

Tann 1. oktober 2018 í máli

GN-1/2017 (j. nr. hjá Skráseting Føroya 17/00133)

Grannskoðaraeftirlitið

móti

Løggildum grannskoðara AA

segði nevndin henda

Ú r s k u r ð

Við skrivi dagfest 28. apríl 2017 kærði Grannskoðaraeftirlitið løggildan grannskoðara AA fyri Grannskoðaranevndini sambært grannskoðaralógini § 33, stk. 7 og § 41, stk. 3.

Skráseting Føroya hevur upplýst, at kærði AA er statsautoriseret revisor og so løggildur grannskoðari. AA hevur verið í starvi hjá P/F (BB) grannskoðanarvirkið, síðan tað varð stovnað, og áðrenn hetta arbeiddi hann hjá P/F (--) grannskoðanarvirki.

Um kæruna

Kæran frá Grannskoðaraeftirlitinum snýr seg um, at kærði hevur framt brot á Grannskoðaralógina § 22, stk. 4 og stk. 6, jbr. kunngerð um óheftni grannskoðarans og grannskoðanarvirkisins § 5, nr. 1, við at geva grannskoðaraátekning á ársfrásagnirnar fyri {kunda 1} fyri 2015 og {kunda 2} fyri 2015, har grannskoðaravirkið eisini hevur veitt roknskaparhjálp við at seta ársfrásagnirnar upp.

Málsfrágreiðing

Grannskoðaraeftirlitið valdi grannskoðaravirkið, (BB) til góðskueftirlitið í 2016, sbrt. grannskoðanarlógini § 27 og §§ 32-34.

Í frágreiðingini frá útnevnda góðskueftirlitsfólki, dagfest 14. november 2016 “Rapport om kvalitetskontrol 2016 i revisorvirksomheden (BB)” verður víst á brot niðanfyri:

Síða 9 viðvíkjandi { kunda 1 og kunda 2}

“Der vurderes altid at foreligge en trussel mod revisors uafhængighed, når revisor har deltaget i bogføring eller lignende registreringer, som danner grundlag for regnskabet, eller har medvirket ved udarbejdelsen af regnskabet. Der er tale om et absolut forbud for virksomheder omfattet af § 19, stk. 3.

Det er derfor ikke tilladt at assistere med opstilling af årsrapporten, når revisionsvirksomheden samtidig reviderer årsregnskabet”

Niðurstøðan í frágreiðingini er:

” I. Samlet konklusion

På baggrund af den gennemførte kvalitetskontrol af kvalitetsstyringssystemet og erklæringsopgaver er det kvalitetskontrollanternes vurdering, at BB generelt har etableret, implementeret og anvendt et hensigtsmæssigt kvalitetsstyringssystem. Ved vores kontrol er det konstateret, at kvalitetsstyringssystemet på et enkelt område ikke har været tilstrækkelig efterlevet med henblik på at sikre overholdelse af gældende lovgivning samt BB's politikker og procedurer.

Efter den udførte kvalitetskontrol er det kontrollantens vurdering, at revisorernes erklæring i 5 sager i al væsentlighed er i overensstemmelse med de udarbejdede arbejdsplaner og med lovgivningens krav. Der er konstateret væsentlige fejl og mangler i 7 sager. De væsentlige fejl og mangler vedrører hovedsagligt afgivne erklæringer vedrørende virksomheder omfattet af revisorlovens § 19, stk. 3. Det er kontrollanternes vurdering, at BB bør have særligt fokus på at forbedre kvaliteten af disse opgaver. Der er endvidere givet en række anbefalinger, som bør efterleves fremadrettet

Ovenstående konklusion afgives af kvalitetskontrollanterne. Kvalitetskontrollen er ikke afsluttet, før det færøske Revisortilsynet har truffet en endelig afgørelse.

Frágreiðing um viðurskiptini

1) Faktisk viðurskipti

Kundi 1

Revisor har den 30. marts 2016 afgivet revisionspåtegning uden forbehold, men med følgende supplerende oplysning på koncern- og årsregnskabet for Kundi 1 for 2015:

Ískoytisupplýsingar um onnur viðurskipti

Uttan at tað ávirkar okkara niðurstøðu, skulu vit gera vart við, at felagið hevur mist sín eginpening. Í frágreiðing um eginogn á síðu 18 vísir leiðslan á, at landskassin veðheldur fyrri virksema felagsins, og víst verður til hesa umrøðu.

Koncernregnskabet udviser et resultat på xx kr., en egenkapital på xx kr. og en balancesum på xx kr.

