

Den 30. august 2011 blev i
sag nr. 81/2010

Revisortilsynet

mod

**1) Revisionsvirksomheden BSJ-revision Registreret Revisor,
CVR nr. ...**

og

2) Registreret revisor Bent Sønderup Jensen

afsagt følgende

K e n d e l s e :

Ved skrivelse af 23. november 2010 har Revisortilsynet klaget over revisionsvirksomheden BSJ-revision Registreret Revisor, CVR nr. ..., samt over registreret revisor Bjarne Sønderup Jensen personligt.

Klagen angår indholdsmæssige mangler ved kvalitetsstyringssystemet samt erklæringsmangler.

Personlige oplysninger:

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har oplyst, at Bent Sønderup Jensen blev beskikket som registreret revisor den 16. november 1995, men straks deponerede beskikkelsen, som derpå har været genudleveret siden den 20. marts 1998.

Han er indehaver af revisionsvirksomheden BSJ-revision Registreret Revisor, CVR nr. ..., som er en personligt drevet enkeltmandsvirksomhed og ikke beskæftiger andre godkendte revisorer end indehaveren.

Sagsfremstilling:

I anledning af en kvalitetskontrol, der blev foretaget den 20. og 24. november 2008, afgav kontrollanten den 25. november 2008 følgende erklæring, hvoraf fremgik bl.a.:

”Forbehold

Ved enkeltsagskontrollen har vi konstateret at erklæringen på assistanceopgaver ikke er i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsen, idet de var forsynet med konklusion. I én sag (revision) var dokumentationen af udført arbejde mangelfuld i hht planlægningen.

Konklusion

Med undtagelse af det i forbeholdet anførte er vi ikke ved den udførte gennemgang blevet bekendt med forhold, der afkræfter, at der er etableret og implementeret et hensigtsmæssigt kvalitetsstyringssystem, og at revisors erklæring på erklæringsopgaver er i overensstemmelse med dennes arbejdsrapporter og med lovgivningens krav.”

Ifølge kontrollantens erklæring blev der foretaget kontrol af 4 enkeltsager og efterfølgende 1 sag eller i alt 5 sager, herunder følgende, der her omtales i anonymiseret form:

1. A ApS (revision)
2. B ApS (revision)

Ad 1) A ApS (revision)

Revisor afgav den 15. november 2007 blank revisionspåtegning på årsrapporten 2006-07 for A ApS. Samme dag afgav revisor følgende assistanceerklæring på den tilhørende specifikationsrapport (skatteopgørelsen):

”Revisors erklæringer

Jeg har ydet assistance med udarbejdelse af skatteopgørelse for (A) ApS for indkomståret 2007

Jeg har ikke foretaget revision udover den i forbindelse med årsrapporten foretagne revision, og herfor ikke efterprøvet regnskabsgrundlaget.

Assistancens formål, udførelse og omfang

Min assistance har til formål at bistå med at opgøre den skattemæssige indkomst og -formue i overensstemmelse med lovgivningens regler herom.

Skatteopgørelsen er baseret på selskabets aflagte årsrapport for 2006/2007, hvilken jeg har revideret og forsynet med påtegning uden forbehold og supplerende oplysninger.

Min revision af selskabets årsrapport er tilrettelagt med henblik på opfyldelse af lovgivningens revisionsbestemmelser, og den tager derfor ikke sigte på opgørelse af den skattepligtige indkomst og -formue.

Konklusion

Den skattepligtige indkomst og -formue er efter min opfattelse opgjort i overensstemmelse med gældende skatteregler. Alle væsentlige forhold, som jeg er blevet bekendt med, er medtaget i den skattepligtige indkomst- og formueopgørelse.”

Revisortilsynet har henvist til, at kontrollanten har anført følgende i et notat, der ikke – som det burde – er fremlagt i sagen:

*”... Fastsættelse af væsentlighedsniveau synes ikke anvendt, ligesom alt har samme risiko. Den overordnede planlægning udtager yderst få områder, der skal revideres.
...”*

Ad B ApS (revision)

Revisor afgav den 15. november 2008 blank revisionspåtegning på årsrapporten 2007-08 for B ApS. Samme dag afgav revisor følgende assistanceerklæring på den tilhørende skatteopgørelse:

”Revisors erklæringer

Jeg har ydet assistance med udarbejdelse af skatteopgørelse for (B) ApS for indkomståret 2008.

