

Den 8. november 2018 blev der i

sag nr. 028/2018

**Erhvervsstyrelsen
mod
registreret 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 registreret revisor A for Revisornævnet.

Erhvervsstyrelsen har oplyst, at A har været godkendt som registreret revisor fra den 26. november 1976 til den 28. august 2018, hvor godkendelsen blev deponeret, og at godkendelsen har været bortfaldet i perioden 21. januar - 25. januar 2018. Erhvervsstyrelsen har videre oplyst, at A har været tilknyttet B, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, i perioden fra den 14. oktober 2011 til den 1. juli 2017 og i perioden fra den 28. marts 2018 til den 28. august 2018 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 statsautoriseret 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.

... ”

Indklagede A og statsautoriseret revisor E 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. Årets resultat var negativt med 234.499 kr. (2013 negativt med 162 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, for så vidt angår kvalitetskontrollantens observationer i "issue tracker" vedrørende den gennemførte kvalitetskontrol af revisionen af årsregnskabet H ApS for 2014/15 samt vedrørende indklagedes afgivelse af erklæring på vurderingsberetning den 14. maj 2015 til brug for omdannelsen af D ApS til D A/S. 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 indklagede, og som omhandlede indklagedes indberetning af sin investering i unoterede aktier i D A/S.

Indklagede og statsautoriseret 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 indklagede bekræfter at have modtaget tegningsliste af 12. maj 2015 og, at indklagede 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 I fra B Statsautoriseret Revisionspartnerselskab til indklagede 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 J, 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 I fra B Statsautoriseret Revisionspartnerselskab til indklagede fra I 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 A, 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 I fra B Statsautoriseret Revisionspartnerselskab til indklagede:

” ...

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

... ”

Ved e-mail af 18. december 2015 har indklagede besvaret mailene af 13. november og 17. december 2015 fra I fra B Statsautoriseret Revisionspartnerselskab. Mailen er cc til E. 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 E uden om mig, hvilket jeg heller ikke finder ok. Jeg har ikke haft lejlighed til at drøfte mailen videre med E 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 A, 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 E 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 L om at han vil modtage en mail der præcisierer 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 M til indklagede og I fra B Statsautoriseret Revisionspartnerselskab samt med cc til E fremgår:

” ...

*Vil du indkalde I og mig til et call på mandag - vores kalender er fuld opdateret. Sagen skal lukkes på mandag, hvor vi har dead over for N. 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
M"*

Af e-mail af 26. januar 2016 fra indklagede til I fra B Statsautoriseret Revisionspartnerselskab og med cc til E og M 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 A, 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 E af vi lader os vælge som revisor på førstkommende ordinære generalforsamling.
..."*

Af e-mail af 27. januar 2016 fra I fra B Statsautoriseret Revisionspartnerselskab til indklagede og med cc til E og M 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 indklagede fremsendt en e-mail til bestyrelsesformanden i D A/S, L, i overensstemmelse med forslaget af 26. januar 2016 sendt til I, 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 A, 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 M B Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, hvoraf fremgår:

” ...

Hermed som anmodet:

As køb af aktier i D A/S

Forløbet er som følger

- Den udarbejdede vurderingsberetning er udarbejdet den 14-05-2015 i forbindelse med at O og P 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.
- A 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 ES². Som aftalt har vi kun trukket listen fra SAP, som blev implementeret ultimo 2010. Vedlagte list indeholder perioden frem til d.d.

As tiltrædelse som tilforordnet bestyrelsesmedlem

Vi har endnu ikke modtaget datoen fra A. 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 As 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.

As aftale med D A/S

Der er ikke indgået en særskilt aftale omkring AJ'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 A 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 A 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 A er meget involveret i fodboldklubben D. A tegner således efterfølgende aktier i selskabet.

Det er vores foreløbige vurdering, at A 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. *A/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. *A er tilforordnet bestyrelsen med taleret, men ikke stemmeret, og det må umiddelbart lægges til grund, at A har rådgivet bestyrelsen om de regnskabsmæssige og skattemæssige forhold ved omdannelsen.*

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

Der foreligger derfor efter vores opfattelse væsentlige trusler mod As 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 A afstod fra at afgive vurderingsberetning. Det er begrundet i en samlet bedømmelse af As tilknytning til selskabets ledelse og involvering i grundlaget for det materiale, hvorom der afgives erklæring.

... ”

Ved e-mail af 22. november 2016 har indklagede 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.

A, 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. A 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 A som privatperson deltog i bestyrelsesmøder, for at kunne rådgive i visse økonomiske forhold, ikke ville påvirke vores uafhængighed. A 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 A ikke rådgivet om kapitalforhøjelsen.

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

Det er anført i det fremsendte notat, at A 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 A naturligvis ingen stemmeret har i bestyrelsen.

