

Den 26. januar 2018 blev der i

sag nr. 104/2016

Selskab D under konkurs

og

Selskab E under konkurs

og

Selskab F under konkurs

og

Selskab G under konkurs

og

Selskab H under konkurs

og

Selskab I under konkurs

og

Selskab J under konkurs

mod

registreret revisor A

og

Revisionsvirksomhed B

og

Revisionsvirksomhed C

afsagt sålydende

kendelse:

Ved skrivelse af 31. maj 2016 har Selskab D under konkurs, Selskab E under konkurs, Selskab F under konkurs, Selskab G under konkurs, Selskab H under konkurs, Selskab I under konkurs, og Selskab J under konkurs i medfør af revisorlovens § 43, stk. 3, indbragt registreret revisor A samt Revisionsvirksomhed B for Revisornævnet. Ved skrivelse af 31. oktober 2016 har klagerne anført, at klagen også vedrører Revisionsvirksomhed C (nu Revisionsvirksomhed B).

Det fremgår af udskrift af Det centrale Virksomhedsregister af 2. juni 2016, at indklagede har været godkendt som registreret revisor fra den [dato] 1988, og har været tilknyttet Revisionsvirksomhed B siden den [dato] 2013.

Videre fremgår det af virksomhedsregistret vedrørende Revisionsvirksomhed C, cvr. nr. xx xx xx xx, at selskabet er stiftet [dato] 1989, og ejes af Selskab K og Selskab L, og at direktøren for selskabet er indklagede A.

Om Revisionsvirksomhed B, cvr.nr. xx xx xx xx, fremgår det, at selskabet er stiftet den [dato] 2013 af A og M, som tillige er de ultimative ejer af selskabet. Selskabskapitalen er oplyst at være 500.000 kr.

Klagen:

Klagerne har indledningsvist formuleret klagen således:

” ...
Manglende uafhængighed – A henholdsvis Revisionsvirksomhed C (tidl. Revisionsvirksomhed B) har optaget et lån på kr. 500.000 i [måned] 2013 hos Selskab N til anvendelse som dokumentation for selskabskapitalens tilstedeværelse i forbindelse med stiftelsen af Revisionsvirksomhed C. Dette forhold rejser tvivl om revisors uafhængighed og dermed validiteten af den samlede udførte revision af hele koncernen.
... ”

Videre har klagerne i processkrift af 14. februar 2017 anført, at man også ønsker at klage over 'revisors dobbeltrolle' i forbindelse med hans revision af årsrapporten 2012 og 2013 for Selskab N samtidig med, at revisor udøvede rådgivning i forbindelse med aftale mellem Selskab D og Selskab N om overdragelse af goodwill.

De indklagede har principalt nedlagt påstand om afvisning, subsidiært frifindelse for klagepunkt 1 og afvisning af klagepunkt 2 og mere subsidiært frifindelse i det hele.

Sagsfremstilling

Det fremgår af sagens oplysninger, at Selskab D, som drev [type selskab], blev stiftet den [dato] 2012, og var ejet af 5 interessenter, herunder i blandt O, P og Q gennem disses respektive [type selskab], Selskab F, Selskab E og Virksomhed Q. Pr. 20. juni 2010 var eneste interessenter i interessentselskabet ovennævnte [selskaber]. Ved siden af driften af [type selskab] drev særligt Q og O via [type selskaber] og andre holdingselskaber anden virksomhed med aktiviteter inden for blandt andet [område] og [område].

Selskab D bistod indtil udgangen af 2012 foreningen R, samt foreningerne S og T med såkaldte [registreringer] til brug for opkrævningen af vederlag efter [lovgivningen], samt opkrævning og fordeling af de vederlag, som blev modtaget af disse foreninger på grundlag af [registreringen].

Fra og med 1. januar 2013 blev arbejdet for foreningerne overført fra Selskab D til selskabet Selskab N, hvis ultimative ejere var O, Q og P, mens Q fungerede som direktør for og daglig leder af selskabet. Selskab N havde desuden en række andre aktiviteter, herunder [type virksomhed], [type virksomhed] og [type virksomhed]. Selskab N blev medio 2015 solgt til Selskab U.

Den 30. juni 2016 offentliggjorde Selskab D, at Q samme dag var blevet bortvist, da det var opfattelsen, at Q havde begået en række strafbare handlinger i relation til administrationen af rettighedsmidlerne i selskabet, som angiveligt havde medført, at der var opstået en stor gæld til foreningerne. Selskab N havde desuden angiveligt i årene op til konkursen betalt en række større, uspecificerede fakturaer fra Selskab D samt foretaget hurtigere betaling af goodwill end aftalt, hvilket angiveligt havde været afgørende for at opretholde driften af Selskab D.

