

Den 8. marts 2019 blev der i

sag nr. 032/2018

Erhvervsstyrelsen (tidl. Revisortilsynet)

mod

registreret revisor A

og **sag nr. 033/2018**

Erhvervsstyrelsen

mod

revisionsvirksomheden

B A/S Godkendte Revisorer

afsagt sålydende

kendelse:

Ved skrivelser af 2. juli 2018 har Erhvervsstyrelsen i medfør af revisorlovens § 43, stk. 3 og stk. 5, indbragt registreret revisor A og revisionsvirksomheden B A/S Godkendte Revisorer, cvr-nr. xxxxxxxx, for Revisornævnet.

Erhvervsstyrelsen har oplyst, at A har været godkendt som registreret revisor fra den 30. september 1992 til den 16. januar 1997 og derefter igen fra den 16. november 2009 og, at A har været tilknyttet B ApS, Godkendte Revisorer, cvr-nr. xxxxxxxx, fra den 4. februar 2013 til den 15. september 2015 og derefter været tilknyttet revisionsvirksomheden B A/S, Godkendte Revisorer, cvr-nr. xxxxxxxx, fra den 19. september 2015 og tilknyttet C ApS, cvr. nr. xxxxxxxx, fra den 5. december 2016.

Klagen:

Erhvervsstyrelsen har fremsat følgende klagepunkt vedrørende registreret revisor A:

Indklagede registreret revisor A har ved revisionen af årsregnskabet for D A/S for 2014/15 og 2015/16 overtrådt revisorlovens § 16, stk. 1, § 23, stk. 1, og § 24, stk. 2, samt uafhængighedsbekendtgørelsens dagældende § 6, stk. 1, nr. 3, idet der foreligger omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om indklagedes uafhængighed som følge af, at formanden for revisionsvirksomhedens bestyrelse var direktør i D A/S. Indklagede har desuden ikke foretaget dokumenteret stillingtagen til sin uafhængighed.

Erhvervsstyrelsen har fremsat følgende klagepunkt vedrørende B A/S Godkendte Revisorer: Den indklagede revisionsvirksomhed B A/S Godkendte Revisorer har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 3, § 24, stk. 6, og § 28, stk. 1, idet revisionsvirksomheden ikke har sikret anvendelse af kvalitetsstyringssystemet for så vidt angår dokumenteret stillingtagen til uafhængighed ved afgivelse af erklæringer gennem den indklagede revisionsvirksomhed i forbindelse med revisionen af årsregnskabet for D A/S for 2014/15 og 2015/16, hvor der forelå omstændigheder, der var egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om revisors uafhængighed som følge af

personsammenfald mellem formanden for revisionsvirksomhedens bestyrelse og direktør i det selskab, som der gennem revisionsvirksomheden blev afgivet erklæring med sikkerhed overfor.

Sagsfremstilling:

Revisortilsynet udtog i 2016 revisionsvirksomheden B A/S Godkendte Revisorer, cvr. nr. xxxx xxxx, til kvalitetskontrol, der blev gennemført i oktober måned 2016. Af kvalitetskontrollantens erklæring af 22. november 2016 fremgår blandt andet, at der til revisionsvirksomheden var tilknyttet ét kontorsted og én godkendt revisor, der var berettiget i revisionsvirksomheden efter interne regler til at underskrive de i revisorlovens § 1, stk. 2, omhandlede erklæringer. Revisionsvirksomheden afgiver ikke erklæringer med sikkerhed for kunder, der er omfattet af revisorlovens § 1a, stk. 1, nr. 3, virksomheder af interesse for offentligheden. Erklæringen indeholder følgende vurdering:

"D. Vurdering af de kontrollerede erklæringsopgaver

...

I samme sag er det endvidere kvalitetskontrollantens vurdering, at det forhold, at revisionsvirksomheden afgiver erklæring omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, på årsregnskabet for en virksomhed, hvor formanden for revisionsvirksomhedens bestyrelse er medejer og direktør kan vække tvivl om revisors uafhængighed og være en overtrædelse af revisorlovens samt uafhængighedsbekendtgørelsen."

Erhvervsstyrelsen har endvidere oplyst, at Erhvervsstyrelsen ved sin gennemførelse af en undersøgelse i forbindelse med, at der ved kvalitetskontrollen var konstateret risiko for, at en revisor havde overtrådt de bestemmelser, der er omfattet af revisorlovens § 37, stk. 3, konstaterede, at indklagede revisor den 30. september 2015 havde afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for D A/S for regnskabsåret 2014/15 og den 25. september 2016 havde afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for D A/S for regnskabsåret 2015/16.

Erhvervsstyrelsen har i tilknytning hertil oplyst, at det fremgår af cvr.dk, at B A/S Godkendte Revisorer, cvr. nr. xxxxxxxx, blev stiftet den 20. august 2015 med en bestyrelse bestående af E, A og F. Indklagede A har været tilknyttet som revisor i B A/S Godkendte Revisorer, cvr. nr. xxxxxxxx, siden den 14. september 2015. Revisionsvirksomheden har i perioden fra den 15. september 2015 til den 8. juni 2016 haft tilknyttet yderligere 1 revisor. Indklagede A var og er fortsat registreret som den reelle ejer af revisionsvirksomheden. Aktieselskabet, nu revisionsvirksomheden, blev stiftet den 20. august 2015 af C ApS, som er 100 % ejet af indklagede A.

Det fremgår af udskrift af 8. februar 2018 fra Erhvervsstyrelsens cvr-register, at E tiltrådte som bestyrelsesmedlem i D A/S den 11. november 2016 og fratrådte den 5. oktober 2017. I perioderne 4. december 2003 - 30. oktober 2006, 1. november 2009 - 17. januar 2012, 4. marts 2012 - 12. juli 2012 og 8. august 2012 til 5. oktober 2017 var E registreret som selskabets direktør. Den 11. september 2015 indtrådte B A/S Godkendte Revisorer som revisor for D A/S.

Det fremgår af oplysninger fra de indklagede, at E var aktionær i D A/S, men solgte sine aktier den 20. december 2013 for 2 kr. Es egen andel udgjorde 1% af selskabets kapital. Det fremgår af børsnotaer, at genstande nominelt 193.224 og nominelt 90.841,- aktier/anpartar i D A/S - cvr. nr. xxxxxxxx - af E er solgt til G ApS. Om værdiansættelsen fremgår, at aktierne/anpartar sælges til kurs kr. 1,00 samt, at salget er sket kontant. Sælger og køber har underskrevet den 20. december

2013. De indklagede har oplyst, at der blev solgt for 2 kr. i alt samt, at Es egen andel udgjorde 1 % af selskabets kapital.

Vedrørende selskabet D A/S (revision):

Indklagede har den 30. september 2015 afgivet revisionspåtegning uden forbehold og uden supplerende oplysninger på årsrapporten for D A/S for regnskabsåret 1. maj 2014 til 30. april 2015. Indklagede har den 25. september 2016 afgivet revisionspåtegning uden forbehold og uden supplerende oplysninger på årsrapporten for D A/S for regnskabsåret 1. maj 2015 til 30. april 2016. Det fremgår af årsrapporten blandt andet, at årets resultat var på 824.859 kr. (2014/15 negativt med 11.003 kr.), kortfristede forpligtelser var på 8.932.699 kr. (2014/15 på 9.756.100 kr.), at egenkapitalen var negativ med 8.928.777 kr. (2014/15 negativ med 9.753.636 kr.) samt, at balancesummen udgjorde 3.922 kr. (2014/15 med 2.464 kr.).

