

Den 21. april 2020 blev der i

sag nr. 027/2019

Erhvervsstyrelsen

mod

forhenværende statsautoriseret revisor A

afsagt sålydende

kendelse:

Ved skrivelse af 2. september 2019 har Erhvervsstyrelsen i medfør af revisorlovens § 43, stk. 3, indbragt statsautoriseret revisor A for Revisornævnet.

Erhvervsstyrelsen har oplyst, at A har været godkendt som statsautoriseret revisor fra den 20. april 1993 til deponering af godkendelsen den 11. december 2019 og har været tilknyttet B, statsautoriseret revisionsvirksomhed, cvr.nr. xx xx xx xx fra den 6. oktober 2009.

Indklagede er ved Revisornævnets kendelse af 29. januar 2018 (sag xxx/xxxx) for tilsidesættelse af god revisorskik på grund af manglende supplerende oplysning tildelt en advarsel.

Klagen:

Erhvervsstyrelsen har fremsat følgende klage:

Indklagede har overtrådt den dagældende revisorlovs § 24, stk. 3, jf. den dagældende uafhængighedsbekendtgørelses § 6, nr. 3, ved den 11. maj 2015 at have afgivet en revisionspåtegning på årsregnskabet for C A/S for 2014, hvori D var direktør og bestyrelsesmedlem frem til erklæringstidspunktet på trods af, at indklagede og D var tilknyttet som revisorer hos E på erklæringstidspunktet. Derudover har indklagede og D været ledelsesmedlemmer i E siden den 26. februar 2015.

Sagsfremstilling:

C A/S, cvr.nr. xx xx xx xx

Det fremgår af mail af 4. februar 2015 fra D til selskabets ledelse med emnet "*C Tirsdag den 17/2 kl 15 på Vej XX*", at der blev indkaldt til bestyrelsesmøde. Af teksten fremgår blandt andet, at "*Der er et par årsager ..., men også fordi jeg har et personligt forhold jeg gerne vil redegøre for.*" Under dagsordenens punkt 3 fremgår følgende: "*Direktionsforhold.*"

Indklagede har den 11. maj 2015 gennem revisionsvirksomheden E afgivet revisionspåtegning uden forbehold og uden supplerende oplysninger på årsregnskabet for C A/S for regnskabsåret 2014.

Følgende fremgår blandt andet af erklæringen:

"Påtegning på årsregnskabet

Vi har revideret årsregnskabet for C A/S for regnskabsåret 1. januar - 31. december 2014, der omfatter anvendt regnskabspraksis, resultatopgørelse, balance og noter. Årsregnskabet udarbejdes efter årsregnskabsloven.

...

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

Revisionen har ikke givet anledning til forbehold,

Konklusion

Det er vores opfattelse, at årsregnskabet giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 2014 samt af resultatet af selskabets aktiviteter for regnskabsåret 1. januar - 31. december 2014 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

..."

Det fremgår blandt andet af årsrapporten, at årets resultat var 2.400.758 kr., at egenkapitalen udgjorde 3.944.127 kr. samt, at balancesummen var på 24.682.127 kr.

Følgende fremgår blandt andet under anvendt regnskabspraksis:

"Anvendt regnskabspraksis

Årsrapporten for C A/S for 2014 er aflagt i overensstemmelse med årsregnskabslovens bestemmelser for en klasse B-virksomhed."

Det fremgår endvidere af årsrapporten for regnskabsåret 2014, at denne blev fremlagt og godkendt på selskabets ordinære generalforsamling den 11. maj 2015 samt, D's navn ikke fremgår af årsrapporten i forbindelse med ledelsespåtegningen eller under afsnittet om selskabsoplysninger.

Det fremgår af indklagedes arbejdsrapport, at indklagede ved initialerne PN den 27. april 2015 har godkendt kontrolskema for uafhængighed vedrørende klienten C A/S, hvori der er svaret "Nej" til alle spørgsmål om opgaveteamets uafhængighed, og det fremgår ikke at der er identificeret eventuelle økonomiske, forretningsmæssige, familiære eller andre forbindelser, der kunne udgøre en trussel mod revisors uafhængighed. Som konklusion fremgår følgende: "*Retningslinjerne i revisorloven og revisionsvirksomhedens interne regelsæt kan følges og efterleves.*"

Det fremgår af udskrift af Erhvervsstyrelsens cvr.-register, at selskabets formål er investering og formueforvaltning samt dermed beslægtet virksomhed, at D har været bestyrelsesmedlem og direktør i selskabet fra den 17. juni 2013 til den 11. maj 2015 samt, at selskabets revision den 4. maj 2015 skiftede fra F til E.