Det er ligeledes anført i det fremsendte notat, at der er lagt vægt på at A ... ”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 A 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 E.

... ”

Ved e-mail af 26. september 2017 har Erhvervsstyrelsen blandt andet skrevet følgende til indklagede og statsautoriseret 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 indklagede 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 (Q) 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 Q 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 arbejdsrapporter*
- *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/ Q 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 skrivelser af 17. oktober 2017 til indklagede A og statsautoriseret 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 statsautoriseret 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 A 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 revisors "Retningslinjer for revisors etiske adfærd", som også var gældende på tidspunkt for afgivelse af erklæring på vurderingsberetningen.

På tidspunktet for As 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". As uafhængighed på tidspunktet for afgivelse af vurderingsberetning kan således ikke være påvirket af dette efterfølgende udbud eller As køb af aktier.

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

Position som tilforordnet

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

A deltog sammen med selskabets advokat i bestyrelsesmøder efter anmodning fra bestyrelsesformanden. A var hverken valgt eller ansat til nogen formel position i selskabet eller i selskabets bestyrelse. As 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 A 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 A, hvorefter A sammen med advokaten som den anden rådgiver blev slettet på hjemmesiden, ligesom der blev fremsendt en mail til selskabets bestyrelsesformand, der præciserede As rolle i selskabet.

For det andet har A 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 As uafhængighed eller en velinformeret tredjemands vurdering af As 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 A har deltaget i nogen ledelsesmæssige beslutninger eller haft ansvar for forhold, som han efterfølgende skulle erklære sig om og dermed have tvivl om As 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 As 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 A og E 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 regnskabsaflægningen, 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 A igennem den bogholderimæssige og regnskabsmæssige assistance skulle have forestået udarbejdelse af hele grundlaget for selskabets regnskaber, som danner grundlag for vurderingsberetningen. A 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. A 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 12. februar 2018 har Erhvervsstyrelsen herefter truffet afgørelse i sagen, herunder om indbringelse af indklagede for Revisornævnet.

Parternes bemærkninger:

Klager, Erhvervsstyrelsen, har som grundlag for sagens indbringelse for Revisornævnet alene henvist til indklagedes tilknytning til bestyrelsen i D ApS (nu D A/S).

Klager har anført, at indklagede A i en årrække har været tilknyttet bestyrelsen for D ApS, og at dette efter det af indklagede A selv oplyste betyder, at indklagede har taleret, men ikke stemmeret i bestyrelsen. Klager har i den forbindelse henvist til, at årsregnskabet for D ApS for 2014 er forsynet med erklæring om udvidet gennemgang, som er afgivet af en anden revisor fra en anden revisionsvirksomhed end B, og at indklagede og statsautoriseret revisor E den 14. maj 2015 har afgivet en vurderingsberetning i forbindelse med omdannelsen af D fra anpartsselskab til aktieselskab.

Klager har gjort gældende, at der i forbindelse med indklagede As afgivelse af vurderingsberetningen har foreligget væsentlige trusler mod hans uafhængighed, fordi indklagede A selv har udarbejdet grundlaget for årsregnskabet gennem sin bogholderimæssige assistance og opstilling af årsregnskaber.

Klager har videre gjort gældende, at det forhold, at indklagede A som privatperson med fodboldinteresse og med særlig økonomisk kompetence har deltaget i bestyrelsesmøder i en årrække - således som ligeledes selskabets advokat har gjort, når det har været relevant - også uanset indklagede A ikke har rådgivet om omdannelsen, har givet indklagede A en rolle i forhold til selskabets bestyrelse, hvilket har været egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om indklagedes uafhængighed i forbindelse med afgivelse af vurderingsberetningen.

Klager har videre anført, at der i sagen er tale om trusler, der medfører, at der skulle have været truffet sikkerhedsforanstaltninger med henblik på at reducere disse trusler til et acceptabelt niveau. På baggrund af indklagede As tilknytning til selskabets bestyrelse og involvering i grundlaget for det materiale, som vurderingsberetningen angår, ville den eneste sikkerhedsforanstaltning i den pågældende situation være, at indklagede A afstod fra at afgive erklæring på vurderingsberetningen.