Det fremgår af anvendt regnskabspraksis blandt andet, at selskabet har aflagt regnskabet i overensstemmelse med årsregnskabslovens bestemmelser for virksomheder i regnskabsklasse B.

Indklagede har endvidere den 18. oktober 2017 afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for D A/S for regnskabsåret 1. maj 2016 til 30. april 2017.

Af kvalitetskontrollantens rapportering vedrørende den gennemførte kontrol "*Bilag 3 "Issue tracker" samt arbejdsprogram vedrørende gennemgang af en konkret revisionsopgave*" fremgår blandt andet vedrørende årsregnskabet for D A/S med balancedag og regnskabsår 30. april 2016, at kvalitetskontrollanten i afsnit D3 i arbejdsprogrammet vedrørende gennemgang af uafhængighed, til spørgsmål 1 om, hvorvidt uafhængighedsvurderingen er foretaget i overensstemmelse med revisionsvirksomhedens procedurer og politikker, har svaret "ja" og har skrevet følgende bemærkning: "*Bemærk dog at ejeren af selskabet sidder i bestyrelsen for revisionsfirmaet bestyrelsen.*"

Kvalitetskontrollanten har i afsnit D3 i arbejdsprogrammet vedrørende gennemgang af uafhængighed til spørgsmål 2, om hvorvidt revisor har dokumenteret stillingtagen til uafhængighed af kunden, og om uafhængighedsreglerne på revisionsopgaven er overholdt, svaret "nej", og skrevet følgende bemærkning: "*Ejeren af selskabet sidder i bestyrelsen for revisionsfirmaet bestyrelsen. Dette er en trussel mod underskrivende revisors uafhængighed.*"

Af "issue tracker" under punktet "Observationer og anbefalinger ved den gennemførte kvalitetskontrol af D" fremgår under i afsnit 1. Uafhængighed følgende: "*Observation Det er observeret at medejer af selskabet og direktør E også er formand for bestyrelsen for B A/S Godk. Revisorer. Det er kvalitetskontrollantens vurdering at relationen mellem ejeren og direktøren E og revisionsfirmaet/Underskrivende revisor kan være udtryk for manglende uafhængighed.*"

Indklagede har som sin kommentar hertil anført følgende: "*Erklæring vedlagt. Erklæringen er en skriftlig bekræftelse af tidligere mundtlige drøftelser med E. Jeg har på denne baggrund vurderet, at der ikke er eller har været problemer i relation til B A/S udførelse af revisionen.*"

Af erklæring af 15. oktober 2016 fremgår følgende:

Til

Erklæring om uafhængighed i relation til udførelse af revisionen for

Undertegnede, som samtidig er bestyrelsesformand i _____ A/S og tidligere aktionær i _____ A/S og nuværende medlem af ledelsen for dette selskab, erklærer herved, at der, efter min vurdering, ikke er eller har været interessekonflikter forbundet hermed.

Dette er bl. a. begrundet med følgende:

i A/S

- Er uden aktivitet i de seneste 5 år
- Er under afvikling/ forsøges solgt til anden side

Jeg har ikke på noget tidspunkt haft bestemmende indflydelse i selskabet.

15. november 2016

Registreret revisor

Af kvalitetskontrollantens rapportering vedrørende den gennemførte kontrol, Bilag 1, Generelt om revisionsvirksomheden, beskrivelse af kvalitetskontrollens genstand, art og omfang og kvalitetskontrollantens vurdering af revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem samt vurdering af de kontrollerede erklæringsopgaver, fremgår blandt andet følgende "... I samme sag er det endvidere kvalitetskontrollantens vurdering, at det forhold at revisionsvirksomheden afgiver erklæring omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, på årsregnskabet for en virksomhed, hvor formanden for revisionsvirksomhedens bestyrelse er medejer og direktør kan vække tvivl om revisors uafhængighed og være en overtrædelse af revisorloven samt uafhængighedsbekendtgørelsens bestemmelser. "

Indklagede har november 2016 underskrevet på kvalitetskontrollantens arbejdsrapport, herunder på, at alt relevant materiale til brug for kvalitetskontrollen af D A/S var forelagt for kontrollanten, samt at indklagede havde haft mulighed for at drøfte kontrollantens observationer og konklusioner med kontrollanten og i den forbindelse havde mulighed for at fremsætte kommentarer hertil.

I skrivelser af 12. december 2017 til de indklagede har Erhvervsstyrelsen fremsendt høring, hvoraf det blandt andet fremgår, at Erhvervsstyrelsen havde til hensigt at indbringe de indklagede for Revisornævnet.

Ved skrivelse af 22. januar 2018 har de indklagede svaret blandt andet:

"...
Sagens faktiske forhold

Sagen udspringer af en kvalitetskontrol. Statsautoriseret revisor H er udpeget som kvalitetskontrollant. Kontrollen blev reelt gennemført af en medarbejder, der ikke er kvalitetskontrollant. Den pågældende medarbejder I, der end ikke var godkendt revisor, forestod arbejdet med gennemgangen af de enkelte sager og var således blevet overladt arbejdet med

kontrollen. Kvalitetskontrollen er således ikke gennemført i overensstemmelse med de fastlagte regler herom, jf. nedenfor.

...

... På tidspunkterne for erklæringsafgivelserne var E således alene direktør, men ikke medlem af bestyrelsen for eller aktionær i selskabet D A/S. Es rolle i bestyrelsen for Revisionsvirksomheden har været meget begrænset. Hvervet som bestyrelsesformand var ulønnet, og han var ikke involveret i den daglige drift. E bistod via sin baggrund som virksomhedsrådgiver med egen konsulentvirksomhed i forbindelse med Revisionsvirksomhedens strategiske overvejelser om vækst ved opkøb af mindre revisionsvirksomheder. E har ikke relationer til Revisionsvirksomhedens andre kunder, og har i øvrigt ikke økonomiske interesser i Revisionsvirksomheden.

E har i forbindelse med kvalitetskontrollen den 15. november 2016 afgivet en skriftlig erklæring om, at der efter hans vurdering ikke har været interessekonflikter forbundet med As revision af D A/S' regnskaber. I erklæringen har E henvist til, at selskabet har været uden aktivitet de sidste 5 år, og at det er under afvikling eller forsøges solgt. Den skriftlige erklæring er udtryk for de mundtlige drøftelser, der har været mellem Revisor og E, som også er årsagen til, at Revisor konkret har vurderet, at der ikke var problemer i forhold til uafhængigheden.

Det fremgår af udskriften fra Revisors kvalitetsstyringssystem, at Revisor har svaret "ja" til spørgsmålet om, der er redegjort for arten og omfanget af de udførte arbejder og konklusioner, herunder bl.a. om revisor overholder uafhængighedsreguleringen. Det fremgår desuden af revisionsprotokollatet for regnskabsåret 2015/2016, at Revisor bl.a. erklærede, at han opfyldte lovgivningens krav til uafhængighed.