Indklagede revisor har i den pågældende periode fungeret som revisor for samtlige nævnte selskaber, og har i den forbindelse, hvilket ses ubestridt, afgivet følgende erklæringer:

- Påtegning af 28. maj 2013 på årsrapport for Selskab D 2012.
- Påtegning af 31. maj 2014 på årsrapport for Selskab D 2013.
- Påtegning af 31. maj 2015 på årsrapport for Selskab D 2014.
- Påtegning af 25. juni 2014 på årsrapport for Selskab E 2013.
- Påtegning af 16. juni 2015 på årsrapport for Selskab E 2014.
- Påtegning af 26. juni 2014 på årsrapport for Selskab Q 2013.
- Påtegning af 10. august 2015 på årsrapport for Selskab Q 2014.
- Påtegning af 24. juni 2014 på årsrapport for Selskab F 2013.
- Påtegning af 16. juni 2015 på årsrapport for Selskab F 2014.
- Påtegning af 30. juni 2014 på årsrapport for Selskab G 2013.
- Påtegning af 28. juni 2014 på årsrapport for Selskab H 2013.
- Påtegning af 24. juni 2014 på årsrapport for Selskab I 2013.
- Påtegning af 17. juni 2015 på årsrapport for Selskab I 2014.
- Påtegning af 26. juni 2014 på årsrapport for Selskab J 2013.
- Påtegning af 11. juni 2015 på årsrapport for Selskab J 2014.

De pågældende årsrapporter er, med undtagelse af årsrapporten for 2012 for Selskab D, af klagerne alene vedlagt klagen i uddrag i form af selve revisorerklæringerne.

Herudover har klagerne oplyst, hvilket heller ikke ses bestridt af indklagede, at indklagede revisor til og med årsrapporten for 2014 har fungeret som revisor for Selskab N. Der er for så vidt angår Selskab N af klagerne alene fremlagt specifikationer for årsrapporten for 2013 samt årsrapporten for 2015 som ikke er revideret af indklagede. Klagerne har oplyst, at klagen ikke indgives på vegne af Selskab N, der som tidligere anført er frasolgt til Selskab U, hvorfor kurator ikke repræsenterer dette selskab.

Der blev den 23. maj 2013, med Selskab D som sælger og Selskab N som køber, indgået en aftale om overdragelse af goodwill. Heraf fremgår det blandt andet, at Selskab D pr. 31. december 2012

overdrog goodwill på 35 mio. kr. til Selskab N, idet det var aftalt, at købesummen skulle afdrages over 7 år.

Forud for aftalens indgåelse har der været e-mailkorrespondance mellem revisor M og O vedrørende udformningen af aftalen. Heraf fremgår det blandt andet:

” ...
Endvidere mener jeg det er væsentligt, at overdragelsen foretages pr. 31. december 2012 og ikke pr. 1. januar 2013, eller kan jeg ikke indregne det i Selskab D og Selskab N pr. 31. december 2012.
... ”

Af specifikationerne til årsrapporten 2013 for Selskab N fremgår det, at selskabet i 2013 indtægtsførte 42.700.000 kr. i dette regnskabsår. Klagerne har oplyst, at indklagede revisor for 2013 har afgivet en påtegning om review uden forbehold eller supplerende oplysninger. Af honoraropgørelse udarbejdet af O fremgår det, at det i 2013 var aftalt, at der skulle oppebæres lidt under [x] mio. kr. i administrationsvederlag.

Indklagede revisor har i den pågældende periode ligeledes været revisor for Selskab D. Aftalen om salg af goodwill er i årsrapporten for 2012 for dette selskab indregnet som en efterposterings. Videre fremgår det af specifikationerne til årsrapporten, at årets resultat var 21.831.067 kr. og nettoomsætningen var ca. 28,9 mio. kr. (mod ca. 56,6 mio. kr. i 2011). Indklagede revisor har afgivet påtegning uden forbehold eller supplerende oplysninger.

Af årsrapporten for 2015 for Selskab N, som ikke er udarbejdet af indklagede revisor fremgår det, at denne revisor har måttet korrigere tidligere års omsætning, da der er konstateret ”fundamentale fejl” i den indtægtsførte omsætning.

Således fremgår det blandt andet af revisorpåtegningen på årsrapporten for 2015 for Selskab N, at:

” ...
Forbehold
Grundlag for konklusion med forbehold
Ledelsen har i ledelsespåtegningen taget forbehold for de i årsregnskabet for 2015 anførte sammenligningstal vedrørende 2014 samt for, hvorvidt resultatet af virksomhedens aktiviteter for perioden 01.01.2015 – 30.06.2015 giver et retvisende billede.

Selskabets tidligere ledelse til og med 30.06.2015 påtegnede den 30.06.2015 årsrapporten for 2014 med udtalelse om, at årsregnskabet ikke gav et retvisende billede af aktiver og passiver, den finansielle stilling samt resultat.

Ligeledes konkluderede selskabets tidligere revisor i sin revisionspåtegning den 30.06.2015, at selskabets bogføring ikke gav et pålideligt grundlag for udarbejdelse af årsregnskabet for 2014, idet der ikke var tilstrækkelig sikkerhed for, at alle indtægter, omkostninger, aktiver og gæld var indregnet i årsregnskabet, som følge af begrænsninger pålagt revisor af selskabets daværende ledelse. Selskabets tidligere revisor så sig således ikke i stand til at udtrykke en konklusion om årsregnskabet for 2014, og det var

revisors opfattelse, at generalforsamlingen ikke burde godkende årsregnskabet for 2014.