Erhvervsstyrelsen har oplyst, at D fratrådte som bestyrelsesmedlem og direktør på selskabets ordinære generalforsamlingen, der blev afholdt den 11. maj 2015.

E, cvr.nr. xx xx xx xx

Det fremgår af stiftelsesdokumentet vedrørende stiftelsen af partnerselskabet E, at stifter og kommanditisten B har ejet samtlige kapitalandele og stemmerettigheder i aktieklassen B i selskabet fra den 26. februar 2015 samt, at kapitalandelene i kapitalklasse B giver ret til to stemmer pr. nominelt 1 kr. aktie, mens kapitalandelene i kapitalklasse A giver ret til én stemme pr. nominelt 1 kr. aktie.

Det fremgår af udskrift af Erhvervsstyrelsens cvr-register, at selskabet blev stiftet den 26. februar 2015, at selskabets formål er at drive revisionsvirksomhed, at D har været selskabets direktør og medlem af bestyrelsen fra stiftelsen den 26. februar 2015, at D har været tilknyttet som revisor fra den 19. marts 2015, at indklagede har været medlem af selskabets bestyrelse fra selskabets stiftelse den 26. februar 2015 til den 22. marts 2019, at B ejer 50-66,66 % af og er indehaver af 50-66,66 % af stemmerettighederne vedrørende kapitalklasse B, samt at G A/S ejer 25-33,32 % af og er indehaver af 25-33,32 % af stemmerettighederne vedrørende kapitalklasse A i selskabet.

Erhvervsstyrelsen har i indbringelsesskrivelsen endvidere oplyst, at indklagede har været tilknyttet som revisor i selskabet fra den 19. marts 2015 til den 25. oktober 2018. Indklagede har i sin skrivelse af 20. november 2019, side 2, øverst oplyst, at han er enig i, at han og D var de eneste 2 tilknyttede revisorer i E på erklæringstidspunktet.

G A/S

Med underskrift den 22. december 2014 på fondsnota - mellem G A/S som sælger og H A/S som køber - fremgår blandt andet følgende:

"... er der dags dato aftalt overdragelse af nom 100.000 DKK i selskabet C A/S, Vej XX ... Købesummen andrager ..., der betales senest den 1. april 2015.... Stemmeretten overdrages dags dato, men sælger har en salgsplicht den 1. april 2015 med mindre betaling senest samme dag er foretaget."

B, cvr.nr. xx xx xx xx

Det fremgår af udskrift af Erhvervsstyrelsens cvr.-register, at selskabet B, der har til formål at drive revisionsvirksomhed, blev stiftet den 25. juni 2009, at indklagede A er den legale ejer af 5-9,99 % af kapitalandelene i selskabet, at indklagede A er tilknyttet som revisor på kontorstedet Vej X i By, at indklagede ejer 5 % af kapitalandelene i selskabet, og at indklagede i perioden fra den 25. juni 2009 til den 23. marts 2018 var bestyrelsesmedlem i selskabet.

Ved brev af 10. maj 2019 - der er afgivet på baggrund af en af Erhvervsstyrelsen iværksat undersøgelse om overtrædelse af uafhængighedsreglerne - har indklagede skrevet blandt andet følgende:

"Baggrunden for stiftelsen af E med virkning pr. 26. februar 2015 var et ønske fra D om etablering af revisionsvirksomhed efter hans fratrædelse som partner hos F og en efterfølgende periode på nogle år udenfor revisorbranchen.

...

I forhandlingsforløbet orienterede D omkring hans ledelsesposter. Han oplyste, at fratrædelse naturligvis ville blive gennemført snarest, og at de pågældende kunder var orienteret herom. Men at den formelle fratrædelse (som bestyrelsesmedlem i 8 selskaber samt direktion i 2 selskaber) af praktiske årsager først vil finde sted på de relevante generalforsamlinger i april/maj måned 2015.