Det fremgår af kvalitetskontrollantens arbejdspapirer vedrørende enkeltsagen D A/S, at kvalitetskontrollanten har svaret "ja" til spørgsmålet om, hvorvidt uafhængighedsvurderingen er foretaget i overensstemmelse med revisionsvirksomhedens procedurer og politikker. Kvalitetskontrollanten har derimod svaret "nej" til spørgsmålet om, hvorvidt Revisor har dokumenteret stillingtagen til uafhængighed af kunden, og om uafhængighedsreglerne er overholdt. Kvalitetskontrollanten har tilføjet, at ejeren af selskabet sidder i bestyrelsen for Revisionsvirksomheden, hvilket efter "kontrollantens" opfattelse er en trussel mod Revisors uafhængighed.

Revisors uafhængighed

...

I forhold til § 6, stk. 1, nr. 3, skal det altså konkret vurderes, om der forelå en trussel. Derudover er det en betingelse for at bringe bestemmelsen i anvendelse, at den mulige trussel skyldes andre personer end de i § 2, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nævnte personer. Erhvervsstyrelsen kan således ikke kun lægge vægt på det forhold, at E var medlem af Revisionsvirksomhedens bestyrelse, da det vil svare til at sætte skøn under regel. Jeg henviser herved også til, at forholdet ikke er omfattet af de regler, hvor der altid foreligger en trussel mod uafhængigheden, men derimod de regler, hvor der kan foreligge en trussel. Denne retlige subsumption kræver derfor en konkret vurdering af sagens samlede omstændigheder. Det er væsentligt at være opmærksom på, at E ikke på

nogen måde er involveret i Revisionsvirksomhedens daglige drift, herunder revisionen og afgivelse af erklæringer med videre eller anden bistand til enkeltkunder. Revisionsvirksomhedens daglige ledelse udføres af Revisor, som også er direktør for Revisionsvirksomheden. Derudover er Revisor den ultimative ejer af Revisionsvirksomheden, og han er også registreret som den reelle ejer med 100 % ejerskab. E har ikke via Ejeraftalen eller på anden måde indflydelse på virksomhedens beslutninger. Det kan derfor lægges til grund, at E reelt ikke havde mulighed for, at udøve indflydelse på Revisors arbejde, idet Revisor som indirekte ene-ejer af Revisionsvirksomheden er overordnet E og derfor kan modsætte sig sådanne forsøg fra Es side, hvis de måtte forekomme.

Herudover bør det også indgå i trusselsvurderingen, at D A/S er et selskab uden aktivitet, og derfor er den direktørpost, som E har i selskabet alene formel og reelt uden indhold, da der ikke er en virksomhed at være daglig leder for. Der er derfor heller ikke ledelsesmæssige dispositioner, som Revisor skulle forholde sig til. Der foreligger derfor i den konkrete situation ikke en trussel mod revisors uafhængighed, og der var derfor heller ikke anledning til at foretage sikkerhedsforanstaltninger. Revisor har derfor ikke overtrådt uafhængighedsreglerne, og jeg henstiller derfor til, at Erhvervsstyrelsen undlader at indbringe sagen for Revisornævnet.

Mangelfuld anvendelse af kvalitetsstyringssystemet

...

Under alle omstændigheder gør jeg gældende, at uanset om der foreligger en overtrædelse af uafhængighedsreglerne eller ej, så er resultatet af denne vurdering ikke ensbetydende med, at kvalitetsstyringssystemet ikke er anvendt korrekt.

Indledningsvis gør jeg gældende, at kvalitetskontrollen ikke kan anvendes som dokumentation for, at kvalitetsstyringssystemet ikke er anvendt korrekt. Dette skyldes, at kontrolbesøget reelt ikke er foretaget af statsautoriseret revisor H, men derimod en af hans medarbejdere, jf. ovenfor. Reglerne i den dagældende bekendtgørelse nr. 985 af 11. september 2014 om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed er derfor ikke overholdt. Jeg henviser til §§ 8 og 10, hvoraf det forudsætningsvis fremgår, at det er den udpegede kvalitetskontrollant, der skal udføre kontrollen. Selve kontrolbesøget udgør en meget væsentlig del af kvalitetskontrollen, og kan ikke overlades til andre. I forhold til resultatet af kvalitetskontrollen bemærker jeg, at kvalitetskontrollanten har svaret "ja" til spørgsmålet om, hvorvidt der er foretaget uafhængighedsvurdering i overensstemmelse med revisionsvirksomhedens procedurer. Dette svar forudsætter således, at Revisor har foretaget en uafhængighedsvurdering, hvilket kvalitetskontrollanten bekræfter er tilfældet. Kvalitetskontrollanten har derimod svaret nej til det næste spørgsmål om dokumentation for stillingtagen til uafhængighed, og om reglerne for uafhængighed er overholdt, og svaret er begrundet med henvisning til de forhold, der er anført i relation til den omtalte konkrete trussel mod Revisors uafhængighed. Det anførte spørgsmål indeholder således reelt to selvstændige spørgsmål. Kvalitetskontrollanten skal således forholde sig til dels et formelt dokumentationskrav og dels et materielt krav om uafhængighed. Disse to spørgsmål kan derfor besvares uafhængigt af hinanden. Den omstændighed at kvalitetskontrollanten har svaret nej, er ikke ensbetydende med, at dokumentationskravet ikke er overholdt, idet jeg herved også henviser til begrundelsen for svaret, der henviser til, at der efter kontrollantens opfattelse ikke materielt var uafhængighed.

Dokumentationen for, at Revisor har forholdt sig til spørgsmålet om uafhængighed fremgår af arbejdsrapporterne, hvor Revisor har svaret "ja" til, at han er uafhængig, og

derudover fremgår det også af revisionsprotokollatet, at Revisor erklærede at være uafhængig. I øvrigt bemærker jeg, at overtrædelser af revisorlovens § 28 ikke ses at være strafsanktioneret, jf. lovens § 54. Af de nævnte grunde bør dette forhold ikke indbringes for Revisornævnet.

Afsluttende bemærkninger

...

Den reviderede virksomhed er som nævnt uden aktivitet, og dermed er der ikke konkret risiko for, at brugere af regnskabet vil lide tab som følge af eventuelle mangler ved regnskabet, som ikke er blevet opdaget af Revisor. Jeg henviser i den forbindelse også til kvalitetskontrollantens mail af 9. august 2017 til Erhvervsstyrelsen, hvor han henviser til kommentarer i issuetracker om, at regnskabets tal taler for sig selv. Der er i øvrigt ikke konstateret fejl i regnskabet. Endelig skal det tillægges betydelig vægt, at kvalitetskontrollen ikke er gennemført i henhold til dagældende regler, og resultat af denne kan derfor ikke udgøre bevis for overtrædelse af revisorlovgivningen, såfremt sagen indbringes for Revisornævnet

...

Ved skrivelser af 2. maj 2018 traf Erhvervsstyrelsen afgørelse i sagen, herunder om indbringelse af de indklagede for Revisornævnet.

Parternes bemærkninger:

Indklagede personligt - sag 32/2018:

Klager, Erhvervsstyrelsen, har indledningsvis oplyst, at indklagede har afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for D A/S for 2014/15 og for 2015/16. Indklagede er ejer af revisionsvirksomheden B A/S Godkendte Revisorer og indgår i revisionsvirksomhedens ledelse, som henholdsvis direktør og medlem af bestyrelsen. Ud over indklagede har der i en periode været tilknyttet en yderligere revisor i revisionsvirksomheden. E er formand for bestyrelsen i B A/S Godkendte Revisorer. Endvidere har E inden for den periode, hvori indklagede har afgivet erklæring med sikkerhed over for D A/S, været direktør i D A/S.