Til det af indklagede A anførte - om, at han ikke selv har været vidende om, at han var omtalt på selskabets hjemmeside som tilforordnet, at der i begrebet "tilforordnet" ikke ligger nogen ledelsesmæssig kompetence, og at den rolle i bestyrelsen, som indklagede A havde, ikke afveg fra det arbejde, som en valgt revisor bidrager med på bestyrelsesmøder generelt, uden at dette påvirker deres uafhængighed - har klager anført, at den omstændighed, at indklagede A ikke var valgt revisor for selskabet, og at hans deltagelse på bestyrelsesmøderne derfor ikke var i egenskab af at være valgt revisor, netop fremhæver, at indklagede As kan have haft en rolle i bestyrelsen, som - selv om indklagede A efter det oplyste ikke havde deltaget i nogle ledelsesmæssige beslutninger - har været egnet til vække tvivl om indklagede As uafhængighed i forhold til samtidig at kunne afgive erklæring med sikkerhed. Klager har hertil føjet, at klager alene for så vidt angår indklagedes As deltagelse i bestyrelsesmøder har lagt vægt på indklagedes egne oplysninger, jf. hertil redegørelsen i mail af 22. november 2016, jf. bilag 8, og hvor det også fremgår, at indklagede A har deltaget på bestyrelsesmøder gennem en årrække som privatperson med økonomisk kompetence.

Til det af indklagede A anførte - om, at der er tale om en virksomhed omfattet af årsregnskabslovens klasse B og, at der som følge af selskabets organisering med en bankuddannet økonomiansvarligt udelukkende har været tale om mekanisk bogføring og regnskabsmæssige assistance med bogføring og afstemning af bogføring til bank - har klager anført, at det forhold, at indklagede A har udført assistance og opstilling ikke som det eneste moment er lagt til grund for klagens indbringelse for Revisornævnet. Klager har hertil føjet, at omfanget af regnskabsbrugere/interessenter henset til selskabstypen - fodboldklub - generelt vurderes at være af et større/vist omfang, hvilket også bevirker, at en revisor skal sikre, at der er foretaget fornødne overvejelser vedrørende hans uafhængighed. Dette er også tilfældet, selv om der er tale om et selskab, der aflægger årsregnskab efter reglerne i årsregnskabslovens klasse B. Hertil kommer, at indklagede A i sine første indlæg selv har oplyst, at han havde iværksat tiltag for at sikre sin

uafhængighed, idet han havde opstillet den sikkerhedsforanstaltning, at vurderingsberetningen tillige blev underskrevet af statsautoriseret revisor E. Indklagede har således selv peget på, at der var tale om en opgave, der kunne være egnet til at vække tvivl om en revisors uafhængighed. Klager har i den forbindelse gjort gældende, at den af indklagede A iværksatte sikkerhedsforanstaltning med at inddrage en ekstra underskrivende revisor ikke kan udgøre en sikkerhedsforanstaltning i den givne situation, og indklagede A burde derfor have afstået fra at påtage sig opgaven. Klager har dog også bemærket, at indklagede A i sit svarskrift til Revisornævnet har oplyst, at han ikke længere finder, at der var tale om en situation, som krævede sikkerhedsforanstaltninger.

Til det af indklagede A anførte - om, at hans køb af aktier først er sket i august 2015, hvor opgaveperioden var ophørt, idet erklæringen var afgivet i maj 2015 - har klager oplyst, at indklagede As efterfølgende erhvervelse af aktier i selskabet ikke har været tillagt vægt ved klagers vurdering af forholdet. Klager har i forlængelse heraf anført, at oplysningen udelukkende har haft betydning i forhold til kvalitetskontrollantens identifikation af problemstillingen. Klager har dog peget på, at det fremgår af kopi af aktiebeviset, at tegningslisten vedrørende aktieudbuddet er dateret den 12. maj 2015.

Til det af indklagede A anførte - om, at omdannelsen fra ApS til A/S er sket med tilbagevirkende kraft pr. 1. januar 2015 på basis af selskabets balance pr. 31. december 2014 - har klager bemærket, at det ikke er en mulighed, og klager har henvist til selskabsloven med kommentarer af Lars Bunch og Ida Rosenberg, 2. udgave, kommentar til § 319 om omdannelse fra anpartsselskab til aktieselskab, hvor det fremgår, at ved en omdannelse er det den samme juridiske enhed både før og efter omdannelsen, hvilket medfører, at det ikke er muligt at gennemføre en omdannelse med regnskabsmæssig virkning tilbage eller frem i tid, således som det er muligt ved stiftelser samt ved fusioner og spaltning. En vurderingsberetning skal sikre, at de samlede værdier er til stede pr. den dato, hvor vurderingsberetningen afgives. Klager har videre peget på, at selskabets reserver pr. 31. december 2014 er anvendt til kapitalforhøjelse (fondsaktier) til kurs 100 i forbindelse med omdannelsen. Samtidig er det konstateret, at selskabet har haft underskud i såvel 2014 som 2015, hvorfor det kræves, at en revisor skal udføre yderligere handlinger med hensyn til størrelsen af selskabets reserver for at kunne udtale sig om, hvorvidt 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 på erklæringstidspunktet. Det forhold, at der ikke er frie reserver ud over de reserver, som anvendes til fondsaktier, og at selskabet er underskudsgivende i året før og efter omdannelsen, medfører en risiko for, at der ikke var dækning for selskabskapitalen på omdannelsestidspunktet. Denne risiko er ikke afdækket, når revisor er af den opfattelse, at omdannelsen sker pr. 1. januar og, at vurderingsberetningen omhandler situationen pr. 1. januar og ikke pr. tidspunktet for afgivelsen af erklæringen.