Indtræden som revisor blev vedtaget og registreret med virkning for april/maj måned 2015 i de forskellige selskaber. Procesforløbet omkring D's udtræden af bestyrelse/direktion sammenholdt med indtræden som revisor for selskaberne blev naturligvis drøftet i reaktion til potentielle problemer med uafhængighed, herunder periodeforløbet hvor der har været overlap omkring ledelsesposter og revisionsperiode i regnskabsårene 2014/15.

Som følge af

- de manglende tilknytninger til D,

- ingen forudgående relation til revisionskunderne,
- vort kendskab til D's faglige indhold i ledelsesposterne hos de enkelte revisionskunder i perioden frem til fratrædelse,
- revisionskundernes størrelse og organisation,
- det faktum, at D ikke efterfølgende skulle inddrages i revisionsopgaven hverken direkte eller indirekte
bevirkede ud fra en samlet vurdering, at vi ikke anså vores uafhængighed med at påtage os opgaven som værende problematisk ud fra de gældende regler i revisorloven.

...

Som konsekvens af disse ønsker om et "fusionsforløb" med indslusning i B via eget juridisk selskab i en tidsperiode, blev det besluttet at opdele selskabskapitalen i 2 aktieklasser. B står som ejer af kapitalklasse B, hvor flertallet af stemmerettighederne er tilknyttet, men hvor der ikke er tilknyttet økonomiske rettigheder. G A/S har som ejer af kapitalklasse A tilknyttet de økonomiske rettigheder, men besidder begrænsede stemmerettigheder.

..."

I en skrivelse af 25. juni 2019 til indklagede har Erhvervsstyrelsen fremsendt høring, hvoraf det blandt andet fremgår, at Erhvervsstyrelsen havde til hensigt at indbringe indklagede for Revisornævnet.

Ved skrivelse af 9. august 2019 har indklagede svaret på høringen. Følgende fremgår:

"I det jeg henviser til Erhvervsstyrelsens skrivelse af 25. juni 2019, skal jeg henvide til det af undertegnede i redegørelse af 10. maj 2019 anførte, som i det hele fastholdes.

I den forbindelse bemærker jeg, at efter min vurdering – på baggrund af de konkrete foreliggende omstændigheder og tiltag – forelå der ikke en situation, hvor en eventuel trussel mod min uafhængighed ved revisionen af årsregnskabet for C A/S for 2014, ikke var blevet elimineret/reduceret til et acceptabelt niveau i henhold til de daværende gældende regler for uafhængighed.

Det er således fortsat min vurdering, at der ikke er grundlag for at indbringe mig for Revisornævnet."

Ved skrivelse af 2. september 2019 traf Erhvervsstyrelsen afgørelse i sagen, herunder om at indbringe indklagede for Revisornævnet.

Parternes bemærkninger:

Klager har til støtte for klagen anført, at indklagede og D var de eneste to tilknyttede revisorer hos E på erklæringstidspunktet, og de har begge været ledelsesmedlemmer i E siden den 26. februar 2015. D og indklagede har derfor en direkte forbindelse til den revisionsvirksomhed, hvorigennem revisionspåtegningen på årsregnskabet for C A/S for 2014 blev afgivet, idet indklagede afgav revisionspåtegningen igennem E. Dette skaber en forbindelse mellem revisor og revisionskunden som nævnt i dagældende uafhængighedsbekendtgørelses § 6, nr. 3, og derved opstod der en trussel mod indklagedes uafhængighed, da han reviderede årsregnskabet for C A/S for 2014, idet D havde været direktør og bestyrelsesmedlem i C A/S igennem hele den reviderede regnskabsperiode, og idet D først fratradte som bestyrelsesmedlem i C A/S på den ordinære generalforsamling, hvor det reviderede årsregnskab for 2014 blev godkendt, jf. dagældende uafhængighedsbekendtgørelses § 6, nr. 3. Klager har hertil føjet, at der ikke er opstillet tilstrækkelige sikkerhedsforanstaltninger til at sikre, at truslen mod revisors uafhængighed ved revisionen af årsregnskabet for C A/S for 2014 blev elimineret eller