Kvalitetskontrollanten har anført følgende i bilag 4 (*Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave*) vedrørende enkeltsagen:

"1. Overtrædelser af uafhængighedsreglerne:

Reglerne om uafhængighed vurderes at være overtrådt, da revisor har medvirket ved udarbejdelsen af årsregnskabet for 2015."

Kvalitetskontrollanten har anført følgende i bilag 4 (*Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave*), D3, spørgsmål 2, vedrørende uafhængighed:

"Jf. note 6, side 20, udgør revisionshonoraret xx kr., mens andre ydelser end revision udgør xx kr. (ca. 40% af revisionshonoraret).

Som led i kvalitetskontrollen har vi bl.a. indhentet udskrift fra timesagsstatistik for udførte assistanceopgaver, kopi af fakturaer samt diverse mailkorrespondance mellem revisor og revisionskundens ansatte.

Af timesagsstatistikken fremgår det, at der i perioden 1/2 – 30/3 2016 er anvendt 44,5 timer vedrørende regnskabsmæssig assistance. Samtlige timer er konteret af udførende revisor YY.

Der er pr. 11/4 2016 faktureret xx kr. til virksomheden. Af fakturateksten fremgår "Regnskabshjælp i forbindelse med års- og koncernregnskab for 2015".

Af gennemgået mailkorrespondance vurderes det, at den regnskabsmæssige assistance har omfattet:

- *Klargøring af regnskabsmodel*
- *Indtastning af data i Excel-regnskabsmodel, herunder noter, på baggrund af modtaget materiale fra revisionskunde, aktuar mv.*
- *Opstilling af udkast til regnskab på baggrund af Excel-model*

Der vurderes altid at foreligge en trussel mod revisors uafhængighed, når revisor har deltaget i bogføring eller lignende registreringer, som danner grundlag for regnskabet, eller har medvirket ved udarbejdelsen af regnskabet. Der er tale om et absolut forbud for virksomheder omfattet af § 19, stk. 3.

Det vurderes derfor ikke tilladt at levere de nævnte ydelser, når revisionsvirksomheden samtidig reviderer regnskabet.

Revisor har endvidere ikke ved udførelse af de ovenfor nævnte opgaver dokumenteret væsentlige trusler mod revisors uafhængighed, herunder eventuelle sikkerhedsforanstaltninger for at mindske truslerne. Den manglende dokumentation vurderes at være i strid med revisorlovens § 22, stk. 6.”

De 44,5 registrerede timer i perioden 1/2 - 30/3 2016 vedrørende regnskabsmæssig assistance i forbindelse med års- og koncernregnskabet for 2015, jf. ovenfor, fremgår af timespecifikationen herunder:

(....)

Den anførte assistance, jf. ovenfor, er faktureret den 11. april 2016, jf. herunder:

(....)

Af revisionsvirksomhedens tidsregistrering fremgår det, at der er anvendt 225,25 timer på revisionen af koncern- og årsregnskabet for 2015. Heraf har YY anvendt 129,0 timer.

Revisor har anført følgende bemærkninger i bilag 4 (*Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave*) vedrørende forholdet:

”Vi er ikke enige i, at vi har overtrådt uafhængighedsreglerne, og at vi har medvirket til udarbejdelsen af årsregnskabet. De øvrige forhold, der er kommenteret, er vi enige i, og vi tager anbefalingerne til efterretning.

For så vidt angår forholdene omkring uafhængighed har vi følgende bemærkninger.

REDEGØRELSE ANGÅENDE UAFHÆNGIGHED

Vi beklager at vi måske ikke var særlig præcise i forhold til drøftelserne omkring vores assistance i forbindelse med regnskabet.

Følgende vil vi redegøre for, hvorledes vores assistance kan placeres i forhold til årsrapporten.

Årsrapportens indhold og vores assistance

Som bekendt består årsrapporten af visse elementer. Disse har vi listet op i følgende skema med kommentarer til, hvad vi for hvert af elementerne har assisteret med.