Indklagede har ikke taget dokumenteret stilling til sin uafhængighed i forbindelse med sin afgivelse af revisionspåtegning overfor D A/S. Efterfølgende i forbindelse med gennemførelse af kvalitetskontrol i 2016 er der udarbejdet en erklæring, som indklagede har tiltrådt, og hvori E har vurderet, at der ikke er eller har været interessekonflikter i forbindelse med Es funktion som bestyrelsesformand i B A/S Godkendte Revisorer og som aktionær og ledelsesmedlem i D A/S.

Indklagede har på baggrund af ovennævnte erklæring, som er en bekræftelse af tidligere mundtlige drøftelser med E, vurderet, at der ikke er problemer i relation til B A/S Godkendte Revisorer udførelse af revisionen. Klager har videre bemærket, at kvalitetskontrollanten har rapporteret sine observationer om tvivl om revisors uafhængighed til revisionsvirksomheden den 22. november 2016, og at indklagede alligevel har afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for D A/S 2016/17 den 18. oktober 2017, samt at E er fratrukket som direktør i D A/S den 5. oktober 2017.

Kvalitetskontrollantens observationer burde have givet indklagede anledning til at foretage yderligere overvejelser vedrørende sin uafhængighed forud for afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2016/17.

Det er en væsentlig trussel mod revisors uafhængighed, at der er sammenfald mellem revisionsvirksomhedens ledelse, herunder underskrivende revisor og ledelsen i den virksomhed, som revisor afgiver erklæring overfor. Der er tale om en mindre revisionsvirksomhed, og den omstændighed, at E er bestyrelsesformand i revisionsvirksomheden medfører, at E har haft

mulighed for at kontrollere opgavens udførelse, hvilket for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed.

Til det af indklagede anførte - om, at Es rolle i bestyrelsen for revisionsvirksomheden har været meget begrænset, at hvervet var ulønnet, at han ikke var involveret i den daglige drift, og at E reelt ikke havde mulighed for at udøve indflydelse på revisors arbejde - har klager anført, at der i den konkrete sag er lagt vægt på, at E er bestyrelsesformand i revisionsvirksomheden. En velinformeret tredjemand kan ikke forventes at være bekendt med, at bestyrelsesformanden i en revisionsvirksomhed ikke er involveret i eller har det overordnede ansvar for revisionsvirksomhedens drift.

Til det af klager anførte - om, at det bør indgå i trusselvurderingen, at D A/S er et selskab uden aktivitet, at den direktørpost, E har i selskabet, alene er formel og reelt uden indhold, da der ikke er en virksomhed at være daglig leder for, ligesom der heller ikke er ledelsesmæssige dispositioner, som revisor har skulle forholde sig til, og at der ikke siden 2012/13 har været kreditorer i selskabet - har klager bemærket, at selskabets kortfristede gældsforpligtelser i årsregnskabet for 2014/15 udgør 9.756 tkr., hvoraf 833 tkr. udgøres af leverandørgæld, samt at selskabets kortfristede gældsforpligtelser i årsregnskabet for 2015/16 udgør 8.933 tkr. Hertil kommer, at det er selskabets ledelse, der er ansvarlig for aflæggelse af årsregnskaber, ligesom blandt andet forhold, der omhandler going concern, er en ledelsesbeslutning. Der har således været ledelsesmæssige dispositioner i D A/S, som revisor skulle forholde sig til. Hertil kommer, at omfanget af selskabets aktiviteter ikke kan berettige, at en revisor ikke skal være uafhængig og ikke skal dokumentere sine overvejelser om uafhængighed. Der er derfor tale om en trussel, der medfører, at der skulle have været truffet sikkerhedsforanstaltninger med henblik på at reducere denne trussel til et acceptabelt niveau. Med baggrund i klagers samlede vurdering af Es tilknytning til B A/S Godkendte Revisorer, ville den eneste sikkerhedsforanstaltning i den pågældende situation være, at indklagede afstod fra at afgive revisionspåtegning på D A/S' årsrapporter.

Klager har supplerende til det af indklagede anførte - om, at den reviderede virksomhed er uden aktivitet, og at der dermed ikke er konkret risiko for, at brugere af regnskabet vil lide tab som følge af eventuelle mangler ved regnskabet, som ikke er blevet opdaget af revisor, samt henvisningen til en mail fra kvalitetskontrollanten af 9. august 2017 til Erhvervsstyrelsen - bemærket, at det ingen relevans har for sagen, hvorvidt den reviderede virksomhed er uden aktivitet. Spørgsmålet om revisors uafhængighed kan ikke tilsidesættes med den begrundelse, at der er tale om et selskab uden aktiviteter. Klager er herudover ikke enig i, at der ikke er en konkret risiko for, at brugere af regnskabet vil lide tab som følge af eventuelle mangler med regnskabet. Den omstændighed, at der eventuelt udelukkende er tale om en begrænset gruppe af regnskabsbrugere, kan ikke tillægges vægt i forhold til vurderingen af udførelsen af revisors opgaver som offentlighedens tillidsrepræsentant. Dette fremgår blandt andet af Revisornævnets kendelse nr. 42-2016 af 13. marts 2017.

Klager har på baggrund af ovenstående gjort gældende, at indklagede personligt har overtrådt revisorlovens § 16, stk. 1, § 23, stk. 1 og § 24, samt uafhængighedsbekendtgørelsens dagældende § 6, stk. 1, nr. 3, idet der foreligger omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om revisors uafhængighed som følge af, at formanden for revisionsvirksomhedens bestyrelse er direktør i D A/S. Revisor har desuden ikke foretaget dokumenteret stillingtagen til sin uafhængighed.

Klager har til klagepunktet i øvrigt henvist til uafhængighedsbekendtgørelsens dagældende § 1, stk. 2, nugældende § 1, stk. 1, § 6, stk. 1, samt afsnit 2 i vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed.

Revisionsvirksomheden - sag 33/2018:

Klager har indledningsvist henvist til, at revisionspåtegningerne er afgivet gennem den indklagede revisionsvirksomhed, B A/S Godkendte Revisorer. Indklagede A er ejer af den indklagede revisionsvirksomhed B A/S Godkendte Revisorer og indgår i revisionsvirksomhedens ledelse som henholdsvis direktør og medlem af bestyrelsen. Ud over indklagede A har der i en periode været tilknyttet en yderligere revisor i revisionsvirksomheden. E er formand for bestyrelsen i B A/S Godkendte Revisorer. Endvidere har E inden for den periode, hvori indklagede A har afgivet erklæring med sikkerhed over for D A/S, været direktør i D A/S.

På baggrund af de dokumenterede oplysninger kan det lægges til grund, at indklagede A har foretaget uafhængighedsvurdering i overensstemmelse med revisionsvirksomhedens procedurer og politikker, men at forholdet vedrørende personsammenfaldet mellem revisionsvirksomhedens bestyrelsesformand og direktør i D A/S ikke er adresseret i indklagedes foretagne uafhængighedsvurdering. Der er derfor ikke taget dokumenteret stilling til denne trussel mod uafhængigheden i den foretagne uafhængighedsvurdering. Efterfølgende i forbindelse med gennemførelse af kvalitetskontrol i 2016 er der udarbejdet en erklæring, som indklagede A har tiltrådt, hvori E har vurderet, at der ikke er eller har været interessekonflikter i forbindelse med Es funktion som bestyrelsesformand i B A/S Godkendte Revisorer og som aktionær og ledelsesmedlem i D A/S.