Det er i løbet af 2015 konstateret, at selskabet under den tidligere ledelse indtil 30.06.2015 har foretaget overfakturering af registrerings- og rådgivningsydelser vedrørende tidligere regnskabsår. Overfaktureringen er i årsregnskabet for 2015 indregnet som fundamental fejl vedrørende tidligere år. Det har ikke været muligt at opdele de fundamentale fejl på de respektive regnskabsår.

Med henvisning til ovenstående har vi ikke kunnet opnå tilstrækkeligt revisionsbevis for de i årsregnskabet anførte sammenligningstal for 2014, hvorfor vi tager forbehold herfor.

Som følge af manglende revisionsbevis vedrørende regnskabsposterne i 2014, tager vi endvidere forbehold for den opgjorte egenkapital pr. 01.01.2015, ligesom vi tager forbehold for, hvorvidt årsrapporten for 2015 har givet et retvisende billede af selskabets resultat for perioden 01.01.2015 – 30.06.2015 knyttet til fuldstændigheden af og forekomsten for bruttofortjenesten og personaleomkostningerne.

Konklusion med forbehold

Det er vores opfattelse, at årsregnskabet, bortset fra indvirkningen af de forhold, der er bekræftet i grundlaget for konklusion med forbehold, giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31.12.2015 samt af resultatet af selskabets aktiviteter for regnskabsåret 01.01.2015 – 31.12.2015 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet

Uden at modificere vores konklusion henleder vi opmærksomheden på, at det i løbet af 2015 er konstateret, at der under den tidligere ledelse indtil 30.06.2015 er foretaget overfakturering fra selskabet i tidligere regnskabsår. Overfaktureringen er opgjort til 92,9 mio. kr. Beløbet er indregnet i regnskabet som "Rettelse af fundamentale fejl", hvorefter selskabets egenkapital pr. 01.01.2015 er reduceret med 92,9 mio. kr., jf. omtale under anvendt regnskabspraksis samt egenkapitalopgørelsen.
... "

Den ene af de indklagede revisionsvirksomheder, Revisionsvirksomhed B, blev i henhold til udskrift fra CVR-registreret stiftet den [dato] 2013. Kurator for klagerne har oplyst, at man via Det Centrale Virksomhedsregister har indhentet den kapitaldokumentation, der blev fremsendt til Erhvervsstyrelsen i forbindelse med stiftelsen af Revisionsvirksomhed B, og at det af denne dokumentation fremgår, at Revisionsvirksomhed B, skulle have deponeret 500.000 kr. hos Selskab D.

Af e-mail af 14. oktober 2013 fra revisor M, medejer af Revisionsvirksomhed B, og tillige ansat i Revisionsvirksomhed B (nu Revisionsvirksomhed C) henvendelse (med indklagede A i kopi) til Q fremgår følgende:

" ...

Vi overbringer i morgen til Erhvervsstyrelsen en anmeldelsesblanket på et nyt partnerselskab med navnet:

Revisionsvirksomhed C

Hvor vi i morgen har erklæret/underskrevet, at der er indbetalt kr. 500.000 til Selskab D ([konto]).

Vi sø[r]ger naturligvis for at få indsat beløbet til Selskab N som tak for lån, blot meddel os hvilket registreringsnummer og kontonummer.

... ”

Ved mail af 15. oktober 2013 skrev Q følgende til bogholder i Selskab N, V:

” ...

Vi skal lige redde [M]

Vil du overføre 500.000 til Selskab D's konto så de kan se dem i Selskab D i dag med tekst Revisionsvirksomhed C under stiftelse.

Det er vigtigt at de i Selskab D kan se pengene i dag så det skal være fra ”samme” bank.

... ”

Ved mail af 24. oktober 2013 rettede M henvendelse til Q:

” ...

Kære Q

Har du hørt min telefonbesked fra i går eftermiddags?

Vi har (omgående/i dag) behov for en erklæring fra Selskab D på at kapitalen på kr. 500.000 var indbetalt/deponeret den [dato] 2013, idet Erhvervsstyrelsen ikke vil registrere [selskabet] forinden.

Endvidere har vi behov (jf. nedenfor) oplysning om registreringsnummer og kontonummer til hvilken konto vi skal overføre kr. 500.000 til Selskab N.

Endelig skal vi venligt anmode om at få overført kr. 500.000 (Selskab D) til vores nye bankkonto i Bank W, registreringsnummer xxxx og kontonummer xxxxxxx.

... ”

Q skrev den 27. oktober 2013 til M blandt andet, at:

” ...

Jeg laver meget gerne en sådan erklæring – skal det være på mail eller officielt papir og er mandag tids nok?

... ”

Herudover skrev M til Q (med kopi til indklagede A) i e-mail af 29. oktober 2013 blandt andet følgende:

” ...
Hvis vi skal overholde alle formaliteter, så bør vi jo fra Selskab D modtage kr. 500.000 svarende til kapitalen i [selskabet].

Vi vil også overføre kr. 500.000 til Selskab N, men skal bruge registreringsnummer og kontonummer – oplys venligst herom.
... ”

Som sagens bilag 26 har klagerne fremlagt en erklæring på brevpapir fra Selskab D, som er dateret 25. oktober 2013 og underskrevet af Q, hvoraf det fremgår at:

” ...