Klager har på denne baggrund gjort gældende, at indklagede A har overtrådt revisorlovens dagældende § 24, stk. 1, samt bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed, dagældende § 6, stk. 1, da han den 14. maj 2015 afgav sin vurderingsberetning vedrørende omdannelsen af D ApS til D A/S og i tilknytning hertil ved 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.

Klager har hertil henvist til revisorlovens § 1, stk. 1 og 2, § 16, stk. 1, § 24, stk. 1 og 3, bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed, § 1 og § 6, stk. 1, nr. 1, vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed afsnit 6.

Indklagede har indledningsvis præciseret, at klagen udelukkende vedrører indklagedes tilknytning til bestyrelsen i selskabet og, at indklagedes køb af aktier sker efterfølgende i forbindelse med en senere kapitalforhøjelse i form af folkeaktier i D A/S og således ikke påvirker revisors uafhængighed ved afgivelse af den aktuelle erklæring. Indklagede har ligeledes præciseret, at hans ydelse i form af regnskabsmæssig assistance ikke indgår i bedømmelsen af vurderingen af indklagedes uafhængighed.

Indklagede har omsagens faktiske forhold oplyst følgende:

1. A har på vegne af B haft en opgave med erhvervsservice, der har omfattet bogføring af bilag, udarbejdelse af periodeopgørelser til ledelsen og til brug for indberetning af moms samt opstillet regnskab til brug for revision. Opgaven har på intet tidspunkt omfattet ledelsesmæssige beslutninger i form af godkendelse af bilag eller anvisning af betalinger, og selskabet har bl.a. selv forestået afstemninger, budgettering og likviditetsstyring.
2. A har i forlængelse af erhvervsservice deltaget uformelt i nogle af bestyrelsens møder, men hverken reelt eller formelt varetager en ledelsesfunktion.
3. A har ikke haft nogen eksternt rolle eller optrådt på vegne af selskabet over for tredjemand.
4. Benævnelsen "Tilforordnet" er ikke fastlagt i selskabsloven og baggrunden for at anvende benævnelsen internt, har været anvendt for at adskille rollen for A (og selskabets advokat) fra selskabets direktion og bestyrelse.
5. Drøftelser og rådgivning om omdannelse fra ApS til A/S er udelukkende sket mellem selskabets advokat, bestyrelse og de to indskydende aktionærer. Begge indskydere er repræsenteret i selskabets bestyrelse. Således har A ikke deltaget i rådgivning herom.
6. A har alene afgivet denne ene erklæring for selskabet, dateret 14.05.15, og derfor skal uafhængigheden vurderes på forholdene på dette tidspunkt, og det betyder bl.a. at der skal ses bort fra forhold opstået i august 2015, særligt
 - a) køb af en folkeaktie ved en efterfølgende kapitalforhøjelse (dvs. ikke den kapitalforhøjelse, der er afgivet vurderingsberetning til), og det er som nævnt også vores forståelse at styrelsen er enig heri b) oplysning på selskabets hjemmeside om, at A (og selskabets advokat) deltager i bestyrelsens møder som tilforordnet
 - A var ikke vidende om denne oplysning og fik den fjernet, da han blev opmærksom herpå
 - den præcise dato for hvornår oplysningen har været lagt på selskabets hjemmeside fortaber sig, men er sket som en del af en større opdatering af hjemmesiden i forlængelse af kapitalforhøjelse med folkeaktier gennemført i august 2015, dvs. efter afgivelse af erklæring 14.05.15
 - hvis styrelsen fastholder at oplysningen fandtes på selskabets hjemmeside på tidspunktet for afgivelse af vurderingsberetning skal vi opfordre til at styrelsen fremlægger dokumentation herfor."

7. Erklæringen er afgivet sammen med statsaut. revisor 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 er 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.

8. Der er i forbindelse med afgivelse af vurderingsberetning ikke dokumenteret trusler mod revisors uafhængighed, idet A og E alene kort mundtligt drøftede om den udførte erhvervsservice var sædvanlig for B-virksomheder i de tilfælde hvor revisor afgiver erklæring på årsrapporten og om As 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 ener tiltag."