reduceret til et tilstrækkeligt acceptabelt niveau. Klager har hertil videre anført, at det forhold - at der som primære sikkerhedsforanstaltninger med henblik på at reducere en eventuel trussel mod uafhængighed blev bestemt, at D skulle fratræde sine ledelsesposter inden etablering af E, at D hverken direkte eller indirekte skulle involveres i revisionsopgaven samt, at D ikke underskrev ledelsespåtegningen på årsregnskabet for 2014 for C A/S - ikke udgjorde tilstrækkelige sikkerhedsforanstaltninger. Klager har hertil føjet, at D var direktør og bestyrelsesmedlem i C A/S gennem hele den reviderede regnskabsperiode og først fratrådte som bestyrelsesmedlem i C A/S på den ordinære generalforsamling, hvor det reviderede regnskab for 2014 blev godkendt. Det aflagte årsregnskab for C A/S for 2014 og revisionen heraf blev tidsmæssigt godkendt af henholdsvis ledelsen og revisor forud for tidspunktet for D's fratrædelse som ledelsesmedlem i C A/S.

Klager har videre anført, at i henhold til selskabsloven § 98 skulle revisionspåtegningen på årsregnskabet for C A/S for 2014 have været afgivet mindst 2 uger før afholdelsen af den ordinære generalforsamling, idet selskabets aktionærer skal have mulighed for at kunne gennemgå årsrapporten, herunder den afgivne revisionspåtegning heri, forud for generalforsamlingen. Dette er imidlertid ikke sket, idet såvel revisionspåtegningen som ledelsespåtegningen er dateret den samme dag, som den ordinære generalforsamling blev afholdt. Bestyrelsen og direktionen forestår ledelsen af selskabet, herunder aflæggelse af årsrapporter. Da D var bestyrelsesmedlem og direktør i C A/S frem til erklæringstidspunktet, må det forventes, at D har haft betydelig indflydelse på ledelsen af selskabet, herunder valg af indklagede som selskabets revisor. Klager lægger i den forbindelse vægt på, at indklagede og D var de eneste to tilknyttede revisorer hos E på erklæringstidspunktet.

Klager har videre og på den baggrund gjort gældende, at indklagede ved udformningen af uafhængighedsvurderingen ved afgivelse af revisionspåtegningen på C A/S' årsregnskab for 2014 ikke har identificeret eller dokumenteret en identifikation af trusler mod sin uafhængighed. Som anført foreligger der en relation mellem indklagede og D, som har medført, at indklagede har overtrådt uafhængighedsreglerne ved afgivelsen af sin revisionspåtegning på C A/S' årsregnskab for 2014. Der er tale om en relation mellem revisor og revisionskunden, som indklagede skulle have identificeret, da han dokumenterede sin uafhængighedsvurdering, jf. dagældende revisorlovens § 23, stk. 1. Indklagede har imidlertid hverken identificeret eller dokumenteret identifikationen af disse relationer med revisionskunden, hvilket er i strid med god revisorskik, jf. dagældende revisorlovens § 16, stk. 1, jf. § 23, stk. 1. Indklagede har således ikke opstillet tilstrækkelige sikkerhedsforanstaltninger til at sikre, at truslen mod revisors uafhængighed ved revisionen af årsregnskabet for C A/S for 2014 blev elimineret eller reduceret til et tilstrækkeligt acceptabelt niveau. Dermed har indklagede tilsidesat god revisorskik.

Klager har til klagepunktet henvist til dagældende revisorlovs § 24, stk. 2 og stk. 3, samt dagældende uafhængighedsbekendtgørelses § 1, stk. 1 og § 6, nr. 3.

Indklagede har indledningsvis anført, dels at han henviser til sin redegørelse af 10. maj 2019, hvorfra der er citeret under sagsfremstillingen, dels at han ikke er uenig med klager i, at der i denne sag kunne foreligge en trussel, der kunne vække en tvivl om indklagedes uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, jf. dagældende revisorlov § 24, stk. 3.

Indklagede har gjort gældende, at henset til de konkret foreliggende omstændigheder samt de tiltag, der blev truffet og implementeret, blev der imidlertid taget de fornødne sikkerhedsforanstaltninger, der sikrede, at truslen mod indklagedes uafhængighed ved revisionen af årsregnskabet for C A/S for 2014 blev elimineret/reduceret til et tilstrækkeligt acceptabelt niveau.

