

Den 6. december 2019 blev der i

sag nr. 010/2019

A

mod

registreret revisor B

afsagt sålydende

kendelse:

Ved skrivelse af 5. april 2019 har advokat C på vegne A i medfør af revisorlovens § 43, stk. 3, indbragt registreret revisor B for Revisornævnet.

Det fremgår af udskrift af Det centrale Virksomhedsregister af 11. april 2019, at har været godkendt som registreret revisor fra den 21. december 1989.

Klagen:

Klager har rejst følgende klagepunkter:

- At indklagede har overtrådt god revisorskik ved ikke forud for udførelse af review af årsrapport for A for årsregnskabet for 2017 at have udarbejdet aftalebrev eller anden passende form for skriftlig aftale (klagepunkt 1)
- At indklagede har overtrådt god revisorskik ved ikke at have informeret klageren om, at der ikke findes noget lovkrav om udførelse af review af klagerens årsregnskab (klagepunkt 2)
- At indklagede har overtrådt god revisorskik ved ikke at efterkomme en anmodning fra klagerens nuværende revisor om tilsendelse af efterposteringer til brug for klagerens regnskab (klagepunkt 3)

Sagsfremstilling

Indklagede har den 7. april 2017 udført review af klagerens årsrapport for A for regnskabsåret 2017.

Af ”Aftale om review af årsregnskab” af 15. september 2016 fremgår blandt andet:

”...

Aftale om review af årsregnskab

De har anmodet os om at udføre review af virksomhedens regnskab efter skattemæssige principper, som omfatter balance 31. december 2016 samt resultatopgørelse, egenkapi-

talopgørelse for regnskabsåret 2016 samt anvendt regnskabspraksis og andre forklarende oplysninger. Vi skal med dette brev bekræfte vores accept og forståelse af denne reviewopgave.

...

Anden relevant information

Det er endvidere aftalt, at der ydes administrativ, bogføringsmæssig og konsultativ assistance.

...

Honorar

Hvor der ikke foreligger anden aftale, vil vores arbejde blive udført som regningsarbejde. Fakturering vil typisk ske i takt med opgavernes udførelse. Betalingsbetingelserne er netto kontant inden 8 dage. Hvis den betalingsfrist ikke overholdes, vil der blive beregnet sædvanlig forsinkelsesrente. Denne aftale er gældende, indtil en af parterne skriftligt opsiger aftalen.

Det er aftalt, at honoraret for 2016 ikke kan overstige det tidligere betalte honorar vedrørende indkomst- og regnskabsåret 2015.

... ”

Aftalen er underskrevet den 22. september 2016 af klager.

Det fremgår af årsrapporten for A for såvel regnskabsåret 2016 som 2017, at de er aflagt i overensstemmelse med årsregnskabslovens bestemmelser for klasse A-virksomheder.

Det fremgår af årsrapporten for 2016, at årets resultat var 738.471 kr., og at nettoomsætningen var 2.388.369 kr.

Det fremgår af årsrapporten for 2017, at årets resultat var 629.845 kr., og at nettoomsætningen var 1.975.392 kr.

Af brev af 8. maj 2018 fra indklagede til klager fremgår blandt andet følgende:

”...

Hermed fremsendes til eget brug:

...

- 1 x efterposterings til dit bogholderi
- 1 x efterangivelse moms til digital indberetning

...

Ved mødet modtog du kopi af efterangivelsen for moms 2017. Endelig tog du [en] billede af ledelsens regnskabsberetning.

Jeg har noteret, at du ønsker samarbejdet ophævet (...)

...”

Parternes bemærkninger:

Klager har til støtte for klagepunkt 1 anført, at klager den 22. september 2016 underskrev en aftale om review af årsregnskab. Aftalen var udfærdiget af indklagede den 15. september 2016. Aftalen

angik alene regnskabsåret for 2016, men indklagede fortsatte som revisor for klager i 2017, blot uden fornyet skriftlig aftale og uden overholdelse af det i den tidligere aftale gældende om beregning af et honorar på maksimalt kr. 25.000 inkl. moms. Den tidligere aftale indeholdt intet specifikt om eventuelt fremtidigt samarbejde. Men da klager var uvidende om gældende regler for revisorer, gik han ud fra, at aftalen var gældende, indtil den blev opsagt. De uoverensstemmende opfattelser har givet anledning til konflikt mellem parterne, idet klagers forventning om, at honorarberegningen fremover ville svare til det for kalenderåret 2016 aftalte, ikke svarede til indklagedes efterfølgende fakturaer. I alt er der beregnet honorar for 2017 på kr. 78.000 inkl. moms.