Revisionsvirksomhed B

Det erklæres herved, at ovenstående selskab havde deponeret kr. 500.000 hos Selskab D den [dato] 2013
... ”

Der blev den 6. oktober 2015 af skifteretten i Sø- og Handelsretten afsagt konkursdekret over Selskab D samt [de øvrige selskaber], og advokat X blev udpeget som kurator. De resterende selskaber, herunder de øvrige klager, er efterfølgende taget under konkursbehandling og samme kurator er udpeget for disse selskaber.

I forbindelse med konkursbehandlingen har kurator oplyst at have fået udarbejdet en pengestrømsanalyse for selskaberne i koncernen, herunder tillige de koncerninterne mellemregninger. Den pågældende pengestrømsanalyse er ikke vedlagt som bilag til klagen. Kurator mener i den forbindelse at have konstateret, at Revisionsvirksomhed B i [måned] 2013 har lånt 500.000 kr. af Selskab N, hvilket angiveligt var til brug for dokumentation for selskabskapitalens tilstedeværelse i forbindelse med stiftelsen af revisionspartnerselskabet.

Kurator oplyser at være blevet opmærksom på det angivelige låneforhold i forbindelse med en artikelserie på nyhedsmediet Finans.dk og i Jyllandspostens finanssektion i en artikel med overskriften ”[citater]”, som blev offentliggjort i avisen den [dato].

Ved mail af 7. januar 2016 skrev kurator til indklagede A med anmodning om hans bemærkninger til artiklen i [medier] mv.

Ved mail af 14. januar 2016 svarede indklagede A kurator således:

” ...

Jeg medgiver dig at den mailkorrespondance, som du har fremsent, kan indikere, at der har været optaget et lån, men det er altså ikke tilfældet.

*Forholdet er det at jeg/mit revisionsfirma ikke den 15/10 2013 har lånt noget beløb på kr. 500.000, eller andet beløb, af Selskab N eller andre, og har jo derfor heller ikke tilbagebetalt kr. 500.000 eller andet beløb den 17/10 2013, dette hverken til Selskab N eller andre.
...”*

Parternes bemærkninger:

Klagerne har vedrørende spørgsmålet om retlig interesse anført blandt andet, at der henvises til koncernoversigten, jf. bilag 24. Som det fremgår heraf ejede O, P og Q dels Selskab D via hver deres [type selskab], ligesom personkredsen ejede Selskab N via et holdingselskab, idet P's ejerandel lå i Selskab E.

Q udgjorde ligeledes direktionen i Selskab N frem til den 23. juni 2015. Selskab N blev medio 2015 solgt til Selskab U som led i de begivenheder, der ledte frem til Selskab D' konkurs, som også medførte, at de øvrige selskaber anført på bilag 24 er taget under konkursbehandling. Efterfølgende er Q, O og P taget under personlig konkursbehandling.

Indtil salget af Selskab N var indklagede revisor for både dette selskab, såvel som samtlige de selskaber, som fremgår af bilag 24.

Q ejede via Selskab G (nu under konkurs) endvidere følgende selskaber, der alle er under konkurs, og som også havde indklagede som revisor:

- Selskab H
- Selskab Y
- Selskab Z

O ejede via Selskab I (nu under konkurs) andele i følgende selskaber:

- Selskab Æ, ejerandel 30%. Domicileret i [Land]
- Selskab Ø under konkurs

Selskab J, der er blandt de klagende selskaber, havde en anden ejerkreds end de ovennævnte selskaber, idet Selskab J var ejet af en [nationalitet] statsborger, Å (70 %) samt det danske selskab Selskab AA (30 %). Selskab AA ejer de resterende 70 % af Selskab Æ, og har dermed sammenfaldende interesser med O og Selskab I under konkurs.

Både Selskab J under konkurs og Selskab AA anvendte til og med regnskabsåret 2014 indklagede som revisor.

Klagerne har til støtte for klagepunkt 1 anført navnlig, at det er klagernes opfattelse, at revisor M den 14. oktober 2013 anmodede Q om, at Selskab N ydede et lån, da M og "A" skulle stifte et nyt partnerselskab. Det er klagernes klare formodning, at "A" er indklagede A, der var cc. på den pågældende mail.

Dagen efter, den 15. oktober 2013 kl. 09:28 videresendte Q således mail fra M til Selskab N' bogholder, V, med anmodning om, at de skulle "redde [M]" og kl. 09:48, altså præcis 20 minutter

efter, at Q sendte mailen med anmodning om overførsel af beløbet til V, overførte V 500.000 kr. fra Selskab N' konto til Selskab D' konto med angivelse af, at beløbet vedrørte:

”Stiftelse af [partnerselskab]”

Af overførselsmeddelelsen fra Bank W, jf. bilag 22, fremgår, at beløbet var på modtagerens konto, altså Selskab D, den 16. oktober 2013. Den 17. oktober 2013 returnerede Selskab D beløbet til Selskab N. Det er efter herefter, også under henvisning til e-mailkorrespondancen af 24. oktober 2013, 27. oktober 2013 og 29. oktober 2013 mellem M og Q, fuldt ud dokumenteret, at Selskab N udlånte 500.000 kr. Beløbet blev ikke udbetalt til indklagede, men derimod indsat på Selskab D [konto] til fordel for indklagede.