Der blev som primære sikkerhedsforanstaltninger med henblik på at eliminere/reducere en eventuel trussel mod indklagedes uafhængighed truffet beslutning om, at D skulle fratræde sine ledelsesposter inden etablering af E, og at D skulle ikke involveres i revisionsopgaven, hverken direkte eller indirekte. Hertil kommer de mere generelle sikkerhedsforanstaltninger, som er anført i redegørelse af 20. maj 2019. Allerede på denne baggrund blev truslen mod indklagedes

uafhængighed reduceret til et acceptabelt niveau, hvorfor indklagede ikke skulle afstå fra at udføre opgaven.

Indklagede har videre henvist til, at D den 4. februar 2015 indkaldte til bestyrelsesmøde i selskabet, herunder særligt til dagsordenens punkt 3 "Direktionsforhold". Efter dette bestyrelsesmøde fratrådte D som direktør og bestyrelsesmedlem i selskabet, hvilket ved en beklagelig fejl imidlertid ikke blev anmeldt af selskabet til Erhvervsstyrelsen. Uvidende om den manglende anmeldelse, foretog indklagede sig herefter udfyldelse af kontrolskemaet for uafhængighed.

På denne baggrund har indklagede gjort gældende dels, at det fremgår, dels at sagens realitet er, at D loyalt levede op til forpligtelserne om fratrædelse af ledelsesposter inden etablering af revisionsvirksomheden, dels at dette ved en beklagelig fejl ikke blev anmeldt til registrering i selskabet.

Indklagede har supplerende anført, at det af D 100 % ejede selskab, G A/S, afhændede sin fulde ejerandel i C A/S pr. 22. december 2014. Med gennemførelsen af denne transaktion blev indklagedes uafhængigheden ikke blot sikret på det ledelsesmæssige plan, men også i relation til det økonomiske perspektiv. Med de således faktiske gennemførte ledelsesmæssige og økonomiske dispositioner i forbindelse med henholdsvis D's udtræden af selskabets direktion og bestyrelse den 4. februar 2015, og G A/S forudgående afhændelse den 22. december 2014 af ejerandelen i selskabet var det – på baggrund af forannævnte dispositioner, og idet indklagede forudsatte, at D's udtræden af selskabets direktion og bestyrelse tillige var blevet anmeldt af selskabet til Erhvervsstyrelsen – indklagedes vurdering, at han havde sikret, at der var udøvet rimelige og nødvendige sikkerhedsforanstaltninger med henblik på at eliminere/reducere den potentielle trussel mod hans uafhængighed.

Indklagede har videre supplerende til det af Erhvervsstyrelsen anførte - om, at indklagede og D var de eneste to tilknyttede revisorer hos E på erklæringstidspunktet - at dette faktum er indklagede enig i, men at det efter indklagedes opfattelse ikke et fyldestgørende grundlag at forholde sig til den foreliggende klage på. Forholdet bør ses i et større og mere helhedsorienteret perspektiv.

Baggrunden for, at indklagede blev tilknyttet E, var i realiteten den, at indklagede indgik i ledelsen og partnerkredsen hos B og som sådan blev det besluttet, at indklagede skulle tilknyttes E i forbindelse med dette selskabs indtræden i selskabernes samvirke. Såvel forud for og som efterfølgende var realiteten således, at indklagede udøvede sit daglige virke fra kontorstedet i By. Man bør som et minimum derfor også inddrage tilknyttede revisorer på kontorstedet By, der er mere rimeligt og relevant for vurdering af uafhængigheden ud fra en samlet vurdering af tilknyttede revisorer hos B. Indklagede har hertil føjet, at dette særligt også er relevant, fordi indklagedes tilknytning til kontorstedet udelukkende havde et integrations-, ledelses- samt kontrolmæssigt sigte. Med inddragelsen af tilknyttede revisorer hos B har det formodningen imod sig, at indklagede ikke i enhver relation kunne påtage sig erklæringsopgaven for C A/S.

Indklagede har på denne baggrund sammenfattende gjort gældende, at truslen mod hans uafhængighed blev reduceret til et acceptabelt niveau, hvorfor indklagede ikke skulle afstå fra at udføre opgaven. Indklagede ikke overtrådt dagældende revisorlov § 24, stk. 3, fordi han havde iværksat konkrete tiltag, som havde elimineret/reduceret truslen til et acceptabelt niveau i henhold til dagældende uafhængighedsbekendtgørelse § 1, stk. 2. Derfor skal indklagede frifindes.