Klager har anført, at indklagede skulle have sørget for oprettelse af ny skriftlig aftale angående 2017, jf. udfyldningen af revisorlovens § 16, stk. 4, i ISRS 4410, afsnit 25, idet aftalen for 2016 objektivt set efter sit indhold ikke rakte videre end til dette år. Dette burde indklagede have indset, og som den professionelle leverandør i forholdet bærer han ansvaret herfor. Som koncipist af den omhandlede aftale bærer indklagede tillige ansvar og risiko for eventuelle uklarheder heri.

Klager har supplerende til det af indklagede anførte, gjort gældende, at der af parternes skriftlige aftale på side 1, 1. afsnit fremgår, at arbejdet:

”...
omfatter balance 31. december 2016 samt resultatopgørelse, egenkapitalopgørelse for regnskabsåret 2016 samt anvendt regnskabspraksis og andre forklarende oplysninger. Vi skal med dette brev bekræfte vores accept og forståelse af denne reviewopgave.
...”

Aftalen herom angår således alene regnskabsåret 2016. At aftalen, som indklagede anfører, ”*tager sit afsæt i regnskabsåret 2016*” er således en bortforklarende fortolkning, som ikke har støtte i aftalens ordlyd. Indklagedes henvisning til aftalens side 2, nederst, om, at der tillige ”*ydes administrativ, bogføringsmæssig og konsultativ assistance*”, ændrer intet, idet dette ikke indeholder nogen udvidelse af det tidsrum, for hvilket aftalen er indgået.

Af umiddelbart efterfølgende afsnit i aftalen fremgår:

”...
Det er endelig aftalt, at vi udfører review af den personlige formueopgørelse pr. 31. december 2016 og de skattemæssige opgørelser for indkomståret 2016 for D.
...”

Og hermed fremgår det yderligere klart, at aftalen alene omfatter 2016.

Indklagedes henvisning til aftalens side 3, 2. afsnit, hvorefter aftalen er gældende, indtil den opsiges skriftligt, ændrer ikke heri. Denne bestemmelse må fortolkes indskrænkende således, at aftalen kan opsiges på et hvilket som helst tidspunkt angående den opgave, som aftalen efter det i øvrigt klart anførte skulle omfatte - nemlig regnskabsåret 2016. På baggrund af det allerede ovenfor anførte vedrørende assistancens omfang er der ikke grundlag for antagelse af den udvidende fortolkning, som fremføres af indklagede. Eventuelt kan bestemmelsen anses for uklart formuleret, hvilket indklagede som koncipist i så fald selv bærer ansvaret for, hvorfor uklarheden ikke kan gøres gældende imod klager.

Klager har bestridt, at klager ”ved sine dispositioner har anerkendt en enslydende opfattelse af aftalegrundlaget”, jf. svarskriftet side 1 og side 2, midt for, eller at klagers betaling ”må tages som en utvetydig accept” af, at aftalen fremover skulle gælde visse særlige opgaver (administrativ, bogføringsmæssig og konsultativ assistance), ud over regnskabsåret 2016 (jf. det følgende afsnit i svarskriftet på side 2, under midten).

Men selv om indklagedes opfattelse på dette punkt kunne lægges til grund, ville der fortsat ikke være indgået aftale om review mv. for virksomhedens regnskab ud over regnskabsåret 2016, hvorfor der alene på dette grundlag foreligger manglende overholdelse af god revisorskik.

At der som anført af indklagede er tale om erhvervsforhold har i denne henseende ingen relevans. Angående indklagedes henvisning til de beregnede honorarer er selve honorarberegningen indbragt for FSR – danske revisorerers resposumudvalg.

