængighed forud for, at han påtager sig en opgave, der involverer afgivelse af en erklæring med sikkerhed, skal være opmærksom på, at andre end revisor selv kan have indflydelse på, om revisor er uafhængig i forhold til en konkret opgave, herunder andre personer i den pågældende revisionsvirksomhed. Klager har i forlængelse heraf anført, at vurderingsberetningen med tilhørende erklæring er afgivet gennem B Statsautoriseret Revisionspartnerselskab og, at begge underskrivende revisorer var tilknyttet et mindre kontor i [by] med et begrænset antal medarbejdere, hvilket taler for, at de underskrivende revisorer har været så tæt på hinanden, at de hver især har haft indsigt i de samlede omstændigheder omkring kundeforholdet. Denne omstændighed samt den omstændighed, at registreret revisor E havde bedt indklagede om at fungere som medunderskriver, fordi registreret revisor E havde vurderet, at der var behov for at opstille en sikkerhedsforanstaltning i forhold til sin underskrivelse af vurderingsberetningen og den tilhørende erklæring, medfører, at indklagede burde have haft kendskab til de samlede omstændigheder vedrørende kundeforholdet og have foretaget en selvstændig vurdering heraf.

Klager har videre anført, at den omstændighed, at indklagede har fungeret som medunderskrivende revisor på erklæringen på vurderingsberetning, medfører, at indklagede ligestilles med registreret revisor E for så vidt angår overtrædelse af uafhængighedsreglerne. Indklagede er omfattet af de samme regler i relation til vurdering af uafhængighed forud for accept af en opgave, der indebærer afgivelse af en erklæring med sikkerhed, og har dermed det samme ansvar som registreret revisor E. Klager har i tilknytning hertil anført, at registreret revisor E netop ikke var valgt revisor for selskabet, og at hans deltagelse på bestyrelsesmøderne gennem en længere årrække derfor ikke var i egenskab at være valgt revisor, hvilket fremhæver spørgsmålet om, hvorvidt den medunderskrivende revisor, registreret revisor E, kunne have haft en rolle i bestyrelsen, som – uagtet registreret revisor E efter det oplyste ikke havde deltaget i nogle ledelsesmæssige beslutninger – kunne have været egnet til at vække tvivl om registreret revisor Es uafhængighed i forhold til samtidig at kunne afgive erklæring med sikkerhed.

Klager har videre på baggrund af det af indklagede oplyste - om, at han var bekendt med, at registreret revisor E deltog i bestyrelsesmøder, og at det var normalt ved mindre kunder, hvorfor indklagede ikke foretog sig yderligere - anført, at der netop derfor på underskrifttidspunktet forelå indikationer på, at registreret revisor E havde en tilknytning til bestyrelsen, som indklagede havde kendskab til.

Klager har på denne baggrund gjort gældende, at indklagede har overtrådt revisorlovens - dagældende og nugældende - § 24, stk. 1, samt bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed, dagældende § 6, stk. 1, idet der foreligger omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om indklagedes uafhængighed som følge af registreret revisor Es tilknytning til bestyrelsen i selskabet D ApS.

Indklagede har indledningsvis anført, at indklagede alene kan kritiseres, såfremt 2 betingelser er opfyldt. For det første kræves, at registreret revisor E har haft en tilknytning til bestyrelsen i selskabet, der er egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om revisors uafhængighed. For det andet kræves, at indklagede kendte eller burde kende karakteren af denne tilknytning.

Indklagede har vedrørende registreret revisor Es tilknytning til bestyrelsen i selskabet henvist til bemærkningerne herom i Revisornævnets samtidig hermed afgjorte sag 28/2018 vedrørende registreret revisor E, hvor anbringenderne er gengivet, herunder at registreret revisor E var uafhængig, da han afgav erklæring på vurderingsberetningen den 14. juni 2015 vedrørende D ApS omdannelse til aktieselskab.

Indklagede har til sagens faktiske forhold bemærket, at sagen angår følgende faktum:

1. Registreret revisor E har på vegne af B haft en opgave med erhvervsservice for kunden og har i forlængelse af erhvervsservice deltaget uformelt i nogle bestyrelsesmøder.
2. Erklæringen indeholdende vurderingsberetning er afgivet af A og E. Dette er sket for at overholde Bs politikker og revisorlovens bestemmelser om hvilke godkendte revisorer, der må afgive erklæringer for et statsautoriseret revisionselskab. Det har i en tidlig korrespondance med Revisortilsynet været forkert formuleret som om det var en sikkerhedsforanstaltning for at reducere en trussel mod uafhængigheden, men det har naturligvis også haft denne indirekte effekt.
3. Der er i forbindelse med afgivelse af vurderingsberetning ikke dokumenteret trusler mod revisors uafhængighed, idet E og A alene kort mundtligt drøftede om den udførte erhvervsservice var sædvanlig for B-virksomheder i de tilfælde, hvor revisor afgiver erklæring på årsrapporten, og om Es deltagelse i bestyrelsesmøderne indeholdt nogen ledelsesmæssig funktion; og det blev i begge forhold konkluderet, at der ikke var trusler mod revisors uafhængighed som betingede særlige overvejelser eller tiltag.
4. E har ikke opfattet, at der forelå omstændigheder, der var egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om revisors uafhængighed og har herudover hverken informeret A eller B herom, f.eks. på den årlige interne erklæring om habilitetsforhold i B
5. Bs afdeling for I har som det fremgår af sagens bilag 4 været i dialog med E i forbindelse med den årlige uafhængighedskontrol i efteråret 2015 og har ikke konkluderet, at det var problemer, men gjort opmærksom på at aktiebesiddelsen, der er anskaffet ved en senere kapitaludvidelse, hindrede fremadrettet erklæringsafgivelse, og derudover anmodet om at E præciserede sin rolle for bestyrelsen.

Indklagede har om revisionsfirmaets politikker oplyst, at politikkerne som i alle andre revisionsfirmaer omfatter en række tiltag, som skal sikre, at trusler mod uafhængighed ikke forekommer, herunder løbende uddannelse i regler, systemer og arbejdsoplysninger samt adgang til konsultation, hvor der måtte opstå tvivl om reglerne, herunder at alle medarbejderne indberetter årligt om forhold, der kan være omfattet af revisorlovens bestemmelser om uafhængighed og underskriver en detaljeret erklæring om uafhængighed, herunder at der ved kundeoprettelse bekræftes uafhængighed, og herunder at der ved planlægning og afslutning af en opgave dokumenteres eventuelle forhold, der hos tredjemand kan vække tvivl om uafhængighed for medlemmer af teamet og eventuelle sikkerhedsforanstaltninger for at imødegå risici.

Indklagede har videre oplyst, at indklagede har været tilknyttet kontorstedet siden 2014 og var bekendt med, at der blev leveret erhvervsservice til kunden, men havde ikke anden viden om kundeforholdet. Indklagede har videre anført, at registreret revisor E har ikke opfattet, at der forelå

forhold, der var egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om hans uafhængighed. Es opfattelse var, at den leverede erhvervsservice og deltagelsen i bestyrelsesmøderne lå inden for rammerne af sædvanlig praksis for en valgt revisor. Forholdene skulle derfor heller ikke påvirke den efterfølgende erklæringsafgivelse som ikke-valgt revisor. E havde derfor heller ikke indberettet forhold eller været i dialog med en faglig afdeling herom. E havde heller ikke beskrevet forhold i arbejdspapirerne ved planlægning eller ved afslutning af opgaven. Der var derfor ikke forhold, som indklagede kunne reagere på. Indklagede gennemgik i forbindelse med kontrol af opgaveløsningen selskabets vedtægter, seneste generalforsamlingsreferat og bestyrelsesreferater, hvilket er dokumenteret i indklagedes arbejdspapirer. Der var ingen indikation af, at E skulle have en anden funktion eller opgave end, hvad der blev oplyst af E i en kort drøftelse ved påtagelse af opgaven. Indklagede har hertil videre særligt bemærket, at E ikke nævnte begrebet "tilforordnet" og, at indklagede derfor ikke havde mulighed for at drøfte begrebet eller indholdet heraf i forhold til erklæringsopgaven.

Indklagede har endvidere henvist til bekendtgørelse 2016-06-17 nr. 735 (og den dagældende 2008-06-26 nr. 663) om godkendte revisors og revisionsvirksomheders uafhængighed:

§ 3, stk. 1. Foreligger der en trussel, som omhandlet i § 2, stk. 1, nr. 6, som revisor ikke har indset og ikke burde have indset, finder § 1, stk. 1, først anvendelse fra det tidspunkt, revisor bliver opmærksom på truslen.

§ 1, stk. 1. En revisor må ikke udføre opgaver, som omhandlet i revisorlovens § 1, stk. 2, når der foreligger trusler, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand.

Indklagede har supplerende bekræftet, at medunderskriver registreret revisor E, hverken før eller i forbindelse med afgivelsen af erklæringen har redegjort for en tilknytning til bestyrelsen i selskabet, der ligger ud over ydelse af erhvervsservice og møder med kundevirksomheden herom, herunder på bestyrelsesmøder at have gennemgået periodebalancer m.m. i forlængelse af revisionsvirksomhedens bogføringsservice.