Det ændrer imidlertid ikke på det faktum, at beløbet, i det tidsrum, hvor det indestod på Selskab D' [konto], tilkom indklagede, og at det blev oplyst overfor Erhvervsstyrelsen, at beløbet tilkom indklagede og udgjorde selskabskapitalen. I henhold til cvr.-registret er Revisionsvirksomhed B stiftet den [dato] 2013 med en kapital på 500.000 kr. og i øvrigt med samme ejerkreds som Revisionsvirksomhed B (nu Revisionsvirksomhed C). Klagen angår således begge selskaber ud over revisor A.

At de indklagede afgav revisionserklæringer på årsrapporter for regnskabsårene 2013 og 2014 for de klagende selskaber (nu under konkurs) samtidig med, at de indklagede optog et lån på 500.000 kr. hos Selskab N, er efter klagernes opfattelse åbenlyst i strid med revisorlovens regler om uafhængighed, jf. revisorlovens § 24, stk. 1, og stk. 2. Det bemærkes herved, at Revisionsvirksomhed B, cvr. nr. xx xx xx xx, forestod udarbejdelsen af årsrapporterne for de klagende selskaber frem til regnskabsåret 2012, mens det fra regnskabsårene 2013 fra Revisionsvirksomhed C, cvr.nr. xx xx xx xx, der forestod revisionen.

De indklagede har således ikke været uafhængige af klienten som foreskrevet i revisorloven, ved ikke at givet supplerende oplysninger eller taget forbehold i den forbindelse.

Det forhold, at de indklagede via Selskab D ”optog lån” til brug for dokumentation for tilstedeværelsen af selskabskapitalen i forbindelse med stiftelsen af Revisionsvirksomhed B, samt det forhold, at de indklagede var bekendt med, at ”lånet” stammede fra Selskab N, hvor [profession] Q på daværende tidspunkt var direktør, er efter klagernes opfattelse en klar overtrædelse af revisorlovens bestemmelse om uafhængighed i forhold til Selskab D, hvilket ligeledes må have en afsmittende effekt på alle de øvrige selskaber, som har været revideret af indklagede A via Revisionsvirksomhed C. Derudover finder klagerne, at de indklagede ved optagelsen af lånet ligeledes har handlet i strid med god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Det er på baggrund af ovennævnte forhold klagernes opfattelse, at ovennævnte forhold konstituerer så væsentlige overtrædelser af revisorloven, at dette bør medføre, at de indklagede pålægges en bøde, jf. revisorlovens § 54, stk. 1.

Såfremt de indklagede fastholder, at man ikke lånte det pågældende beløb af Selskab N, bør det være simpelt - f.eks. ved fremlæggelse af overførselskvitteringer - at dokumentere, at indklagede A samt M inden den [dato] 2013 havde deponeret 500.000 kr. hos Selskab D i overensstemmelse med, hvad der er anført i stiftelsesdokumentationen, jf. bilag 26.

Vedrørende spørgsmålet om revisors dobbeltrolle har klagerne anført, at klagepunktet skal ses i sammenhæng med klagen over manglende uafhængighed, idet det er klagers opfattelse, at indklagede på tidspunktet for den goodwilloverdragelse, der fandt sted mellem Selskab D og Selskab N, var revisor for både sælger og køber og herudover udførte rådgivning i forbindelse med den konkrete transaktion, som dog ikke var en erklæringsopgave, jf. bilag 28.

De revisorer, som har revideret årsrapporten for 2015 for Selskab N har måttet korrigere tidligere års omsætning, idet der er konstateret ”fundamentale fejl” i den indtægtsførte omsætning som følge af massiv og uhjemlet overfakturering af rettighedshaverne i de foregående år.

Det er klagerens opfattelse, at revisor indtog en væsentlig (dobbelt)rolle i aftalen om overdragelse af goodwill knyttet til administrationen af rettighedsmidler, som aftalemæssigt tilhørte Selskab D. Det er videre klagerens opfattelse, at det senest ved aflæggelse af årsrapporten for 2013 for Selskab N må have stået indklagede klart, at selskabets faktureringsgrundlag over for rettighedshaverne udgjorde maksimalt [x] mio. kr. Uanset dette, fremgår det af årsrapporten for 2013, at selskabet dette år indtægtsførte [x] mio. kr., uanset af det af honoraropgørelsen, jf. bilag 31, fremgår at der er aftalemæssig hjemmel til at oppebære lige under [x] mio. kr. i administrationsvederlag. Klagerne finder på den baggrund, at revisor har tilsidesat god revisorskik ved ikke at have sikret sig det fornødne revisionsbevis for den afgivne ’blanke’ påtegning på årsrapporten for 2013 for Selskab N. Med den konkrete viden, revisor lå inde med om faktureringsgrundlaget over for selskabets eneste væsentlige kunde, burde der have været særligt fokus på netop dette forhold i regnskabet.