Indklagede A har på baggrund af ovennævnte erklæring, som er en bekræftelse af tidligere mundtlige drøftelser med E, vurderet, at der ikke er problemer i relation til B A/S Godkendte Revisorer udførelse af revisionen.

Klager har videre anført, at det ikke er tilstrækkeligt, at revisionsvirksomheden har etableret de fornødne generelle procedurer for vurdering af uafhængighed. Revisionsvirksomheden skal tillige kunne dokumentere, at disse procedurer konkret er blevet fulgt for enhver enkelt sags vedkommende.

Til det i høringssvaret til Erhvervsstyrelsen anførte - om, at der reelt er tale om to selvstændige spørgsmål, idet der dels er tale om et formelt dokumentationskrav, dels et materielt krav om uafhængighed, og at disse spørgsmål kan besvares uafhængigt af hinanden, at den omstændighed, at kvalitetskontrollanten har svaret ”nej” til spørgsmålet om, hvorvidt revisor har dokumenteret sin uafhængighed, ikke er ensbetydende med, at dokumentationskravet ikke er overholdt, idet der er henvist til, at dette beror på en konkret vurdering af, hvorvidt der har foreligget en trussel mod revisors uafhængighed, at såfremt der ikke har foreligget en trussel mod revisors uafhængighed, var der heller ingen grund til at foretage sikkerhedsforanstaltninger, at uanset om der foreligger en overtrædelse af uafhængighedsreglerne eller ej, så er resultatet af denne vurdering ikke ensbetydende med, at kvalitetsstyringssystemet ikke er anvendt korrekt, at kvalitetskontrollanten har svaret ”ja” til spørgsmålet om, hvorvidt der er foretaget uafhængighedsvurdering i overensstemmelse med revisionsvirksomhedens procedurer, og at dette svar forudsætter, at revisor har foretaget en uafhængighedsvurdering, at revisor har forholdt sig til spørgsmålet om uafhængighed fremgår ved, at revisor har svaret ”ja” til, at han er uafhængig, og at dette derudover også fremgår af revisionsprotokollatet, hvor revisor har erklæret at være uafhængig - har klager oplyst, at klager er enig i, at revisor objektivt set har udfyldt det pågældende spørgsmål i overensstemmelse med revisionsvirksomhedens procedurer. Revisor har dog ikke dokumenteret at

have forholdt sig konkret til den foreliggende trussel. Såvel revisor som bestyrelsesformand har været bekendt med, at der i dette konkrete tilfælde har foreligget en situation, hvor der er trusler mod revisors uafhængighed. Dette understøttes af, at revisor selv har bemærket, at den omtalte erklæring dateret 15. november 2016 er en bekræftelse af tidligere mundtlige drøftelser med E. Ved ikke at have dokumenteret at have forholdt sig til truslen mod revisors uafhængighed, er der tale om en tilsidesættelse af revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem. Hertil kommer, at formanden for bestyrelsen i revisionsvirksomheden har det overordnede ansvar for at sikre, at revisionsvirksomheden overholder revisorlovgivningen, herunder uafhængighedsreglerne, og at revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem anvendes i fornødent omfang. Dette indebærer også, at det skal sikres, at der foretages tilstrækkelig dokumentation for vurdering af revisors uafhængighed, samt at der træffes nødvendige sikkerhedsforanstaltninger i tilfælde, hvor uafhængigheden kan være truet. I dette tilfælde har såvel revisor som revisionsvirksomhedens bestyrelsesformand været bekendt med, at der har eksisteret en trussel uden, at dette er afspejlet med den fornødne dokumentation, herunder stillingtagen til sikkerhedsforanstaltninger i revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem. Det er en væsentlig trussel mod revisors uafhængighed, at der er sammenfald mellem revisionsvirksomhedens ledelse, herunder underskrivende revisor og ledelse i den virksomhed, der er afgivet erklæring overfor. Klager har videre anført, at der er tale om en mindre revisionsvirksomhed, og den omstændighed, at E er bestyrelsesformand i revisionsvirksomheden medfører, at E har haft mulighed for at kontrollere opgavens udførelse, hvilket for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed.

Det det i høringssvaret til Erhvervsstyrelsen anførte - om, at Es rolle i bestyrelsen for revisionsvirksomheden har været meget begrænset, at hvervet var ulønnet, at han ikke var involveret i den daglige drift, og at E reelt ikke havde mulighed for at udøve indflydelse på revisors arbejde - har klager oplyst, at klager i den konkrete sag har lagt vægt på, at E er bestyrelsesformand i revisionsvirksomheden. En velinformeret tredjemand kan ikke forventes at være bekendt med, at bestyrelsesformanden i en revisionsvirksomhed ikke er involveret i eller har det overordnede ansvar for revisionsvirksomhedens drift.

Hertil kommer, at kvalitetskontrollanten har rapporteret sine observationer vedrørende tvivl om revisors uafhængighed til revisionsvirksomheden den 22. november 2016, og at indklagede A alligevel har afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for D A/S 2016/17 den 18. oktober 2017, samt at E er fratrådt som direktør i D A/S den 5. oktober 2017. Kvalitetskontrollantens observationer burde have givet såvel indklagede A som den indklagede revisionsvirksomhed anledning til at foretage yderligere overvejelser vedrørende overholdelse af uafhængighedsreglerne. Der er tale om en trussel, der medfører, at der skulle have været truffet sikkerhedsforanstaltninger med henblik på at reducere denne trussel til et acceptabelt niveau. Efter en samlet vurdering af Es tilknytning til B A/S Godkendte Revisorer, ville den eneste sikkerhedsforanstaltning i den pågældende situation være, at indklagede A afstod fra at afgive erklæring overfor D A/S.

Klager har afslutningsvis gjort gældende, at der er tale om en grov tilsidesættelse af revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem, idet bestyrelsesformanden for revisionsvirksomheden, som netop må forventes at bestræbe sig på at bære det overordnede ansvar for revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem, samtidig er den person, som udgør denne trussel mod uafhængigheden. Den overordnede ansvarlige burde imidlertid have sikret, at denne væsentlige trussel mod revisors og revisionsvirksomhedens uafhængighed blev adresseret, vurderet og håndteret i den foretagne uafhængighedsvurdering. Klager har derfor gjort gældende, at den indklagede revisionsvirksomhed har overtrådt - dagældende og nugældende - revisorlovs §§ 24 og § 28, stk. 1, idet den indklagede

revisionsvirksomhed ikke har sikret anvendelse af revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringsstyringssystem for så vidt angår dokumenteret stillingtagen til uafhængighed ved afgivelse af erklæringer gennem revisionsvirksomheden, hvor der foreligger omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om revisors uafhængighed som følge af personsammenfald mellem formanden for revisionsvirksomhedens bestyrelse og medejer og direktør i det selskab, som der gennem revisionsvirksomheden er afgivet revisionspåtegning med sikkerhed overfor.

Klager har til klagepunktet i øvrigt henvist til uafhængighedsbekendtgørelsens dagældende § 1, stk. 2, nugældende § 1, stk. 1, § 6, stk. 1, samt afsnit 2 i vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed.