Indklagede har supplerende videre bekræftet på erklæringstidspunktet at være bekendt med:

1. Bs levering af erhvervsservice, der var baseret på en sædvanlig aftale for levering af denne ydelse til kunder, hvor B samtidig er valgt til revisor og afgiver erklæring på årsrapporter,
2. medunderskrivers deltagelse i udvalgte bestyrelsesmøder for at forklare bogføring og perioderegnskaber samt drøfte afledte forhold i et omfang og hyppighed, der ligger inden for det sædvanlige for mindre virksomheder.

Indklagede har ikke haft viden om eller indikation af andet end sædvanlig kundebetjening.

Indklagedes har videre supplerende oplyst, at hans viden om sagen baserer sig på følgende - hvilket må anses for tilstrækkelig viden og undersøgelser for en underskrivende revisor:

1. Medunderskrivende revisors generelle indberetninger og erklæringer til Bs styring af uafhængighed hos de enkelte underskrivere,
2. medunderskrivende revisors specifikke oplysninger om kundeengagementet, herunder i arbejdspapirer,
3. egen gennemgang af sagen, herunder vedtægter og referater fra generalforsamlinger og bestyrelsesmøder, og
4. tilknytning til kontorstedet fra 2014 til erklæringstidspunktet i maj 2015, dvs. en forholdsvis kort periode på et kontorsted med cirka 40 ansatte.

Indklagede har på denne baggrund gjort gældende, at indklagede ikke kendte eller burde kende forhold om registreret revisor Es tilknytning til bestyrelsen i selskabet, der var egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om revisors uafhængighed. Indklagede blev hverken

opmærksom på, at der skulle være trusler mod teamets uafhængighed ved opgaveløsningen eller den årlige uafhængighedskontrol fra Bs afdeling for I, og indklagede har ikke haft en viden eller indikationer om forhold, der har krævet yderligere undersøgelser eller vurderinger. Derfor skal indklagede frifindes.

Fremmøde i Revisornævnet

Klager har henholdt sig til sine skriftlige indlæg til sagen. Klager har særligt understreget indklagedes rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant. Klager har videre peget på, at der i indklagedes arbejdsrapport ikke indgår overvejelser vedrørende medunderskriverens og egen uafhængighed. Klager har endelig understreget, at den medunderskrivende revisor E netop deltog i en række bestyrelsesmøder som privat person.

Indklagede har ligeledes henholdt sig til sine skriftlige indlæg i sagen. Indklagede har understreget, at for at indklagede kan dømmes for ikke at have været uafhængig, der det en forudsætning, at medunderskrivende revisor E har tilsidesat uafhængighedsbestemmelserne, hvilket ikke er tilfældet. Indklagede har videre peget på, at det er erklæringstidspunktet, der er afgørende, og at efterfølgende omstændigheder, fx køb af folkeaktier, ikke kan indgå i bedømmelsen af uafhængigheden på erklæringstidspunktet. Indklagede var klar over, at medunderskrivende revisor E deltog i bestyrelsesmøderne på baggrund af erhvervsservicen, men indklagede var ikke klar over omfanget. Der var vel bestyrelsesmøder 3-4 gange om året, og medunderskrivende revisor E deltog i hovedparten, måske 3/4 del af møderne. Den økonomiansvarlige i selskabet var en ældre fodboldspiller. Indklagede havde ikke mulighed for at gøre sig bekendt med omfanget af deltagelse i bestyrelsesmøderne. Ordet tilforordnet var ikke forekommet steder, hvor indklagede kunne orientere sig. Årsagen til, at indklagede skulle være medunderskrivende revisor, var den, at revisorerklæringen skulle underskrives af en statsautoriseret revisor. Der var ikke andre begrundelser.