Element i ársrapporten	Beskrivelse af vores assistance
<i>Selskabsoplysninger</i>	<i>Ingen assistance</i>
<i>Ledelsesberetning</i>	<i>Ingen assistance</i>
<i>Ledespåtegning</i>	<i>Ingen assistance</i>
<i>Revisionspåtegning</i>	<i>Vi har formuleret revisionspåtegningen</i>
<i>Anvendt regnskabspraksis</i>	<i>Ingen assistance</i>
<i>Resultatopgørelse</i>	<i>Ingen assistance – Dog har vi hjulpet til med at mappe konti til de rigtige poster. Dette kan sammenlignes med at hjælpe kunden med en XBRL-indberetning, så regnskabet kan afleveres korrekt.</i>
<i>Balance</i>	<i>Ingen assistance – Dog har vi hjulpet til med at mappe konti til de rigtige poster. Dette kan sammenlignes med at hjælpe kunden med en XBRL-indberetning, så regnskabet kan afleveres korrekt.</i>
<i>Egenkapitalopgørelse</i>	<i>Ingen assistance</i>
<i>Noter</i>	<i>Ingen assistance – Dog har vi hjulpet til med at mappe konti til de rigtige poster. Dette kan sammenlignes med at hjælpe kunden med en XBRL-indberetning, så regnskabet kan afleveres korrekt.</i>
<i>5-års oversigt (hoved- og nøgletal)</i>	<i>Vi har assisteret med et regneark, som automatisk beregner nøgletal efter de formler, som er i regnskabsbekendtgørelsen</i>

Lidt om, hvorledes assistancen begyndte

Vi har i mange år ikke haft regnskabsregler for (.....). Kundi 1 anvendte i mange år en gammel regnskabsbekendtgørelse fra det danske Finanstilsyn fra tidligt i 90'erne, og de opstillede selv deres regnskab efter de regler fra den nævnte regnskabsbekendtgørelse, som var relevante for Kundi 1.

I 2008 fik vi en ny forsikringslov, og vi fik et forsikringstilsyn, som udstedte en lang række af bekendtgørelser, deriblandt en regnskabsbekendtgørelse. Dette var meget voldsomt for forsikringsselskaberne, og ikke mindst for Kundi 1, som var i en privatiseringsproces, som belastede deres administration voldsomt.

Som revisorer syntes vi, at det var vigtigt, at vi satte os godt og grundigt ind i, hvilke krav de nye regler medførte, og hvorledes disse vil påvirke Kundi 1 og dets regnskaber. Kundi 1 havde en ekstrem mangel på ressourcer- dels pga. at Kundi 1 skulle fremskaffe store mængder af informationer i forbindelse med en Due Diligence gennemgang, og dels pga. at Kundi 1 havde svært ved at holde fast i sine medarbejdere pga. en lang og usikker privatisering, som for resten lige er blevet gennemført nu i sommer. Da vi samtidig havde sat os godt ind i de nye regler, fik vi lov til at assistere med at sætte en plan op for, hvorledes de kunne implementeres.

Vi lavede i den forbindelse et modelregnskab i Word, som var generelt og overholdt alle de nye regler. Dette modelregnskab blev anvendt af andre selskaber og pensionskasser.

En komponent til modelregnskabet var et regneark, som indeholdt en model til resultatopgørelse, balance samt de noter, som kan genereres fra råbalancen. Desuden omfattede regnearket en nøgletaloversigt, hvor de obligatoriske nøgletal automatisk blev beregnet efter de formler, som er pålagt i regnskabsbekendtgørelsen.

For Kundi 1's vedkommende har vi hidtil assisteret med at importere deres råbalance ind i regnearket for at få en korrekt opmapning og beregning af nøgletal. Konsolidering i Kundi 3 og Kundi 1 tager de sig selv af.

I den her konkrete sag er det også væsentligt at påpege, at Kundi 1 har været i en (.....), hvor man ikke har haft viden om, hvorvidt Kundi 1 blev opkøbt af en af de større finansielle koncerner, om Kundi 1 blev overtaget af fagforeninger, eller om Kundi 1 trods alt ikke blev solgt. Denne usikkerhed har bevirket, at Kundi 1 har været meget påpasselig med at ansætte nye medarbejdere, og hvor mange nøglepersoner har forladt Kundi 1.

Uddybning af assistancen

Som det fremgår ovenfor, består vores assistance i, at vi har en regnskabsmodel i et regneark, hvor vi indlæser råbalancen direkte fra bogholderiet uden at påvirke tallene. I regnearket har vi opmappet bogholderiets konti til regnskabsposter i henhold til regnskabsbekendtgørelsen, som kunden har udfordringer med at forstå. Disse opmapninger omfatter resultatopgørelse, balance samt de noter, som er direkte afledt af opmapninger. Igen påvirker vi helt og aldeles ikke de tal, som dette resulterer i. Dette kan sammenlignes med at hjælpe kunden med en XBRL-indberetning, så regnskabet kan afleveres korrekt, hvor de korrekte bogholderikonti indgår i de korrekte regnskabsposter.