Jeg har ikke foretaget revision udover den i forbindelse med årsrapporten fortagne revision, og herfor ikke efterprøvet regnskabsgrundlaget.

Assistancens formål, udførelse og omfang

Min assistance har til formål at bistå med at opgøre den skattemæssige indkomst og – formue i overensstemmelse med lovgivningens regler herom.

Skatteopgørelsen er baseret på selskabets aflagte årsrapport, hvilken jeg har revideret og forsynet med påtegning uden forbehold og supplerende oplysninger.

Min revision af selskabets årsrapport er tilrettelagt med henblik på opfyldelse af lovgivningens revisionsbestemmelser, og den tager derfor ikke sigte på opgørelse af den skattepligtige indkomst og -formue.

Konklusion

Den skattepligtige indkomst og -formue er efter min opfattelse opgjort i overensstemmelse med gældende skatteregler. Alle væsentlige forhold, som jeg er blevet bekendt med, er medtaget i den skattepligtige indkomst- og formueopgørelse.”

Efter at kontrollanten den 12. december 2008 havde indsendt sine arbejds papirer til Revisortilsynet, sendte tilsynet den 6. juli 2009 en agterskrivelse til de indklagede. Heri meddelte Revisortilsynet:

”Indledning

Indledningsvist bemærkes det, at denne skrivelse er rettet til både revisionsvirksomheden og registreret revisor Bent Sønderup Jensen, hvorfor begge har mulighed for at afgive bemærkninger.

...

Revisortilsynet har til hensigt at træffe følgende afgørelse ...

Udkast til afgørelse

”Revisortilsynet har besluttet at indbringe registreret revisor Bent Sønderup Jensen for Revisornævnet ... begrundet i følgende punkter, som er konstateret på kontrolsagerne:

- *... Der mangler i ét tilfælde fastlæggelse af væsentlighedsniveau og risiko ved en revisionsopgave.*
- *Afgivne erklæringer er ikke udformet i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsen.*

Endvidere påtaler Revisortilsynet ... at revisionsvirksomhedens kvalitetsstyring ikke lever op til kravene i revisorloven. Afgørelsen er begrundet i følgende:

- *Kvalitetsstyringssystemet indeholder ikke tilstrækkelige procedurer for efterfølgende intern kontrol og der er ikke udført intern efterfølgende kontrol af kvalitetsstyringssystemet eller enkeltsager i 2008.* ”
... ”

Denne høring besvarede de indklagede den 8. april 2010. Herefter traf Revisortilsynet den 26. august 2010 følgende afgørelse:

”Indledning

Indledningsvist bemærkes det, at denne skrivelse er rettet til både revisionsvirksomheden og registreret revisor Bent Sønderup Jensen ...

...

Revisortilsynet har modtaget dit høringsvar af 8. april 2010, hvori forholdene erkendes. Høringssvaret er indarbejdet i afgørelsen.

Afgørelse

Revisortilsynet har besluttet at indbringe revisionsvirksomheden ... begrundet i følgende punkt:

- *... Der mangler i ét tilfælde fastlæggelse af væsentlighedsniveau og risiko ved en revisionsopgave.*

Revisortilsynet har endvidere besluttet at indbringe ... revisor ... for Revisornævnet ... begrundet i følgende punkter, som er konstateret på kontrolsagerne:

- *Afgivne erklæringer er ikke udformet i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsen.*

Endvidere påtaler Revisortilsynet ... at revisionsvirksomhedens kvalitetsstyring ikke lever op til kravene i revisorloven. Afgørelsen er begrundet i følgende:

- *Kvalitetsstyringssystemet indeholder ikke tilstrækkelige procedurer for efterfølgende intern kontrol og der er ikke udført intern efterfølgende kontrol af kvalitetsstyringssystemet eller enkeltsager i 2008.* ”
... ”

Klagen:

Revisortilsynet har rejst følgende klagepunkter:

1) Over for revisionsvirksomheden

”Kvalitetsstyringssystemet indeholder ikke tilstrækkelige procedurer for efterfølgende intern kontrol og der er ikke udført intern efterfølgende kontrol af kvalitetsstyringssystemet eller enkeltsager i 2008.”