Havde revisor levet op til god revisorskik havde dette efter klagerens opfattelse medført en betydelig omsætningskorrektur i form af en reduktion på anslået ikke under 25 mio. kr., og en årsrapport for Selskab N, som pr. 31. december 2013 udviste et underskud i niveauet 20 mio. kr. og en negativ egenkapital på ikke under 18,5 mio. kr., som burde have ført til indgivelse af egen konkursbegæring, idet fortsat drift var både håbløs og ansvarspådragende.

Indklagede som på daværende tidspunkt også var revisor for Selskab D anførte intet om den pågældende goodwill-transaktion i årsrapporten for dette selskab for 2012, eller at resultatet for den ordinære drift, havde det ikke været for salget af goodwill, ville have været stærkt underskudsgivende. Revisor har heller ikke fundet anledning til at fremkomme med bemærkninger til faldet i nettoomsætningen fra 56,6 mio. kr. i 2011 til 29,9 mio. kr. i 2012.

De omhandlede selskaber havde på daværende tidspunkt sammenfaldende interesser, idet Selskab D ultimativt var ejet af O, Q og P, som ligeledes var de ultimative ejere af Selskab N på tidspunktet for overdragelsen.

De sammenfaldende interesser – og dermed den potentielle dobbeltrolle – skal ses i nær sammenhæng med det udlån, som Selskab N – via Selskab D’ [konto] – stillede til rådighed for indklagede kort tid efter den pågældende transaktion. Forholdet bestyrker klagerens opfattelse af, at indklagede revisor ikke har haft den fornødne uafhængighed og at dette var tilfældet både før og efter etableringen (og indfrielsen af) det anførte låneforhold.

For så vidt angår klagen over *revisionsvirksomhederne* har klagerne yderligere anført, at revisionsvirksomhederne kan pålægges et medansvar for revisors fejl, men dog kun såfremt indklagede A pålægges et personligt ansvar.

Det fremgår af den juridiske litteratur, at det objektive krav for at kunne drage en revisionsvirksomhed til ansvar er, at der inden for virksomhedens bedrift er overtrådt en regel af en til virksomheden hørende person. Det er klagerens opfattelse, at begge revisionsvirksomheder, har et medansvar for de af indklagede A begåede fejl, dvs. det forhold, at ovenstående erklæringer er afgivet på trods af, at revisor ikke havde den fornødne uafhængighed.

Baggrunden herfor er, at A har handlet som partner i og ejer af mere end 50 % af Revisionsvirksomhed B og af Revisionsvirksomhed C. A's handlinger i form af blandt andet A's optagelse af lån til stiftelsen af selskabet, jf. det i klagen fremførte, må således efter kurators opfattelse smitte af på den samlede virksomhed.

Indklagede har heroverfor og særligt vedrørende sagens formalitet og afvisningspåstanden, anført, at indklagede ikke mener, at klagerne tilstrækkeligt har redegjort for den retlige interesse i sagen.

Klagerne skriver videre, at indklagede optog et lån, og nævner både A, Revisionsvirksomhed B og Revisionsvirksomhed C. Det er imidlertid uklart, hvem klagerne mener, der har optaget lånet.

Klagerne har senest anført, at klagen angår "begge selskaber". Indklagede går ud fra, at klagerne mener, at klagen således også angår Revisionsvirksomhed B, cvr. nr. xx xx xx xx – nu Revisionsvirksomhed C. Det skal herved påpeges, at Revisionsvirksomhed C ikke oprindeligt er indklaget i sagen.

For så vidt angår afvisningspåstanden vedrørende klagepunkt 2 om indklagedes dobbeltrolle, har de indklagede anført, at det ikke er klart, hvem der er indklagede, ligesom det for de indklagede heller ikke er klart, hvad de "øvrige klagepunkter" er. Det er de indklagedes umiddelbare opfattelse, at det senest anførte om indklagedes dobbeltrolle ikke er omfattet af klagerens klage til Revisornævnet. Indklagede har tidligere i klageforløbet anmodet klager om en nærmere redegørelse vedrørende eventuelle yderligere klagepunkter, hvilket ikke er imødekommet af klagerne, hvorfor indklagede har konkluderet, at der ikke var yderligere klagepunkter eller noget belæg for klagerens påstand om "grove overtrædelser".

Indklagede har herudover, vedrørende sagens materielle spørgsmål og de nedlagte, subsidiære frifindelsespåstande anført, at indklagede ikke kender indholdet af den af kurator omtalte pengestrømsanalyse, og har således heller ikke kendskab til, hvordan kurator mener at have konstateret, at Revisionsvirksomhed B i [dato] 2013 skulle have lånt 500.000 kr. af Selskab N.

Det bestrides ikke, at indklagede den 7. januar 2016 modtog en henvendelse fra kurator om det påståede låneforhold, og at indklagede den 14. januar 2016 svarede, at hverken indklagede personligt eller den indklagede revisionsvirksomhed har lånt 500.000 kr. eller et andet beløb af Selskab N. Indklagede er ikke klar over, hvordan klagerne havde forestillet sig, at der af de indklagede kan fremlægges dokumentation for ikke at have optaget et lån, som aldrig har eksisteret.