Indklagede har - i tilfælde af, at Revisornævnet finder indklagede skyldig - vedrørende bødens størrelse anført, at overtrædelsen af god revisorskik i dette tilfælde er af en sådan karakter, at den alene bør sanktioneres med en advarsel eller mindre bøde. Indklagede har i tilknytning hertil henvist til, at C A/S' årsrapport for 2014 er aflagt i overensstemmelse med årsregnskabslovens

bestemmelser for en klasse B-virksomhed, samt oplyst, at han går på pension senest den 31. december 2019 og dermed ophører med sit virke som godkendt revisor.

Revisornævnets begrundelse og afgørelse:

Da indklagedes erklæringsafgivelse har fundet sted efter den 1. juli 2008, men forud for den 17. juni 2016, hvor en række ændringer af Revisorloven af 2008 trådte i kraft, skal denne sag afgøres efter bestemmelserne i revisorloven af 2008, således som denne var gældende forud for de gennemførte ændringer, dog at princippet i straffelovens § 3 iagttages.

Revisornævnet lægger ud fra de dokumenterede bilag og som ubestridt til grund, at indklagede afgav sin revisionspåtegning den 11. maj 2015 gennem E på årsregnskabet for C A/S for regnskabsåret 2014, at D ifølge Erhvervsstyrelsens cvr-register var direktør og bestyrelsesmedlem i C A/S i hele regnskabsåret 2014 og på dagen/frem til dagen for indklagedes afgivelse af revisionspåtegning den 11. maj 2015, at indklagede og D begge var tilknyttet E som revisorer i perioden fra den 19. marts 2015 til og med den 15. maj 2015, samt at både indklagede og D begge var ledelsesmedlemmer i E i perioden fra selskabets stiftelse den 26. februar 2015 til og med den 11. maj 2015.

Efter den dagældende og nugældende revisorlovs § 24, skal en revisor for enhver opgave efter revisorlovens § 1, stk. 2, - hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant - være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører. En revisor er ikke uafhængig, hvis der foreligger et direkte eller indirekte økonomisk, forretnings- eller ansættelsesmæssigt eller andet forhold, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed. Efter den dagældende og nugældende bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed må en revisor ikke udføre opgaver, som omhandlet i revisorlovens § 1, stk. 2, når der foreligger trusler, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, jf. § 1, stk. 1. Trusler mod uafhængigheden kan efter bekendtgørelsen blandt andet foreligge, når personer, der direkte eller indirekte er knyttet til den revisionsvirksomhed, hvorfra erklæringen afgives, har eller inden for de seneste 2 år har haft forbindelse med den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet, af en sådan art, at revisor ville have været afskåret fra at afgive erklæring, hvis revisor selv havde haft en tilsvarende forbindelse, jf. § 6, stk. 1, nr. 4, jf. stk. 2, dagældende § 6, nr. 3.

Revisornævnet finder det godtgjort, at D var direktør og bestyrelsesmedlem i C A/S i hele regnskabsåret 2014 og på dagen/frem til dagen for indklagedes afgivelse af revisionspåtegning den 11. maj 2015, at både indklagede og D var tilknyttet E som revisorer i perioden fra den 19. marts 2015 til og med den 15. maj 2015, samt at både indklagede og D var ledelsesmedlemmer i E i perioden fra selskabets stiftelse den 26. februar 2015 til og med den 11. maj 2015. Revisornævnet lægger til grund som utvivlsomt, at indklagede, såfremt han selv havde haft tilsvarende forbindelser som D til det reviderede selskab C A/S i perioden fra 1. januar 2015 til 15. maj 2015, på baggrund af revisorlovens - såvel dagældende som nugældende - habilitetsbestemmelser, ville have været afskåret fra at afgive revisionspåtegning på årsregnskabet for regnskabsåret 2014 for C A/S.