For så vidt angår indklagedes henvisning til ”princip i ISRS 4410 punkt 26 om tilbagevendende eller fortsatte opgaver” (side 2, nederst) bemærkes, at det heraf fremgår:

”...
Revisor skal ved tilbagevendende opgaver (...) vurdere, om omstændighederne, herunder ændringer i overvejelserne ved opgaveaccept, kræver, at vilkårene for opgaven ændres (...)
...”

Det fremgår således ikke, at der ved sådanne opgaver ikke skal afgives opgaveaccept, men at revisor før afgivelse af fornyet accept skal overveje, om opgavevilkårene skal ændres. In casu ville det naturligvis bl.a. kunne dreje sig om opgavens fremtidige omfang og tidsrummet herfor. Indklagedes indsigelser må herefter i det hele afvises som uden betydning for afgørelse af klagen angående spørgsmålet om manglende udarbejdelse af aftalebrev eller anden skriftlig aftale.

Klager har til støtte for klagepunkt 2 anført, at indklagede burde have informeret klager om, at review af hans regnskab – med de deraf følgende forøgede omkostninger – efter virksomhedens og regnskabets karakter ikke var lovmæssigt påkrævet og efter omstændighederne i øvrigt må anses for helt overflødig.

Klager har supplerende til det af indklagede anførte gjort gældende, at henset til karakteren (personligt ejet firma) og omfanget (nettoomsætning i 2015 kr. 3.558.242 med et årsresultat på kr. 757.289) af klagers erhvervsvirksomhed burde indklagede have informeret klager om, at indklagedes udarbejdelse af indehavererklæring, reviewerklæring og oplysning om anvendt regnskabspraksis i årsrapporten – med de deraf følgende, væsentligt forøgede revisoromkostninger – ikke nødvendigvis var påkrævet. Som lægmand har klager ikke haft kendskab til gældende regler, og indklagede har ikke dokumenteret at have informeret herom. At klagers tidligere revisor havde udført nævnte opgaver, fritager ikke indklagede for rådgiveransvar. Tværtimod burde hans kendskab til de tidligere årsrapporter og dermed virksomhedens økonomiske forhold have bevirket, at han var opmærksom på det anførte.

Klager har til støtte for klagepunkt 3 anført, at indklagede har undladt at tilsende nogle begærede oplysninger om efterposteringer til klagers bogføringsassistance, idet klager anerkender, at der er tale om et bogholderifirma og ikke en revisor, og klager bestrider at have modtaget disse.

Klager har supplerende til det af indklagede anførte gjort gældende, at det må anses for irrelevant, at der er tale om et firma, der udfører bogføringsassistance, ikke en ny revisor. Det af indklagede fremlagte brev af 8. maj 2018 erindringsklager ikke at have modtaget, hvorfor det fortsat bestrides, at efterposterne er modtaget. I modsat fald ville klager have videregivet disse til sit bogholderifirma, da de blev efterlyst, jf. den af indklagede fremlagte mailkorrespondance, bogholderifirmaets svar af 19. juni 2018. Det afgørende er imidlertid, at indklagede derpå undlod at tilsende det omhandlede på fornyet anmodning herom, jf. mailkorrespondancen af 8. januar 2019 i klagens bilag 2. Som det fremgår, nægtede indklagede de facto at fremsende det efterspurgte under henvisning til sit brev af 8. maj 2018 til klager.

Indklagede har vedrørende klagepunkt 1 anført, at indklagede henholder sig til formuleringen af aftalen, idet det skal fremhæves blandt andet, at aftalen i henhold til 1. afsnit tager sit afsæt i regnskabsåret 2016. I henhold til s. 2 i aftalen, nederst, er det aftalt, at der endvidere ydes administrativ, bogføringsmæssig og konsultativ assistance. Det følger af side 3, 2 afsnit, sidste punktum, at ”*denne aftale er gældende, indtil en af parterne skriftligt opsiges aftalen*”. Der er således fornødent aftalegrundlag. Deri ligger, at den går ud over året 2016, hvilket også fremgår indirekte, jf. s. 3, 3 afsnit, hvor det er anført, at honoraret for 2016 ikke kan overstige det tidligere betalte honorar vedrørende indkomst- og regnskabsåret 2015. Der var aftalt honorar i fast regning for 2016, men selvklaart hverken kunne eller ville der skulle kunne udstedes ”blankocheck” for fremtidige år. Der er ganske vist ikke længere tale om en honorarsag, men foruden at vise sammenhængende afregning skal også fremhæves, at modpart ved sine dispositioner har anerkendt en enslydende opfattelse af aftalegrundlaget som undertegnede, idet følgende gælder:

For indkomståret 2016 er betalt følgende:

Konsultativ assistance		16.350
Regnskabsmæssig assistance		20.000
Regnskabsmæssig assistance modelarbejde	3.400	
I alt		39.750

For indkomståret 2017 er faktureret og delvist betalt følgende:

Konsultativ assistance		18.400
Regnskabsmæssig assistance		44.000
I alt		62.400

Heraf henstår kr. 13.000 + moms skyldigt.

For indkomståret 2018 er faktureret følgende:

Diverse assistance 18. 1 – 6.4.2018		3.100
-------------------------------------	--	-------

Heraf henstår kr. 3.100 + moms skyldigt.

Det følger direkte og implicit, at der er ydet konsultativ assistance for årene 2016 og 2017, og ved sine betalinger har klager tilkendegivet, at parterne har enslydende opfattelser af aftalegrundlaget og således, at bl.a. administrativ, bogføringsmæssig og konsultativ assistance ikke er omfattet af nogen honorarbegrænsning. For 2017 er der således betalt kr. 49.400 + moms, hvilket må tages som en utvetydig accept. Det skal hertil fremhæves, at der er tale om erhvervsforhold, og at aftalen er drøftet og i henhold til aftalens sidste side godkendt og bekræftet. Det antages, at klagers indsigelse alene beror på indlæg af 5. april 2019 og således manglende aftale. Som ovenfor anført var der indgået aftale, der efter sit indhold også dækkede flere opgaver og var fortløbende til opsigelse, hvorfor aftalen dækker de følgende år – aftalen var ikke som anført af modpart ”objektivt” begrænset til

regnskabsår 2016. Aftalen giver grundlag for honorar som opkrævet, jf. også anerkendt de facto (kvasiaftale) af klager. Der er af klager henvist til ISRS 4410, der efter sit formål og indhold ikke ses at give grundlag for ansvar for anført af klager. Der kan i den sammenhæng i øvrigt henvises til princip i ISRS 4410 punkt 26 om tilbagevendende eller fortsatte opgaver.

Indklagede har supplerende til det af klager anførte gjort gældende, at aftalegrundlaget ikke henviser til ISRE 4410 men til ISRE 2400, hvor det i punkt 38, der omhandler tilbagevendende opgaver, anføres følgende:

”...
Ved tilbagevendende reviewopgaver skal revisor vurdere, om omstændighederne, herunder ændringer i overvejelserne ved opgaveaccept, kræver, at vilkårene for opgaven opdateres, og om det er nødvendigt at henlede den daglige ledelses eller, hvor det er relevant, den øverste ledelses opmærksomhed på de eksisterende vilkår for opgaven (jf. afsnit A57).
...”

I afsnit A 57 anføres:

”...
A57. Revisor kan beslutte ikke at sende et nyt aftalebrev eller anden skriftlig aftale for hver periode. Følgende faktorer kan dog tyde på, at det er passende at ajourføre vilkårene for reviewopgaven eller at minde den daglige ledelses eller, hvor det er relevant, den øverste ledelses om de gældende vilkår for opgaven:
ethvert tegn på, at den daglige ledelse har misforstået reviewets mål og omfang
enhver ændring i, eller særlige vilkår for opgaven
en nylig ændring i virksomhedens ledelse
en betydelig ændring i virksomhedens ejerforhold
en betydelig ændring i arten eller størrelsen af virksomhedens forretning
en ændring af kravene i lovgivning eller øvrig regulering med betydning for virksomheden
en ændring i den relevante regnskabsmæssige begrebsramme
...”