Indklagede har til revisors tilknytning til selskabets bestyrelse anført, at benævnelsen "tilforordnet" ikke fremgår af selskabets vedtægter, generalforsamlingsreferater eller bestyrelsesreferater eller på eksterne databaser. Begrebet er ej heller anvendt i selskabslovgivningen. Derimod er begrebet anvendt i politiske sammenhænge, f.eks. valgtilforordnet, hvor opgaven ikke er at foretage beslutninger, men overvåge at regler overholdes. Såfremt det er denne rolle, der har været tiltænkt indklagede A og selskabets advokat, kan dette næppe umiddelbart konflikte med en efterfølgende erklæringsafgivelse. Begrebet har ikke været anvendt over for tredjemand på erklæringstidspunktet. Indklagede har videre anført, at en velinformeret tredjemand ville have den fulde indsigt og dermed også ville kende til de faktiske forhold om bestyrelsesmødernes afvikling og den manglende ledelsesmæssige involvering og kompetence. I lovbemærkningerne til revisorlovens § 24 er det anført, at begrebet "en velinformeret tredjemand" skal forstås som "en person, der forudsættes at have den fornødne indsigt i omstændighederne omkring en konkret erklæringsopgave til at kunne foretage en vurdering af forholdene". I betænkningen "Revisorlovgivning - uafhængighed og liberalisering" afgivet forud for lovgivningen formuleres det således: "Ved bedømmelsen af, om der i den konkrete situation kan forekomme trusler mod uafhængigheden, tager EU-henstillingen udgangspunkt i, om en person med den fornødne indsigt i omstændighederne omkring en konkret erklæringsafgivelse vil nå frem til, at revisor hverken har fælles interesse eller har interessekonflikt med den kunde, der skal afgives erklæring for.... Samme principper skal efter Revisorkommissionens opfattelse lægges til grund ved bedømmelsen af uafhængighedsspørgsmålet i den foreslåede bestemmelse, hvor det således ikke længere er opfattelsen hos en mere ubestemt almenhed, men hos en person, der har den fornødne indsigt og det fornødne kendskab til at kunne foretage en bedømmelse." Indklagede gør på denne baggrund gældende, at indklagede As deltagelse i nogle bestyrelsesmøder i sig selv ikke kunne vække tvivl om As uafhængighed ved senere afgivelse af erklæring, idet en sådan vurdering beror på en konkret og samlet vurdering af de faktiske forhold. En ad hoc-deltagelse i et eller flere bestyrelsesmøder kan - heller ikke over flere år - diskvalificere en revisor i efterfølgende at afgive erklæring for det pågældende selskab. Indklagede har hertil videre oplyst, at indklagede A sammen med selskabets advokat deltog i bestyrelsesmøder efter anmodning fra bestyrelsesformanden. Indklagede As rolle havde afsæt i den leverede erhvervsservice og var på bestyrelsesmøderne at supplere selskabets økonomiansvarlige med belysning af forskellige beslutningers økonomiske konsekvenser. Dette arbejde har ikke afvejet fra det arbejde, en valgt revisor bidrager med på bestyrelsesmøder generelt, uden at dette påvirker dennes uafhængighed. Forholdene skal derfor heller ikke påvirke den efterfølgende erklæringsafgivelse som ikke-valgt revisor. Forholdet har derfor hverken reelt eller formelt haft nogen indflydelse på indklagede As uafhængighed eller en velinformeret tredjemands vurdering af As uafhængighed på tidspunktet for afgivelse af erklæringen.

Indklagede har supplerende vedrørende deltagelse i bestyrelsesmøder understreget, at indklagede A ikke på noget tidspunkt har været valgt til bestyrelsen og heller ikke har haft andre formelle eller reelle ledelsesfunktioner i selskabet, men alene har deltaget i udvalgte bestyrelsesmøder efter aftale

med bestyrelsesformanden. Indklagede har videre oplyst, at han har haft ansvar for Bs levering af traditionel erhvervsservice med et indhold, som B leverer til revisionskunder i regnskabsklasse B, og som ikke hindrer erklæringsafgivelse i disse virksomheder. Det er denne ydelse, der er den primære baggrund for indklagedes deltagelse i de udvalgte bestyrelsesmøder. Indklagede har drøftet Bs og sin egen involvering i sagen med Bs afdeling for J. Drøftelserne om indklagedes ydelser til kunden er ud fra en risikomæssig betragtning fra B mundet ud i, at erhvervsservice i sagens natur anses for leveret af B, mens eventuelle øvrige ydelser skal anses for uvedkommende for B. Indklagede er, som det fremgår af sagen af B, bedt om at præcisere denne opdeling for kunden. Opdelingen har naturligvis aldrig været tænkt at have effekt på indklagedes uafhængighed, idet denne indlysende potentielt kan trues af forhold af såvel erhvervsmæssig som privat karakter. Det bemærkes også, at Bs afdeling for J alene konkluderer, at indklagede fremover skal vurdere sin uafhængighed i forhold til købet af folkeaktier (som jo også sker efter afgivelse af vurderingsberetning), men ikke i forhold til f.eks. deltagelse i bestyrelsesmøderne. Bs afdeling for J har således internt undersøgt ydelser inklusive deltagelse i bestyrelsesmøder og konkluderet, at der ikke var leveret ydelser eller forelå omstændigheder, der burde have forhindret en erklæringsafgivelse i form af vurderingsberetningen. En velinformeret tredjemand som begreb ville have den fulde indsigt i de faktiske forhold og derudover have kendskab til reglerne for, hvornår et forhold udgør en trussel mod en revisors uafhængighed. En velinformeret tredjemand burde ikke undre sig over, at indklagede overhovedet deltager i bestyrelsesmøderne, netop fordi B leverer erhvervsservice, hvor der naturligt skal gennemgås bogføring og periodeopgørelser med bestyrelsen. Hertil kommer, at en ikke-valgt revisors deltagelse på et eller flere bestyrelsesmøder ikke i sig selv hindrer efterfølgende erklæringsafgivelse, når der som her ikke har været udøvet en ledelsesfunktion.