De Indklagede har til støtte for klagepunkterne samlet til sagerne **32/2018 og 33/2018** anført, at det bestrides, at indklagede personligt har overtrådt revisorloven og uafhængighedsbekendtgørelsen ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskaberne for D A/S for 2014/15 og for 2015/16, og at indklagede B A/S Godkendte Revisorer har overtrådt revisorloven i tilknytning til anvendelse af kvalitetsstyringsystemet, herunder bestrides det, at der ikke blev foretaget dokumenteret stillingtagen til uafhængigheden.

De indklagede har vedrørende sagernes faktiske forhold henvist til svarskrivelsen af 22. januar 2018 til Erhvervsstyrelsen, der i det væsentlige er gengivet ovenfor.

De indklagede har til støtte for klagepunkterne samlet til det af klager anførte - om, at der ved klagers forvaltningsretlige afgørelse om indbringelsen er lagt vægt på, at det omhandlede forhold kan antages at have eller kunne få betydning for regnskabsbrugers beslutninger, idet det er en grundlæggende forudsætning for revisors afgivelse af erklæringer efter revisorlovens § 1, stk. 2, at revisor er uafhængig, at der er tale om en grov forseelse, at der er henvist til revisorlovens §§ 23 og 24 samt dagældende uafhængighedsbekendtgørelses § 6, stk. 1, nr. 3, som omhandler situationer, hvor der kan foreligge en trussel mod uafhængigheden - gjort gældende, at bestemmelsen skal ses i sammenhæng med bekendtgørelsens § 2, der fastslår i hvilke situationer, der altid foreligger en trussel mod revisors uafhængighed, hvilket imidlertid må bero på en konkret vurdering, hvor sagens omstændigheder inddrages. Klager har i sin vurdering lagt til grund, at da der er tale om en mindre revisionsvirksomhed, er det det forhold, at E var bestyrelsesformand i sig selv nok til, at han havde mulighed for at kontrollere opgavens udførelse, hvorfor der forelå en trussel mod revisors uafhængighed. I forhold til § 6, stk. 1, nr. 3, skal det altså konkret vurderes, om der forelå en trussel. Derudover er det en betingelse for at bringe bestemmelsen i anvendelse, at den mulige trussel skyldes andre personer end de i § 2, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nævnte personer. Klager kan således ikke kun lægge vægt på det forhold, at E var medlem af Revisionsvirksomhedens bestyrelse, da det vil svare til at sætte skøn under regel. Der henvises herved også til, at forholdet ikke er omfattet af de regler, hvor der altid foreligger en trussel mod uafhængigheden, men derimod de regler, hvor der kan foreligge en trussel. Denne retlige subsumtion kræver derfor en konkret vurdering af sagens samlede omstændigheder. Det er væsentligt at være opmærksom på, at E ikke på nogen måde er involveret i Revisionsvirksomhedens daglige drift, herunder revisionen og afgivelse af erklæringer med videre eller anden bistand til enkeltkunder. Revisionsvirksomhedens daglige ledelse udføres af Revisor, som også er direktør for Revisionsvirksomheden. Derudover er Revisor den ultimative ejer af Revisionsvirksomheden, og han er også registreret som den reelle ejer med 100 % ejerskab. E har ikke via Ejeraftalen eller på anden måde indflydelse på virksomhedens beslutninger. Det kan derfor lægges til grund, at E reelt ikke havde mulighed for at udøve indflydelse på Revisors arbejde, idet Revisor som indirekte ene-ejer af Revisionsvirksomheden er overordnet E og derfor kan modsætte sig sådanne forsøg fra Es side, hvis de måtte forekomme. Herudover bør det også indgå i

trusselsvurderingen, at D A/S er et selskab uden aktivitet, og derfor er den direktørpost, som E har i selskabet, alene formel og reelt uden indhold, da der ikke er en virksomhed at være daglig leder for. Der er derfor heller ikke ledelsesmæssige dispositioner, som Revisor skulle forholde sig til. De indklagede har derfor gjort gældende, at der i denne sag ikke foreligger en trussel mod revisors uafhængighed, og der var derfor heller ikke anledning til at foretage sikkerhedsforanstaltninger. De indklagede har derfor ikke overtrådt uafhængighedsreglerne.

Til det af klager anførte - om, at der i forbindelse med uafhængighedsvurderingen ikke er taget stilling til, at Revisionsvirksomhedens bestyrelsesformand også var medejer og direktør i D A/S - har de indklagede bemærket, at klager på den baggrund synes at lægge til grund, at kvalitetsstyringssystemet ikke er anvendt tilstrækkeligt. Som anført ovenfor bestrides det, at revisor har overtrådt uafhængighedsreglerne. Hertil kommer, at uanset om der foreligger en overtrædelse af uafhængighedsreglerne eller ej, så er resultatet af denne vurdering ikke ensbetydende med, at kvalitetsstyringssystemet ikke er anvendt korrekt.

I forhold til resultatet af kvalitetskontrollen har de indklagede bemærket, at kvalitetskontrollanten har svaret ”ja” til spørgsmålet om, hvorvidt der er foretaget uafhængighedsvurdering i overensstemmelse med revisionsvirksomhedens procedurer. Dette svar forudsætter således, at Revisor har foretaget en uafhængighedsvurdering, hvilket kvalitetskontrollanten bekræfter er tilfældet. Kvalitetskontrollanten har derimod svaret nej til det næste spørgsmål om dokumentation for stillingtagen til uafhængighed, og om reglerne for uafhængighed er overholdt, og svaret er begrundet med henvisning til de forhold, der er anført i relation til den omtalte konkrete trussel mod Revisors uafhængighed. Det anførte spørgsmål indeholder således reelt to selvstændige spørgsmål. Kvalitetskontrollanten skal således forholde sig til dels et formelt dokumentationskrav, dels et materielt krav om uafhængighed. Disse to spørgsmål kan derfor besvares uafhængigt af hinanden. Den omstændighed, at kvalitetskontrollanten har svaret nej, er ikke ensbetydende med, at dokumentationskravet ikke er overholdt, idet de indklagede herved henviser til begrundelsen for svaret, der henviser til, at der efter kontrollantens opfattelse ikke materielt var uafhængighed. Dokumentationen for, at Revisor har forholdt sig til spørgsmålet om uafhængighed, fremgår af arbejdspapirerne, hvor Revisor har svaret ”ja” til, at han er uafhængig, og derudover fremgår det også af revisionsprotokollatet, at Revisor erklærede at være uafhængig.

De indklagede har videre henvist til det forvaltningsretlige proportionalitetsprincip, hvorefter en mindre indgribende sanktion bør vælges, hvis den anses for tilstrækkelig. Revisornævnet bør foretage en konkret vurdering af sagerne, herunder de faktiske forhold og deres alvor. Det skal herunder tillægges betydelig vægt, at den rejste problematik om uafhængighed ikke har haft reel betydning, idet den reviderede virksomhed er uden aktivitet, og der er ingen kreditorer, herunder mulige långivere, samarbejdspartnere, kapitalejere eller andre, der risikerer at lide tab. Indklagede har i den forbindelse henvist til blandt andet til ændringen af revisorloven i 2016 (lov nr. 631 af 8. juni 2016), hvor der i forarbejderne er bemærkninger om Erhvervsstyrelsens indbringelse af sager for Revisornævnet. Det fremgår af disse bemærkninger, at man i højere grad skal slutte mindre alvorlige sager med påtale eller påbud. Denne sag er efter en konkret vurdering mindre alvorlig.