Desuden har vi i samme regneark indtastet de noter, hvor det kræves data fra andre kilder – i disse tilfælde er det kunden, der fremskaffer de informationer, som skal indtastes.

En automatisering af udregning af de lovkrævede nøgletal er en del af regnearket, hvor de enkelte nøgletal udregnes efter anvisningerne i regnskabsbekendtgørelsen (dvs. uden at vi har besluttet, hvorledes formlerne skal skrues sammen).

Dette regneark anvendes i årsrapporten, som opstilles – af kunden selv - i Word.

Det har været vores klare opfattelse, at der for en Kundi 1's vedkommende er nogle få basale forhold, som er centrale for revisionen. Disse er:

- *Forsikringsmæssige hensættelser (inkl. ind- og udbetalinger)*
- *Finansielle aktiver (inkl. investeringsafkast)*
- *Fordeling af resultat*

Disse forhold har vi på ingen måde assisteret med, og vi har revideret disse på behørig vis. Alle andre regnskabsposter er at betragte som ganske ubetydelige.

Vi er godt klar over, at vi ikke aktivt skal deltage i regnskabsudførelsen, og dette mener vi ikke, at vi har deltaget i. Vi har bare assisteret med opmapninger af konti og automatisering af nøgletalsberegninger.

Når der i kolonnen "Bemærkninger" står, at vi har assisteret med citat: "Opstilling af udkast til regnskab på baggrund af Excel-model", så vil vi påpege, at vi udleveret regneark modellen til kunden med ajourførte tal.

Endvidere vil vi påpege, at vi ofte udveksler filer via USB-sticks af hensyn til fortroligheden. Dette forklarer, at det ikke foreligger mails, hvor Kundi 1 sender os regnskabet. (Dog må vi erkende, at vi tit og ofte også har udvekslet informationer via mail, som nok burde være udvekslet via sikrere kanaler.)

Sammenfattende vil vi anføre, at vi ikke på noget tidspunkt har vurderet, at der kan rejses tvivl om vores uafhængighed. Færøerne er et lille samfund, mens lovgivningen på (...)-

området har sin oprindelse i omgivelser, der mange gange overstiger Færøerne. Vi kan ikke på Færøerne stille op med en fyldig liste af eksperter på området, men det er forsøgt at anvende eksisterende ekspertise bedst muligt. Vi har ønsket at assistere vore kunder, således at de selv kan opstille sine regnskaber i overensstemmelse med de ofte komplekse krav, som lovgivningen stiller.”

Kundi 2

Revisor har den 30. marts 2016 afgivet revisionspåtegning uden forbehold eller supplerende oplysninger på årsregnskabet for Kundi 2 for 2015.

Årsregnskabet udviser et resultat på xx kr., en egenkapital på xx kr. og en balancesum på xx kr.

Kvalitetskontrollanten har anført følgende i bilag 4 (*Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave*) vedrørende enkeltsagen:

”1. Overtrædelser af uafhængighedsreglerne:

Reglerne om uafhængighed vurderes at være overtrådt, da revisor har medvirket ved udarbejdelsen af årsregnskabet for 2015.”

Kvalitetskontrollanten har anført følgende i bilag 4 (*Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave*), D3, spørgsmål 2, vedrørende uafhængighed:

”Jf. note 4, side 19, udgør revisionshonoraret xx kr., mens andre ydelser end revision udgør xx kr. (ca. 45% af revisionshonoraret).

Som led i kvalitetskontrollen har vi bl.a. indhentet udskrift fra timesagsstatistik for udførte assistanceopgaver, kopi af fakturaer samt diverse mailkorrespondance mellem revisor og revisionskundens ansatte.

Af timesagsstatistikken fremgår det, at der i perioden 1/2 – 30/3 2016 er anvendt 63,5 timer vedrørende regnskabsmæssig assistance. Samtlige timer er konteret af udførende revisor YY.

Der er pr. 11/4 2016 faktureret xx kr. til virksomheden. Af fakturateksten fremgår ”Regnskabshjælp i forbindelse med års- og koncernregnskab for 2015”.

Af gennemgået mailkorrespondance vurderes det, at den regnskabsmæssige assistance har omfattet:

- *Klargøring af regnskabsmodel*

- *Indtastning af data i Excel-regnskabsmodel, herunder noter, på baggrund af modtaget materiale fra revisionskunde, aktuar mv.*
- *Opstilling af udkast til regnskab på baggrund af Excel-model*

Der vurderes altid at foreligge en trussel mod revisors uafhængighed, når revisor har deltaget i bogføring eller lignende registreringer, som danner grundlag for regnskabet, eller har medvirket ved udarbejdelsen af regnskabet. Der er tale om et absolut forbud for virksomheder omfattet af § 19, stk. 3.