Indklagede har supplerende vedrørende uafhængighedsforhold i fodboldklub anført, at reguleringen af uafhængighed i lovgivningen differentierer mellem store og små virksomheder ud fra en samfundsmæssig interesse. Der lægges hermed mere vægt på risikoen ved fejl end på risikoen for fejl. Lovgiver har ved reference til årsregnskabslovens regnskabsklasser lagt sig fast på størrelsen af kundevirksomheden som kriterie og ikke på f.eks. antal aktionærer - som i øvrigt på erklæringstidspunktet ikke er stort. Lovgiver nævner selv "kun sjældent", og det kan ikke afvises, at der er erklæringssituationer, der kan skærpe kravene til revisors uafhængighed, formentlig i form af skærpede sikkerhedsforanstaltninger for at reducere truslen til et acceptabelt lavt niveau. Der foreligger ikke sådanne forhold i den konkrete sag, og Erhvervsstyrelsen har ikke begrundet, hvorfor det skulle være tilfældet i denne sag. Der er heller ingen grund til at antage, at en vurderingsberetning om en omdannelse fra et ApS til et A/S vil påkalde sig en særlig opmærksomhed blot, fordi selskabets aktivitet er fodbold.

Indklagede har til revisors medvirken ved udarbejdelse af grundlaget for erklæringsemnet - uagtet indklagedes forståelse af klagen er den, at klagen ikke vedrører den regnskabsmæssige assistance - vedrørende antal regnskabsbrugere indledningsvist gjort opmærksom på, at erklæringen er en vurderingsberetning for en omdannelse af et ApS til et A/S samtidig med, at der indskydes kontant 5.000.000 kr. ud af et samlet vederlag på 5.461000 kr. Brugere af erklæringen er myndighederne til deres kontrolarbejde og aktionærerne til brug for deres beslutning på generalforsamlingen. Ved omdannelsen havde selskabet 8 aktionærer, hvoraf ca. 90 % var repræsenteret i bestyrelsen. Ved kapitalforhøjelsen steg antallet af aktionærer til 10. Overvejelsen om et særligt stort antal regnskabsbrugere kan muligvis være relevant ved den efterfølgende kapitalforhøjelse med folkeaktier i august 2015, men selv her ses Erhvervsstyrelsens vurdering ikke underbygget af lovbemærkninger eller praksis. Der foreligger ikke en sjælden situation som omtalt i 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."

Indklagede har vedrørende indholdet af erhvervsservice indledningsvis henvist til uafhængighedsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, jf. uafhængighedsvejledningens afsnit 6.1.1. vedrørende "Bistand med regnskabsudarbejdelse og bogføring", hvoraf det fremgår følgende: "Som udgangspunkt kan det siges, at det er ledelsen, der er ansvarlig for regnskabsaflæggelsen, 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 mv., vil revisor således normalt kunne håndtere selve den mekaniske transaktion."