Revisornævnets begrundelse og afgørelse:

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

Revisornævnet lægger ud fra det dokumenterede og indklagedes oplysninger i øvrigt til sagen til grund, at indklagede sammen med registreret revisor E den 14. maj 2015 gennem revisionsvirksomheden B Statsautoriseret Revisionspartnerselskab afgav vurderingsberetning til kapitalejerne i D ApS (fodboldklub) til brug under omdannelse til D A/S og samme dato også gennem revisionsvirksomheden B Statsautoriseret Revisionspartnerselskab i tilknytning til vurderingsberetningen afgav revisionserklæring om omdannelsesbalancen pr. 1. januar 2015 for D ApS til kapitalejerne i D ApS under omdannelse til D A/S, at klagen omfatter disse to afgivne erklæringer med sikkerhed, jf. revisorlovens § 1, stk. 2, at indklagede ikke i sine arbejdsrapporter til brug for vurderingsberetningen havde identificeret trusler mod sin uafhængighed, herunder som følge af revisionsvirksomhedens erhvervsservice, og herunder vedrørende medunderskriver registreret revisor E, at en anden revisor gennem en anden revisionsvirksomhed som generalforsamlingsvalgt revisor den 9. april 2015 afgav revisionspåtegning om udvidet

gennemgang af årsregnskabet for regnskabsåret 2014 for D ApS uden forbehold og uden supplerende oplysninger, at D ApS efter årsregnskabsloven var en klasse B virksomhed, at årets resultat for regnskabsårene 2013 og 2014 var negative, at medunderskriver registreret revisor E på vegne af B Statsautoriseret Revisionspartnerselskab på tidspunktet for erklæringsafgivelsen og forud herfor havde haft opgave vedrørende erhvervsservice, som omfattede bogføring af regnskabsbilag, udarbejdelse af periodeopgørelser til ledelsen og til brug for indberetning af moms samt opstilling af regnskab til brug for revision, at selskabets ledelse forud for erhvervsservice foretog godkendelse af bilag og godkendelse af betaling af bilag, at det var en særlig erhvervsafdeling i B Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, der faktisk udførte erhvervsservicen, at medunderskriver registreret revisor E ikke selv var udførende medarbejder i dette team, at selskabet D ApS havde en bankuddannet ansat som økonomiansvarlig, at medunderskriver registreret revisor E som en del af erhvervsservicen uformelt har deltaget i nogle bestyrelsesmøder for at supplere selskabets økonomiansvarlige med belysning af forskellige beslutningers økonomiske konsekvenser, men hverken formelt eller reelt har varetaget en ledelsesfunktion, at selskabet D ApS forud for omdannelsen havde 8 aktionærer, hvoraf 90 % var repræsenteret i bestyrelsen, samt at D A/S efter omdannelsen havde 10 aktionærer.

Revisornævnet lægger endvidere til grund som ubestridt, at indklagede på erklæringstidspunktet var bekendt med B Statsautoriseret Revisionspartnerselskabs levering af erhvervsservice og, at registreret revisor E havde deltaget i udvalgte bestyrelsesmøder som regnskabskyndig for blandt andet at gennemgå bogføringen for bestyrelsen, som B stod for.

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

Efter den - dagældende og nugældende - bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed skal revisor - såfremt truslen mod uafhængigheden vedrører en anden person, der er knyttet til opgaven - udvise særlig omhu ved gennemgangen af vedkommendes relevante arbejdsrapporter, jf. jf. bekendtgørelsens § 3.

Mod indklagedes benægtelse finder Revisornævnet ikke, at klager med den fornødne sikkerhed har bevist, at indklagede kendte eller burde have kendt til karakteren af den tilknytning, som medunderskriver registreret revisor E havde til selskabet D ApS. Revisornævnet har herved lagt vægt på, at de oplysninger, som indklagede havde til sin rådighed som udgangspunkt for afklaring af registreret revisor Es uafhængighed - dels i form af registreret revisor Es generelle indberetninger og erklæring til revisionsvirksomheden vedrørende uafhængighed, dels i form af registreret revisor Es konkrete oplysninger i arbejdsrapporter om kundeengagement med D ApS vedrørende erhvervsservice, dels i form af en mundtlig oplysning om, at registreret revisor E havde deltaget i en række bestyrelsesmøder - i den konkrete situation findes at have været af en sådan karakter, at det ikke kan kritiseres indklagede, at indklagede ikke foretog en dyberegående undersøgelse og analyse herom. Revisornævnet har ved sin vurdering tillige ved bevisvurderingen lagt vægt på, at indklagede alene havde været tilknyttet kontorstedet i [by] siden 2014 og, at der var omkring 40 ansatte på kontorstedet, samt at det ikke kan lægges til grund som bevist, at de to underskrivende revisorer, registreret revisor E og indklagede, i øvrigt havde et tæt kollegialt samarbejde eller nærmere privat kendskab i øvrigt til hinanden.

Det forhold, at registreret revisor E i sin sag har anført, at indklagede udgjorde en sikkerhedsforanstaltning, kan ikke føre til et andet resultat.

Derfor frifindes indklagede.

Thi bestemmes:

Indklagede, statsautoriseret revisor A, frifindes.

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