Det må således være klager, der skal fremlægge dokumentation for, at der er ydet et lån, herunder i form af dokumentation for udbetaling af lånet, tilbagebetaling af lånet, rentetilskrivning og bogføring hos långiver Selskab N og lignende.

De indklagede finder således ikke, at klagerne ved fremlæggelse af bilag 22 og bilag 23 har dokumenteret, at der har været etableret det påståede låneforhold mellem Selskab N og, som klagerne nu anfører, indklagede, altså A eller Revisionsvirksomhed B.

Det er, som nævnt, fortsat uklart, hvem Selskab N efter klagerens opfattelse har ydet det påståede lån. De fremlagte bilag dokumenterer alene, at der er sket overførsler mellem Selskab N og Selskab D.

Ved overførsel af 17. oktober 2013 fra Selskab D til Selskab N, benævnes overførslen ”[betaling] retur – SE MEDD.”. Indklagede er ikke klar over, hvad der menes hermed, men det indikerer på ingen måde, at der er tale om tilbagebetaling af et lån, som klagerne tilsyneladende mener, det gør.

Umiddelbart virker teksten, som om der returneres en betaling – muligvis rettes en fejloverførsel. Indklagede har opfordret klagerne til at fremskaffe dokumentation fra Selskab D's bogholderi, der viser, at der har været bogført ydelse af et lån og tilbagebetaling af dette lån, og hvorledes de fremlagte bilag 22 og bilag 23 har været bogført. Klagerne anfører helt uden dokumentation, at ”beløbet blev udbetalt til Selskab D [konto] til fordel for indklagede”. De indklagede har opfordret klagerne til at dokumentere, at beløbet er udbetalt til Selskab D's [konto] til fordel for indklagede.

Der har således aldrig har været bogført forrentning, stiftelsesprovision eller lignende vedrørende det påståede lån, hverken i bogføring for [revisionsvirksomheden] (Revisionsvirksomhed C eller Revisionsvirksomhed B) eller i bogføring for Selskab N, eller fastsat lånevilkår/oprettet gældsbrief/låneaftale. Såfremt klager modsat mener, at dette er tilfældet, skal indklagede anmode om dokumentation for bogføring af disse renter m.m. hos Selskab N. Såfremt det ønskes, kan de indklagede foranledige, at der fremskaffes en revisorerklæring om, at der aldrig har været bogført renter m.m. vedrørende det påståede lån hos hverken Revisionsvirksomhed C eller Revisionsvirksomhed B.

For så vidt angår spørgsmålet om indklagedes dobbeltrolle har de indklagede anført, at de indklagede er uenig i væsentlige punkter af det af klagerne anført, herunder de anførte konklusioner, som ikke er underbyggede.

Revisornævnets begrundelse og afgørelse:

Ad retlig interesse

Indledningsvis bemærkes, at det fremgår af revisorlovens § 43, stk. 6, at Revisornævnet – eller dets formand – kan afvise klager fra personer eller selskaber, der ikke har en retlig interesse i det forhold, som klagen angår. Efter Nævnets praksis jf. blandt andet årsberetningerne fra 2009 – 2015 betyder dette krav, at en klager skal have en konkret og individuel interesse i, at klagen behandles og skal være berørt af det forhold, der klages over på en sådan måde, at klageren har en anerkendelsesværdig interesse i sagen på det tidspunkt, klagen indgives til Nævnet.

Som sagen er forelagt for Nævnet er det fortsat ikke ganske klart, hvorledes Selskab H og Selskab J under konkurs, som ikke direkte indgår i koncernstrukturen, har været individuelt berørt af det, der klages over, og klagen afvises således for så vidt angår disse selskaber, som ikke har dokumenteret den fornødne retlige interesse i nogen af klagepunkterne.

For så vidt angår klagepunktet vedrørende revisors dobbeltrolle lægger Nævnet til grund, at klagen reelt vedrører årsrapporten for 2012 for Selskab N. Kurator for klagerne har over for Nævnet udtrykkeligt anført, at kurator ikke repræsenterer Selskab N, da selskabet medio 2015 er overdraget til Selskab U.

Således som denne del af klagen er formuleret, finder Nævnet det ikke godtgjort, at klagerne har den fornødne retlige interesse i en prøvelse af spørgsmålet, og dette klagepunkt afvises derfor.

Klagen over registreret revisor A

Det fremgår af revisorlovens § 24, stk. 1, og 2, at en revisor, revisionsvirksomheden og andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, ved udførelse af opgaver omfattet af § 1, stk. 2, skal være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører, og ikke må være involveret i virksomhedens beslutningstagning. En revisor er således ikke uafhængig, hvis der foreligger en direkte eller indirekte økonomisk interesse eller et forretnings-, ansættelsesmæssigt eller andet forhold, herunder levering af ydelser, der ikke er omfattet af § 1, stk. 2, mellem revisor og den virksomhed, en opgave vedrører, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed. Det samme gælder, hvis forholdet foreligger mellem andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, revisionsvirksomheden eller revisionsvirksomhedens netværk, og den virksomhed, som opgaven vedrører.