2) Over for revisor personligt

”... Der mangler i ét tilfælde fastlæggelse af væsentlighedsniveau og risiko ved en revisionsopgave ... ”

3) Over for revisor personligt

"Afgivne erklæringer er ikke udformet i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsen."

Parternes argumentation:

Revisortilsynet har ad klagepunkt 1) over for *revisionsvirksomheden* anført, at det følger af revisorlovens § 2, stk. 2, sidste led, at en revisionsvirksomhed skal udføre sine opgaver i overensstemmelse med god revisorskik. God revisorskik er en faglig norm, der har til formål at sikre, at opgaverne udføres i overensstemmelse lovgivningen og praksis inden for revisorområdet. I henhold til RS 1 skal der foretages en efterfølgende kontrol, der skal omfatte såvel en årlig vurdering af hele kvalitetsstyringssystemet som en efterfølgende kontrol på enkelt-sagsniveau på cyklisk basis. Da der ikke er gennemført efterfølgende kontrol af selve kvalitetsstyringssystemet eller på enkelt-sagsniveau inden udgangen af 2008, finder Revisortilsynet, at revisionsvirksomheden ikke lever op til god revisorskik herunder RS 1.

Revisortilsynet har ad klagepunkt 2) over for *revisor* anført, at revisor i henhold til god revisorskik skal fastlægge et acceptabelt væsentlighedsniveau for at afdække beløbsmæssig væsentlig fejlinformation. Fastlæggelse af væsentlighedsniveau og identifikation af risici i forbindelse med revisionen er en væsentlig del af planlægningen af revisionsopgaver og skal sikre, at opgaven udføres i overensstemmelse med god revisorskik. Revisortilsynet finder, at den manglende fastlæggelse af væsentlighedsniveau og identifikation af risici vedrørende A ApS ikke har været i overensstemmelse med god revisorskik. Det er Revisortilsynets vurdering, at den indklagede revisor ikke i tilstrækkeligt omfang har dokumenteret grundlaget for den afgivne revisionspåtegning, herunder kendskab til virksomheden.

Ad klagepunkt 3) over for revisor personligt har Revisortilsynet anført, at de erklæringer, som revisor har afgivet på skatteopgørelserne for henholdsvis A ApS og B ApS indeholdt en konklusion. Efter Revisortilsynets opfattelse er det tvivlsomt, om de pågældende erklæringer er afgivet med en grad af sikkerhed, men det har ikke været i overensstemmelse med hverken den gældende eller den tidligere erklæringsbekendtgørelse, at erklæringerne indeholder en konklusion med høj grad af sikkerhed til trods for, at ordet assistance nævnes flere gange i erklæringsteksten.

Den indklagede revisionsvirksomhed samt den indklagede revisor har anført, at det erkendes, at der er begået nogle fejl. De indklagede har ikke over for nævnet haft tilføjelser til deres forudgående svar på agterskrivelsen fra Revisortilsynet.

Revisornævnets præmisser og afgørelse:

Skyldsspørgsmålet

Revisortilsynets agterskrivelse af 6. juli 2009 var rettet både til revisionsvirksomheden og til revisor. Heraf fremgik, at Revisortilsynet for revisionsvirksomhedens vedkommende ikke havde til hensigt at indgive klage til nævnet, men alene at meddele en påtale begrundet i mangler ved efterfølgende kontrol af kvalitetsstyringssystemet. I overensstemmelse hermed traf Revisortilsynet den 26. august 2010 afgørelse, hvorefter revisionsvirksomheden for dette forhold blev meddelt en påtale.

Nævnet finder, at det må følge af almindelige retsgrundsætninger, at Revisortilsynet efter denne afgørelse må være afskåret fra senere som sket ved klagen af 23. november 2010 i strid med den meddelte afgørelse alligevel at indbringe revisionsvirksomheden for nævnet med en klage over det pågældende forhold. Som følge heraf afvises klagen for revisionsvirksomhedens vedkommende (klagepunkt 1).

Hvad dernæst angår klagen over revisor personlig, er denne begrundet i to forhold.