Indklagede har i denne henseende gjort gældende, at det forhold, at indklagede A igennem den bogholderimæssige og regnskabsmæssige assistance har forestået udarbejdelse af grundlaget for selskabets regnskaber, som danner grundlag for vurderingsberetningen, alene har bestået i, at B alene har udført mekanisk assistance ved udførelse af bogholderimæssig- og regnskabsmæssig assistance, herunder har en særlig erhvervsserviceafdeling i revisionsfirmaet udført erhvervsservicen. Indklagede A var ikke udførende medarbejder i teamet. Hertil kommer, at selskabet havde ansat en økonomiansvarlig, som med en bankuddannelse havde forestået udarbejdelse af bogføringsmaterialet, herunder bl.a. klargøring af bilag og udarbejdelse af konteringsinstruks. Godkendelse af bilag og betalinger skete af selskabets ledelse forud for erhvervsservicen. Erhvervsserviceafdelingen udførte således alene mekanisk bogføringsmæssig og regnskabsmæssig assistance med bogføring og udførelse af afstemning af bogføring til bank m.v. Der var således ikke tale om, at indklagede A som anført i uafhængighedsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, "i hovedsagen" udtalte sig om sit eget arbejde. Den udførte assistance ligger derfor klart inden for det acceptable i forhold til, om uafhængigheden er reduceret til et uacceptabelt lavt niveau. Dette underbygges af følgende forhold: - Selskabet var en virksomhed i årsregnskabslovens klasse B - Selskabet havde på erklæringstidspunktet få ejere, hvoraf ca. 90 % var repræsenteret i selskabets bestyrelse - Selskabet havde ansat en økonomiansvarlig med en bankuddannelse - Godkendelse af bilag og betaling skete i selskabet forud for erhvervsservice - Erhvervsservice udførtes af en særlig erhvervsserviceafdeling cirka hver anden måned og omfattede alene registrering af bilag efter fastlagt konteringsinstruks og diverse afstemninger af bogføring til bank m.v. - Der foretoges ingen ledelsesmæssige beslutninger som led i erhvervsservice eller anden assistance, herunder deltagelse i bestyrelsesmøder. - Selskabets eksterne revisor havde foretaget udvidet gennemgang af årsrapporten for 2014.

Indklagede har videre oplyst, at den leverede assistance baserede sig på et aftalebrev, der anvendes som standard af B for situationer, hvor der samtidig afgives erklæring på en årsrapport. B har således ikke på noget tidspunkt udført arbejde, der konflikter med samtidig erklæringsafgivelse

Indklagede har vedrørende underskriftsforhold supplerende bekræftet, at behovet for medunderskriver var affødt af revisorlovgivningen og Bs interne krav til, hvem der kan underskrive en erklæring.

Indklagede har vedrørende arbejds papirer supplerende oplyst, at der ikke i arbejds papirerne er identificeret trusler mod indklagedes uafhængighed, herunder som følge af erhvervsservice, der

anses for sædvanlig for B-virksomheder - og dermed heller ikke behov for sikkerhedsforanstaltninger.

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 statsautoriseret 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 arbejdsoplysninger til brug for vurderingsberetningen havde identificeret trusler mod sin uafhængighed, herunder som følge af erhvervsservice, 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 indklagede 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 indklagede ikke selv var udførende medarbejder i dette team, at selskabet D ApS havde en bankuddannet ansat som økonomiansvarlig, at indklagede 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.

På baggrund af udformningen af klagen og indklagedes besvarelser skal Revisornævnet for god ordens skyld understrege, at Revisornævnet ikke har medinddraget indklagedes efterfølgende køb af en såkaldt folkeaktie i fodboldklubben D A/S, idet dette er sket efter, indklagedes afgivelse af vurderingsberetning.

Revisornævnet har ved bedømmelsen af indklagedes medvirken ved bestyrelsesmøder - idet klager ikke har bevist andet - lagt indklagedes egne oplysninger til grund, herunder at indklagede i en ikke specificeret årrække forud for afgivelsen af vurderingsberetningen har været indkaldt til og medvirket i bestyrelsesmøder til dels som led i sin erhvervsservice, at der ikke har været tale om, at

indklagede har medvirket ved alle bestyrelsesmøder, og at indklagede ikke i den forbindelse har deltaget i beslutningsprocesserne.

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 må en revisor ikke udføre opgaver som omhandlet i revisorlovens § 1, stk. 2, når der foreligger trusler, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, jf. bekendtgørelsens § 1, stk. 1. Trusler mod uafhængighed kan efter bekendtgørelsen blandt andet foreligge, når revisor udfører opgaver af en sådan art for den virksomhed, erklæringen vedrører, at revisor ved at afgive erklæring i hovedsagen ville udtale sig om eget arbejde, jf. § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2.

Det fremgår af vejledningen om bekendtgørelsen hertil blandt andet, at det er revisors - og revisionsvirksomhedens - ansvar at sikre, at der foretages de fornødne overvejelser om, hvorvidt det vil være forsvarligt at afgive en erklæring, og at man i den forbindelse med betydelig vægt skal tilgodese hensynet til erklæringsmodtageren samt hensynet til samfundets interesse i den pågældende erklæringsafgivelse. Endvidere fremgår, at revisionsvirksomhedens størrelse og organisation kan spille ind, ligesom forhold hos kunden kan have central betydning for vurderingen, herunder om der er tale om mindre kundevirksomheder, som blot er omfattet af årsregnskabslovens regnskabsklasse A og B, hvor det på grund af den mindre samfundsmæssige interesse i disse virksomheder kun sjældent medfører inhabilitet hos revisor, at der foreligger en situation som omhandlet i § 6.