Revisornævnet finder det herefter og på denne baggrund - og henset til, at Revisornævnet finder det godtgjort, at B i regnskabsåret 2014 og frem til den 11. maj 2015 ejede 50-66,66 % og var

indehaver af 50-66,66 % af stemmerettighederne vedrørende kapitalklasse B i E, samt at selskabet G A/S, der reelt var ejet af D, i en væsentlig del af regnskabsåret og i hvert fald frem til den 24. december 2014 ejede 25-33,32 % af og var indehaver af 25-33,32 % af stemmerettighederne vedrørende kapitalklasse A i selskabet C A/S - bevist, at forbindelserne inden for de seneste 2 år mellem D og indklagede var en trussel af et sådant omfang mod indklagedes uafhængighed ved revisionen af årsregnskabet for 2014 for C A/S, at indklagede burde have afstået fra at afgive revisionspåtegningen.

Det tilføjes, at Revisornævnet ikke har fundet, at de af indklagede anførte sikkerhedsforanstaltninger, jf. dagældende og nugældende revisorlovs § 24, stk. 3, har været tilstrækkelige. Revisornævnet har herved tillagt det vægt, at ingen af sikkerhedsforanstaltningerne omfattede hele perioden fra 1. januar 2014 og frem til 10. maj 2015, hvortil bemærkes, at indklagede ikke i sine arbejdsrapporter havde anført noget om forbindelserne mellem indklagede og D, ligesom indklagede ikke i sine arbejdsrapporter havde beskrevet, hvori og hvorledes de anførte sikkerhedsforanstaltninger kunne afhjælpe truslerne mod indklagedes habilitet.

På ovenfor anførte baggrund finder Revisornævnet, at det er bevist, at indklagede har tilsidesat dagældende og nugældende revisorlovs § 24, jf. hertil dagældende uafhængighedsbekendtgørelses § 6, nr. 3, nugældende § 6, stk. 1, nr. 4, ved afgivelse af sin revisionspåtegning på årsregnskabet for 2014 for C A/S og derved tilsidesat god revisorskik.

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

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

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

Det forudsættes, at Revisornævnet ved klager, der indbringes af andre end Erhvervsstyrelsen, anlægger et tilsvarende vurderingsgrundlag, med hensyn til om en forseelse bør anses som en

mindre alvorlig forseelse og således ikke i førstegangstilfælde bør medføre en sanktion i form af en bøde, men alene en advarsel."

Efter princippet i straffelovens § 3 finder Revisornævnet, at indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik efter de nu gældende principper for ikendelse af disciplinærstraf ikke kan anses for at være en mindre alvorlig forseelse. Indklagede er ved Revisornævnets kendelse af 29. januar 2018 (sag xxx/xxxx) for tilsidesættelse af god revisorskik på grund af manglende supplerende oplysning tildelt en advarsel. Da indklagedes revisorerklæring i denne sag er afgivet forud for Revisornævnets afgørelse af den 29. januar 2018 skal forholdet bedømmes efter princippet i straffelovens § 89, hvilket fører til, at det skal vurderes, hvorledes den tidligere sag ville være afgjort, såfremt sagen dengang også havde omfattet det nu påkendte forhold. Revisornævnet finder, at der i så fald - idet det nu til påkendelse foreliggende forhold vedrørende ikke overholdelse af habilitetsreglerne er en alvorlig forseelse, idet habilitetsreglerne er fundamentale og grundlæggende for tilliden til revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant - ville være udmålt en bøde på 100.000 kr., der er i overensstemmelse med Revisornævnets faste praksis for en sådan overtrædelse i et førstegangstilfælde, medmindre der foreligger særlige omstændigheder. Revisornævnet har efter en samlet vurdering ikke fundet, at det af indklagede oplyste om baggrunden for selskabskonstruktionerne, at det af indklagede reviderede selskab alene var en klasse B-virksomhed samt, at indklagede har deponeret sin godkendelse som registreret revisor, kan føre til en lavere bøde. Revisornævnet finder videre ikke, at der foreligger andre omstændigheder, der kan begrunde en forhøjelse eller en nedsættelse af bøden. For overtrædelse af revisorlovens § 24 pålægges indklagede A derfor i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, jf. princippet i straffelovens § 89, en bøde på 100.000 kr.

Thi bestemmes:

Indklagede, forhenværende statsautoriseret revisor A, pålægges en bøde på 100.000 kr.

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

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

Marianne Madsen