De indklagede har videre gjort gældende, at Revisornævnet også bør lægge vægt på de principper om sanktionsfastsættelse, der fremgår af § 16 i den gældende bekendtgørelse om Revisornævnet, særligt § 16, nr. 7, hvorefter der skal tages hensyn til forseelsens betydning for tredjemands beslutningstagen. Den reviderede virksomhed er som nævnt uden aktivitet, og dermed er der ikke konkret risiko for, at brugere af regnskabet vil lide tab som følge af eventuelle mangler ved regnskabet, som ikke er blevet opdaget af revisor. Indklagede har yderligere i den forbindelse henvist

til kvalitetskontrollantens mail af 9. august 2017 til Erhvervsstyrelsen, hvor han henviser til kommentarer i issuetracker om, at regnskabs tal taler for sig selv. Der er i øvrigt ikke konstateret fejl i regnskabet.

De indklagede har supplerende til det af klager anførte - om, at det er uden relevans for sagen, hvorvidt den reviderende virksomhed er/var uden aktivitet - gjort gældende, at dette bestrides, idet det pågældende forhold blandt andet har betydning for udmålingen af en eventuel sanktion. Den afgørelse, som Revisornævnet træffer, bygger på en række generelle retsprincipper med det formål, at afgørelsen blandt andet ikke må være ude af proportioner. Derfor har inddragelsen af dette faktum relevans for sagen. Det bemærkes, at de indklagede ikke tidligere har været indbragt for Revisornævnet eller ellers er fundet skyldige i overtrædelser af god revisorskik. De indklagede har ud over at henvise til proportionalitetsprincippet betydning i denne sag også henvist til, at man ved en eventuel udmåling af en sanktion bør tage i betragtning, at såvel indklagedes revisionsvirksomhed som indklagede personligt er indbragt for Revisornævnet for samme forhold. Såfremt dette forhold skulle blive selvstændigt sanktioneret over for revisionsvirksomheden, bør sagen kunne afsluttes med en advarsel over for indklagede personligt, bl.a. fordi indklagede er enejer af denne virksomhed.

Fremmøde i Revisornævnet

Indklagede har under sit fremmøde i Revisornævnet i det hele henvist til sine skriftlige indlæg i sagen. Indklagede har i denne forbindelse særligt fremhævet, at selskabet D A/S, hvor E i den aktuelle periode var direktør og ikke medejer, ikke havde nogen drift og dermed ingen aktivitet samt, at Es rolle i revisionselskabets bestyrelse var ganske tilbagetrukket og ikke angik det daglige arbejde vedrørende revision. E var alene med i bestyrelsen i revisionselskabet, fordi han havde kompetencer inden for virksomhedsudvikling og strategier, som var relevante i forbindelse med revisionsvirksomhedens udvikling. E havde ej heller nogen økonomisk interesse i revisionsvirksomheden. Der blev på denne baggrund foretaget en konkret vurdering af indklagedes uafhængighed. Erklæringen af 15. november 2016 konkluderede på samme måde vedrørende uafhængigheden - der var ingen reelle udfordringer.

Indklagede har videre blandt andet fremhævet, at klagers henvisning til, at der er tale om en mindre revisionsvirksomhed, hvorfor indflydelsen fra E derfor er større, ikke er korrekt. Der er i denne sag alene - hvis nogen - tale om en teoretisk indflydelse. Klagers indsigelse er således uden hold i virkeligheden og kan ikke være bærende for argumentet om, at der i denne sag er tale om en alvorlig tilsidesættelse af god revisorskik.

Indklagede har endelig blandt andet henvist til, at ved en eventuel bødesanktion skal Revisornævnet foretage en proportionalitetsafvejning, herunder tage hensyn til, at der ikke reelt har været tale om en overtrædelse, der har påvirket indklagedes erklæringsafgivelse, at ingen regnskabsbrugere blev eller havde risiko for at blive vildledt, at indklagede ikke tidligere har været indbragt for Revisornævnet samt, at revisorloven er ændret således, at mindre alvorlige tilsidesættelser af god revisorskik alene sanktioneres med en irettesættelse. Endelig skal der tages hensyn til, at indklagede personligt og det af indklagede ejede revisionselskab er indbragt for helt samme forseelse.

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 efter lovens ikrafttræden, behandles efter reglerne i denne lov. Denne sag behandles derfor efter de efter den 17. juni 2016 gældende regler.

Registreret revisor A personligt - sag 32/2018

Revisornævnet lægger til grund som ubestridt, at indklagede på tidspunktet for afgivelsen af revisionspåtegningen på årsregnskabet for D A/S for regnskabsåret 2014/15 den 30. september 2015 og for regnskabsåret 2015/16 den 25. september 2016 var ejer af revisionsvirksomheden B A/S Godkendte Revisorer, hvorigennem indklagede afgav sine erklæringer. Revisornævnet lægger endvidere til grund som ubestridt, at E på tidspunkterne for revisionspåtegningernes afgivelse både var bestyrelsesmedlem i revisionsvirksomheden B A/S Godkendte Revisorer og direktør i selskabet D A/S.

Revisornævnet lægger vedrørende indklagedes dokumentation i sine arbejdspapirer for så vidt angår uafhængighed til grund, at indklagede i overensstemmelse med det af indklagede selv oplyste har udfyldt kvalitetsstyringssystemets spørgsmål vedrørende habilitet i forhold til selskabet D A/S for de pågældende regnskabsår, samt at indklagede har besvaret disse spørgsmål med oplysning om, at der ikke forelå habilitetsproblemer ved afkrydsning eller ved ja/nej svar. Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede ikke i sine arbejdspapirer skriftligt har behandlet eller dokumenteret forbindelsen til E, hvilket underbygges af kvalitetskontrollantens bemærkninger hertil.

På denne baggrund er det bevist, indklagede personligt - idet det er indklagede, der som registreret revisor selvstændigt har ansvar for at dokumentere sin uafhængighed - ikke har foretaget tilstrækkelig skriftlig dokumenteret stillingtagen til sin uafhængighed, hvorved indklagede har overtrådt revisorlovens § 23 og dermed tilsidesat god revisorskik. Kravet er en følge af god revisorskik og følger ikke i sig selv af kvalitetsstyringssystemet, hvis formål alene er at understøtte revisor i at udføre sit erklæringsarbejde i overensstemmelse med god revisorskik.

Det forhold, at der efterfølgende den 15. november 2016 af E er udarbejdet en erklæring om uafhængighed i relation til revision af D A/S, hvilken erklæring indklagede har tiltrådt, kan ikke føre til et andet resultat.

Efter - nugældende og dagældende 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, forretnings- eller ansættelsesmæssigt forhold, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed.

Efter bekendtgørelsen 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 blandt andet efter bekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 3, foreligge, såfremt andre personer end de i § 2, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, - personer tilknyttet opgaven og familiemæssige bånd - omtalte, 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.

Revisornævnet lægger til grund som utvivlsomt, at indklagede - såfremt indklagede selv havde været direktør i D A/S - ikke som uafhængig revisor og som offentlighedens tillidsrepræsentant ville kunne have afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2014/15 og 2015/16 for D A/S,

men ville skulle have afstået fra at afgive revisionspåtegningerne, jf. hertil bekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 3.