Ingen af de anførte faktorer gør sig gældende/der ikke har været fundet fornøden anledning til at fremsende et nyt aftalebrev. Klager har ønsket review og har fået det. Der er ikke grundlag for indskrænkende fortolkninger eller tilsvarende – herunder henset til forløb og adfærd, hvorved klager har anerkendt svarende til det arbejde, der er leveret og anmodes honoreret. Det af klager anførte om mulighed for opsigelse ændrer ikke herved, da klager som også kyndig erhvervsdrivende jo netop ikke har opsagt med fortsat aftalen.

Indklagede har vedrørende klagepunkt 2 anført, at drøftelserne med klager indledtes den 25. oktober 2015 vedr. opdrag/skift af revisor. Der er registreret 24 e-mails frem til 15. september 2016, og der har ganske givet været mere end det dobbelte i telefonsamtaler. Klagers holdning og udtrykkelige ønske på trods af drøftelser om det modsatte var, at der skulle udarbejdes review-erklæringer på såvel regnskabet som indkomst- og formueopgørelsen i overensstemmelse med hidtidig praksis, hvilket ønske klager bekræftede ved sin underskrift på aftalen den 22. september 2016.

Indklagede har vedrørende klagepunkt 3 anført, at kun klagers bogholder og ikke en ny revisor har henvendt sig til indklagede. Af følgebrev af 8. maj 2018, bekræftes det, at samarbejdet mellem klager og indklagede er afsluttet, og de omtalte efterposteringer fremsendes. Der kan hertil henvises til klagers bilag 2 og e-mail af 19. juni 2018 fra klagers bogholder, hvoraf det fremgår, at fremsendelse

er sket den 8. maj 2018. Efter den 8. maj 2018 var der stadig telefonisk og anden kontakt med klager, og under disse samtaler bekræftede klager, at kuverten af 8. maj 2018 var modtaget, så der har ikke været grund eller anledning til at foretage sig yderligere. Måtte man mene, at der ikke var modtaget ønsket og efterlyst materiale, ville det naturlige have været, at klager havde meddelt, at kuverten ikke var fremkommet, hvilket på intet tidspunkt er sket. Det har således formodning for sig, at materiale er kommet frem.

Revisornævnets begrundelse og afgørelse:

Klagepunkt 1)

Klager har bestridt, at der bestod nogen aftale om, at indklagede skulle udføre review af årsrapporten for A for årsregnskabet for 2017. Af parternes aftale af 15. september 2016 fremgår imidlertid, at aftalen er gældende, indtil en af parterne skriftligt opsiges aftalen. Indklagede har således dokumenteret ved det fremlagte aftalebrev, at indklagede havde forpligtet sig til at udføre opgaven. Henset hertil og til at indklagede har oplyst, at ingen af de i ISRE 2400, punkt 38, jf. afsnit A 57, anførte faktorer gjorde sig gældende, og det således ikke har været fundet fornøden at fremsende et nyt aftalebrev, finder Nævnet, at klager ikke har godtgjort, at indklagede i forbindelse med det for klager udførte arbejde har tilsidesat god revisorskik. Nævnet bemærker at klager er erhvervsdrivende og således ikke, trods manglende sagkundskab vedrørende revision, kan sidestilles med en forbruger i relation til aftaleindgåelse.

Indklagede frifindes herefter for det rejste klagepunkt.

Klagepunkt 2)

Som sagen foreligger oplyst, må det lægges til grund, at klageren ønskede at der skulle gennemføres review. På denne baggrund har indklagede ikke haft konkret anledning til at orientere særskilt om andre muligheder for bistand. Uanset at en sådan generel orientering må anses for et almindeligt led i revisors bistand, kan undladelse heraf ikke i den foreliggende sag anses for at være en tilsidesættelse af god revisorskik.

Indklagede frifindes herefter for det rejste klagepunkt.

Klagepunkt 3)

Af brev af 8. maj 2018 fra indklagede til klager fremgår, at efterposterings og efterangivelser af moms blev udleveret til klager i kopi ved mødet, samt at disse blev fremsendt med brevet af 8. maj 2018. Nævnet finder herefter, at klager ikke har godtgjort, at indklagede ved undladelse af at fremsende efterposterings til klagers nuværende bogholder har tilsidesat god revisorskik.

Indklagede frifindes herefter for det rejste klagepunkt.

Thi bestemmes:

Indklagede, registreret revisor B, frifindes.

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

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

Henrik Bitsch