Det er ubestridt, at registreret revisor A, som har været revisor for samtlige de klagende selskaber, sammen med dennes forretningspartner, revisor M, den [dato] stiftede revisionsvirksomheden Revisionsvirksomhed C, og at der som led i denne stiftelse af Selskab D blev afgivet en erklæring over for Erhvervsstyrelsen dateret 25. oktober 2013, hvoraf det fremgik, at revisionsvirksomheden hos Selskab D havde deponeret 500.000 kr. svarende til stiftelseskapitalen. Nævnet lægger endvidere til grund, at der op til afgivelsen af denne erklæring pågik drøftelser mellem partner i revisionsvirksomheden, M, og medejer af Selskab D og daværende direktør i Selskab N, Q, om et udlån af 500.000 kr. Selskab D, idet M blandt andet anmodede om, at: ”*få overført kr. 500.000 (Selskab D) til vores nye bankkonto i Bank W, registreringsnummer xxxx og kontonummer xxxxxxx.*” ligesom det i samme e-mailkorrespondance af M anførtes, at:

” ...

Hvis vi skal overholde alle formaliteter, så bør vi jo fra Selskab D modtage kr. 500.000 svarende til kapitalen i Revisionsvirksomhed C.

....

Vi vil også overføre kr. 500.000 til Selskab N, men skal bruge registreringsnummer og kontonummer – oplys venligst herom.

... ”

Videre lægges til grund, at Q i forlængelse af e-mailkorrespondancen anmodede bogholder i Selskab N om at overføre 500.000 kr. til Selskab D, og at der kort herefter den 16. oktober 2013 blev gennemført en overførsel på 500.000 kr. fra Selskab N til Selskab D med en overførselstekst ”*Stiftelse af Revisionsvirksomhed C*”.

Nævnet bemærker, at ordlyden af disse mails og overførsler er klar, og at indklagede heroverfor reelt kun har gjort gældende, at der ikke findes noget lån. Indklagede har ikke på nogen måde forsøgt at oplyse, hvad der så måtte være baggrund for dokumentationens indhold. Nævnet finder

derfor, at indklagedes argumentation må tilsidesættes og det findes godtgjort, at Selskab N, som tidligere indgik i koncernstrukturen for de klagende selskaber, via Selskab D (nu under konkurs), stillede kapital til rådighed for stiftelsen af Revisionsvirksomhed B. Nævnet finder det endvidere godtgjort, at indklagede A må have været bekendt hermed, idet han var medadressat for en stor del af e-mailkorrespondancen mellem M og Q.

Ved den skete transaktion har indklagede revisor bragt sig i en sådan position i forhold til Selskab N, hvor han på daværende tidspunkt varetog funktionen som revisor, at det hos en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om hans uafhængighed, ligesom der tillige kan vækkes tvivl om revisors uafhængighed i forhold til de øvrige selskaber, som indgik i koncernstrukturen. Revisor findes på dette grundlag at have overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, da han efterfølgende erklærede sig som koncernselskabernes regnskaber, og findes herved skyldig i det rejste klagepunkt 1.

Klagen over revisionsvirksomhederne Revisionsvirksomhed B og Revisionsvirksomhed C

Det fremgår af revisorlovens § 43, stk. 5, at det kun er Revisortilsynet og Erhvervsstyrelsen, der kan indbringe en revisionsvirksomhed selvstændigt for Revisornævnet. End ikke øvrige myndigheder, der er fritaget for kravet om at skulle have en retlig interesse i en klage, kan indklage en revisionsvirksomhed direkte for nævnet.

Derimod kan en revisionsvirksomhed medinddrages som part i en sag for Revisornævnet. Dette accessoriske virksomhedsansvar er i revisorlovens § 44, stk. 4, 1. og 2. pkt., defineret som et ”*medansvar for tilsidesættelsen af revisors pligter*”. Heraf følger, at dette ansvar er betinget af, at der også statueres ansvar for revisor personligt. Selvom der er tale om en form for medvirkensansvar, forstås bestemmelsen således, at en klager ikke kan indskrænke sig til alene at gøre ansvar gældende mod virksomheden – dette tilkommer som anført kun Revisortilsynet samt Erhvervsstyrelsen. Ansvarsformen knytter sig således til individualansvaret som et accessorisk ansvar.

I denne sag er registreret revisor A fundet skyldig i overtrædelse af revisorlovens § 24, stk. 1, og stk. 2. Da overtrædelsen vedrører at indklagede har lånt penge af klienten, findes revisionsvirksomhederne ikke at være medansvarlige for tilsidesættelsen af revisors forpligtelser efter revisorloven. Derfor frifindes revisionsvirksomhederne Revisionsvirksomhed B og Revisionsvirksomhed C.

Sanktionsfastsættelse

For overtrædelse af revisorlovens § 24, stk. 1, og stk. 2, pålægges indklagede, registreret revisor A, i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der fastsættes til 100.000 kr. Der er ved udmålingen af bøden lagt vægt på, at overtrædelse af uafhængighedsreglerne er et alvorligt brud på reglerne om god revisorskik.

Thi bestemmes:

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

Indklagede, Revisionsvirksomhed B, frifindes.

Indklagede, Revisionsvirksomhed C, frifindes.

Gebyret på 500. kr. tilbagebetales til klager.

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

Klagevejledning

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

Henrik Bitsch