Herudover fremgår det, at en revisor normalt kan yde bistand med regnskabsudarbejdelse, der er den mere mekaniske proces med at opstille regnskabet ud fra bogføringen ved anvendelse af den af ledelsen valgte regnskabspraksis mm., og 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.

Revisornævnet finder, at klager har bevist, at indklagede A den 14. maj 2015, da han afgav sin vurderingsberetning og den dertil knyttede erklæring om omdannelsesbalancen pr. 1. januar 2015 for D ApS i forbindelse med D ApS' omdannelse til et aktieselskab - som offentlighedens tillidsrepræsentant - ikke var uafhængig og ikke havde dokumenteret sin uafhængighed som krævet i revisorloven og dertil knyttede bekendtgørelse.

Revisornævnet har ved denne vurdering lagt vægt på, at afgivelse af erklæring i form af en vurderingsberetning ikke direkte kan sidestilles med afgivelse af erklæring på en årsrapport i en klasse B-virksomhed, idet en vurderingsberetning ikke er en årlig tilbagevendende - mere eller mindre mekanisk - erklæringsopgave, og i dette tilfælde, idet indklagede uanset de i vurderingsberetningen angivne datoer, ved afgivelsen den 14. maj 2015 som offentlighedens tillidsrepræsentant således som vurderingsberetningen er formuleret, indestod for de oplysninger, der fremgik af årsrapporten for 2014, som en anden revisor havde afgivet erklæring om udvidet gennemgang af, men som indklagede efter det af ham selv oplyste lagde uprøvet til grund, og hvor det fremgik, at årets resultat havde været negativt. Revisornævnet har videre lagt vægt på, at det netop ikke var indklagede - eller den revisionsvirksomhed, hvorigennem indklagede afgav sin vurderingsberetning - der reviderede D ApS' årsrapporter, og at indklagede på trods heraf ikke i

sine arbejdspapirer til brug for vurderingsberetningen havde identificeret nogen form for trusler mod sin uafhængighed. Revisornævnet har videre lagt vægt på, at en fodboldklub - som D ApS var - ud over de reelle aktionærer og uanset antallet heraf har en større række regnskabsbrugere, end selskaber med klassifikationen efter årsregnskabslovens regnskabsklasse B normalt har, hvilket understøttes af, at aktieselskabet efterfølgende netop udbød folkeaktier, hvilken mulighed i en fodboldklub må antages at være en almindelig overvejelse, og hvor der derfor må antages at kunne komme mange yderligere direkte regnskabsbrugere til. Hertil kommer, at en fodboldklub sædvanligvis, fordi der er offentlig interesse om fodbold på et vist niveau, følges tæt af pressen, herunder pressen tilknyttet et lokalsamfund. Revisornævnet har endelig lagt vægt på, at indklagedes mere eller mindre regelmæssige deltagelse i bestyrelsesmøder i D ApS har haft et omfang ud over, hvad der var nødvendigt på baggrund af revisionsvirksomhedens erhvervsservice og derfor til dels har haft et privat islæt, hvilket har medført et tæt samarbejde med og et personkendskab til bestyrelsen, og indklagedes involvering med bestyrelsen i D ApS og kendskab til personkredsen i bestyrelsen i D ApS den 14. maj 2015 var derfor egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om indklagedes uafhængighed som offentlighedens tillidsrepræsentant i forbindelse med afgivelse af vurderingsberetningen.

Herved har indklagede overtrådt dagældende og nugældende revisorlovs § 24, stk. 1 og 2, jf. dagældende og nugældende uafhængighedsbekendtgørelses § 6, stk. 1, nr. 1, og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

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. Overholdelse af habilitetsreglerne er fundamentalt og grundlæggende for tilliden til revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Efter Revisornævnets faste praksis fastsættes en bøde på 100.000 kr. for en sådan overtrædelse i førstegangstilfælde, medmindre der foreligger særlige omstændigheder. Revisornævnet har henset til sagens særlige karakter, herunder at selskabet alene var en klasse B virksomhed og de i vejledningen i tilknytning hertil anførte retningslinjer, samt henset til, at indklagede har deponeret sin godkendelse som registreret revisor, fundet, at der kan fastsættes en lavere bøde.

For overtrædelse af den dagældende – og nugældende – revisorlovs § 24, stk. 1 og stk. 2, samt den dagældende – og nugældende – uafhængighedsbekendtgørelses § 6, stk. 1, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, pålægges indklagede, registreret revisor A, i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der fastsættes til 50.000 kr.

Thi bestemmes:

Indklagede, registreret revisor A, pålægges en bøde på 50.000 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