Det første forhold (klagepunkt 2) angår, at der ikke blev fastsat væsentlighedsniveau ved revisionen af årsrapporten for A ApS. Dette punkt blev ved den forudgående agterskrivelse gjort gældende mod revisor personligt. Ved afgørelsen blev punktet imidlertid frafaldet over for revisor personligt og blev i stedet gjort gældende over for revisionsvirksomheden. Det må derfor følge af almindelige retsgrundsætninger, at Revisortilsynet ikke nu i strid med den trufne og meddelte afgørelse er berettiget til alligevel at indklage revisor for dette forhold. Som følge heraf afviser nævnet ligeledes klagepunkt 2.

Der resterer herefter alene at tage stilling til klagepunkt 3) vedrørende erklæringerne på skatteopgørelserne for A ApS og B ApS. Dette punkt blev både ved agterskrivelsen og ved afgørelsen gjort gældende mod revisor som et punkt, der ville føre til indbringelse for nævnet.

Erklæringen på skatteopgørelsen for A ApS er afgivet den 15. november 2007. Det følger derfor af § 57, stk. 3, i Revisorloven af 2008, at bedømmelsen af denne erklæring er undergivet reglerne i Revisorloven af 2003 og den tidligere erklæringsbekendtgørelse. Erklæringen på skatteopgørelsen er omfattet af § 1, stk. 2, i Revisorloven af 2003. Efter indholdet af erklæringen må nævnet lægge til grund, at der hverken er foretaget revision eller review af skatteopgørelsen. Erklæringen er derfor undergivet forskrifterne i §§ 14 og 15 i den dagældende erklæringsbekendtgørelse 1537/2004. På grundlag af erklæringens ordlyd sammenholdt med, at der ikke er foretaget revision eller review, finder nævnet, at erklæringen ikke udtrykker nogen grad af sikkerhed om skatteopgørelsen, jf. § 15, stk. 1, nr. 3. Nævnet tiltræder derfor, at det er i modstrid hermed og dermed med god revisorskik, når erklæringen desuagtet indeholder en konklusion, hvorfor revisor findes skyldig i denne del af klagepunkt 3).

Erklæringen på skatteopgørelsen for B ApS er afgivet den 15. november 2008. Da erklæringen således er afgivet efter, at Revisorloven af 2008 var trådt i kraft, skal bedømmelsen af denne erklæring ske efter den nugældende lov og erklæringsbekendtgørelse. Efter indholdet af erklæringen må nævnet lægge til grund, at der ikke er foretaget revision eller review af skatteopgørelsen. Erklæringen er derfor hverken omfattet af §§ 3-8 eller af §§ 9-12 i den nugældende erklæringsbekendtgørelse 668/2008. Herefter er erklæringen kun omfattet af § 1, stk. 2, i Revisorloven af 2008, hvis den henhører under "andre erklæringer med sikkerhed" efter §§ 13-16 i erklæringsbekendtgørelsen. Erklæringen har samme ordlyd som den tilsvarende erklæring for A ApS, hvorom det ovenfor er antaget, at erklæringen ikke udtrykker nogen grad af sikkerhed. Da erklæringen herefter ikke kan betegnes som en erklæring med sikkerhed, er den ikke omfattet af § 1, stk. 2, i Revisorloven af 2008 og falder således uden for nævnets kompetence. Det bemærkes herved, at der - således som Revisortilsynets klage er affattet - ikke findes tilstrækkelig anledning til at tage stilling til, hvorvidt erklæringen eventuelt er omfattet af § 1, stk. 3. Som følge heraf afvises klagen under klagepunkt 3) for denne erklærings vedkommende.

Sanktionsfastsættelsen

Der skal herefter alene tages stilling til sanktionen over for revisor personlig for i et enkelt tilfælde at have overtrådt god revisorskik ved den 15. november 2007 (A ApS) at have afgivet en erklæring, som indeholdt en konklusion, skønt erklæringen var uden sikkerhed.

Nævnet finder, at den sanktion, der i dette enkeltstående tilfælde er forskyldt i medfør af § 20, stk. 1, i Revisorloven af 2003, passende kan fastsættes til en advarsel.

T h i b e s t e m m e s :

Klagen over revisionsvirksomheden BSJ-revision Registreret Revisor, CVR nr. ..., afvises.

Registreret revisor Bjarne Sønderup Jensen meddeles en advarsel.