Revisornævnet finder det endvidere godtgjort, at det hos en velinformeret tredjemand må vække tvivl om indklagedes uafhængighed på tidspunktet for indklagedes erklæringsafgivelser, at indklagede, der havde en forretningsmæssig forbindelse til E, idet denne var bestyrelsesmedlem i revisionsvirksomheden B A/S Godkendte Revisorer, hvorigennem indklagede afgav sine revisionspåtegninger, og som indklagede var ejer af, samtidig med, at E var direktør i D A/S, som revisionspåtegningerne angik.

Herved har indklagede ved afgivelse af revisionspåtegningerne på årsregnskabet for D A/S for 2014/15 den 30. september 2015 og på årsregnskabet for 2015/16 den 25. september 2016 overtrådt - dagældende og nugældende - revisorlovs § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsen, og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Det af indklagede oplyste om aktivitet i selskabet D A/S, herunder at der alene er tale om en begrænset kreds af regnskabsbrugere, og at der ikke foreligger en konkret risiko for, at disse vil lide tab, samt det oplyste om Es manglende muligheder for i kraft af sin bestyrelsespost i revisionsvirksomheden at påvirke indklagedes revision, kan ikke føre til et andet resultat.

Der er ved bødefastsættelsen lagt vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til en revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Efter Revisornævnets faste praksis - også efter ændringen af revisorloven med virkning fra den 17. juni 2016 - fastsættes en bøde på 100.000 kr. for overtrædelser af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger særlige formildende eller skærpene omstændigheder. Revisornævnet finder ikke, at indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik, der angår tilsidesættelse af reglerne om uafhængighed som offentlighedens tillidsrepræsentant og dermed en tilsidesættelse af helt grundlæggende krav til en revisor, er en forseelse af mindre alvorlig karakter, jf. hertil lobbemærkningerne til ændringen af revisorloven af 8. juni 2016. Revisornævnet finder ikke, at det af indklagede oplyste om, at uafhængigheden ikke i denne sag har haft reel betydning, at den reviderede virksomhed var uden aktivitet, at der ikke var mulige kreditorer, herunder mulige långivere, samarbejdspartnere eller andre, der risikerede at lide tab, og at revisionspåtegningerne ikke kunne få betydning for tredjemands beslutningstagen, kan føre til en nedsættelse af bøden. Revisornævnet finder videre ikke, at der foreligger andre omstændigheder, der kan begrunde en forhøjelse eller en nedsættelse af bøden. For overtrædelse af - nugældende og dagældende - revisorlovs § 24 og dermed tilsidesættelse af god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, pålægges indklagede A derfor i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde på 100.000 kr.

Revisionsvirksomheden B A/S Godkendte Revisorer - sag 33/2018

Revisornævnet lægger til grund, at Erhvervsstyrelsen har indbragt den indklagede revisionsvirksomhed B A/S Godkendte Revisorer på grundlag af en kvalitetskontrol, jf. revisorlovens § 29, hvor der er fundet fejl og mangler hos virksomheden, som efter Erhvervsstyrelsens opfattelse gav anledning til sagens indbringelse for Revisornævnet, jf. hertil revisorlovens § 43, stk. 5.

Revisornævnet lægger til grund som ubestridt, at den indklagede revisionsvirksomhed B A/S Godkendte Revisorer har et kvalitetsstyringssystem, der er tilfredsstillende efter sit indhold og taget i brug af den godkendte revisorer, der er tilknyttet revisionsvirksomheden, registreret revisor A.

Efter revisorlovens - dagældende og nugældende - § 28 har en revisionsvirksomhed ikke alene pligt til at have et kvalitetsstyringssystem, men også pligt til at kunne dokumentere anvendelsen heraf. Efter nugældende revisorlovens § 24, stk. 5, - dagældende § 24, stk. 6, - skal en revisionsvirksomhed sikre, at revisorerne i forbindelse med udførelsen af opgaverne i deres arbejdsrapporter dokumenterer alle væsentlige trusler mod revisors og revisionsvirksomhedens uafhængighed og de sikkerhedsforanstaltninger, der er truffet for at mindske disse.

For så vidt angår klagen over, at revisionsvirksomheden B A/S Godkendte Revisorers kvalitetsstyringssystem ikke er dokumenteret anvendt i tilstrækkeligt omfang, beror det på en sædvanlig bevisvurdering, om klager har ført bevis for, at kvalitetsstyringssystemet ikke anvendes i tilstrækkelig grad og dermed ikke efterleves. I denne tilfældegruppe vil forekomsten af fejl og mangler ved de enkelte revisionsopgaver sædvanligvis - som det også er tilfældet i denne sag - blive påberåbt af klager som udgørende beviset for, at der er virksomhedsansvar for revisionsvirksomheden for utilstrækkelig efterlevelse.

Som anført ovenfor har Revisornævnet fundet det bevist, at indklagede revisor A personligt er skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik i forbindelse med de af ham afgivne revisionspåtegninger på årsregnskaberne for regnskabsårene 2014/15 og 2015/16 for D A/S, herunder for manglende skriftlig dokumentation i arbejdsrapporterne af sin uafhængighed.

Ved bedømmelsen af, om der herefter er ført bevis for, at der ikke blot forelå enkeltstående fejl, men derimod sådanne generelle og gennemgående fejl, der kan føre til virksomhedsansvar for utilstrækkelig anvendelse af kvalitetsstyringssystemet, har Revisornævnet i denne sag lagt vægt på, at den konstaterede fejl vedrørende revisors dokumentation af sin uafhængighed angår manglende beskrivelse af revisors overvejelser vedrørende problemstillingen samt, at klagen angår 2 revisionspåtegninger vedrørende samme selskab.

Revisornævnet er et disciplinærnævn, der kan fastsætte bøder og andre sanktioner, hvorfor Revisornævnet tager udgangspunktet i de processuelle grundsætninger, der gælder inden for strafferetsplejen, herunder at enhver rimelig tvivl skal komme den indklagede til gode.

Revisornævnet finder på denne baggrund ikke, at klager på den oven for anførte baggrund - bestående af de to eksempler vedrørende samme selskab - med tilstrækkelig sikkerhed har bevist, at B A/S Godkendte Revisorers kvalitetsstyringssystem generelt og gennemgående ikke af selskabets revisor anvendes efter hensigten, herunder bevist, at B A/S Godkendte Revisorer der, har ansvaret for at sikre, at revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem anvendes ved udførelse af alle erklæringsopgaver, herunder særligt for så vidt angår trusler mod revisorerens uafhængighed, som revisionsvirksomhed har handlet forsætligt eller uagtsomt i denne henseende.

Det forhold, at indklagede A er den reelle ejer af revisionsvirksomheden B A/S Godkendte Revisorer og eneste revisor i virksomheden, kan ikke føre til et andet resultat.

Derfor frifindes revisionsvirksomheden B A/S Godkendte Revisorer.

Thi bestemmes:

Indklagede, registreret revisor A, pålægges en bøde på 100.000 kr.

Indklagede, B A/S Godkendte Revisorer, cvr.nr. xxxxxxxx, frifindes.

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

Revisornævnets kendelse kan indbringes for domstolene. I medfør af revisorlovens § 52 a 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