Det vurderes derfor ikke tilladt at levere de nævnte ydelser, når revisionsvirksomheden samtidig reviderer regnskabet.

Revisor har endvidere ikke ved udførelse af de ovenfor nævnte opgaver dokumenteret væsentlige trusler mod revisors uafhængighed, herunder eventuelle sikkerhedsforanstaltninger for at mindske truslerne. Den manglende dokumentation vurderes at være i strid med revisorlovens § 22, stk. 6.”

De 63,5 registrerede timer i perioden 1/2 - 30/3 2016 vedrørende regnskabsmæssig assistance i forbindelse med årsregnskabet, jf. ovenfor, fremgår af timespecifikationen herunder:

(...)

Den anførte assistance, jf. ovenfor, er faktureret den 11. april 2016, jf. herunder:

(.....)

Af timesagsstatistikken fremgår det ligeledes, at udførende revisor YY, har anvendt 37 timer vedrørende assistance ved halvårsregnskabet 2015:

(....)

Den anførte assistance, jf. ovenfor, er faktureret den 8. september 2016, jf. herunder:

(.....)

Af revisionsvirksomhedens tidsregistrering fremgår det, at der er anvendt 299,75 timer på revisionen af årsregnskabet for 2015. Heraf har YY anvendt 164,5 timer.

Kvalitetskontrollanterne har som led i deres rapportering til Grannskoðaraeftirlitið fremsendt vedlagte bilag 1. Af bilaget fremgår mailkorrespondance mellem udførende revisor YY og en række medarbejdere hos den kontrollerede virksomhed. Dele af denne korrespondance er gengivet i det følgende.

Følgende mail er fremsendt fra en regnskabsmedarbejder i den kontrollerede virksomhed til udførende revisor YY den 4. februar 2016:

(.....)

Følgende mail er fremsendt fra udførende revisor YY til en regnskabsmedarbejder i den kontrollerede virksomhed den 19. februar 2016:

(.....)

Regnskabsmedarbejderen i virksomheden svarer tilbage kort efter den 19. februar 2016:

(.....)

YY svarer tilbage samme dato den 19. februar 2016:

(.....)

Revisor har i bilag 4 (*Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave*) som bemærkninger til enkeltsagen anført enslydende bemærkninger som ved enkeltsagen Kundi 1, hvorfor der henvises til bemærkningerne ovenfor.

2) Rættarlígt grundarlág

Det fremgår af grannskoðaralógins 22, stk. 4, at en revisor ikke må udføre opgaver efter § 1, stk. 2, der vedrører en virksomhed omfattet af § 19, stk. 3, hvis der er tale om selvrevision eller egeninteresse.

Det fremgår af grannskoðaralógins 22, stk. 6, at revisionsvirksomheder skal opstille retningslinjer, som sikrer, at revisor, inden denne påtager sig opgaver efter § 1, stk. 2, tager stilling til, om der foreligger omstændigheder, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om vedkommendes uafhængighed. Revisionsvirksomhederne skal endvidere sikre, at revisorerne i forbindelse med udførelsen af opgaverne i deres arbejdspapirer dokumenterer alle væsentlige

trusler mod revisors og revisionsvirksomhedens uafhængighed og de sikkerhedsforanstaltninger, der er truffet for at mindske disse trusler.

Det følger af grannskoðaralógins 19, stk. 3, at følgende virksomheder er omfattet af stk. 1, indtil de ikke længere opfylder kriterierne:

- 1) Virkir, ið hava virðisbrøv, ið verða handlað á einum skipaðum marknaði í einum ES-landi ella einum EBS-landi, og
- 2) virkir, ið eru undir eftirliti av Fíggjareftirlitinum ella Tryggingareftirlitinum, tó ikki virkir, ið fáast við tryggingarmeklaravirksemi sambært § 42 í lógini um tryggingarvirksemi og reglum settar í gildi við heimild í hesi, og virkir, ið eru fevnd av kapittli 20 a (iløguráðgevar) í fyriskipan om ikrafttræden for Færøerne af lov om finansiel virksomhed.

Det følger af uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1¹, at en revisor ikke må ikke udføre opgaver, som omhandlet i grannskoðaralógins [§ 1](#), stk. 2, når der foreligger trusler, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand.

Det følger videre af uafhængighedsbekendtgørelsens § 5, at trusler, som nævnt i § 1, stk. 1, altid foreligger, når opgaven vedrører en virksomhed, som omhandlet i grannskoðaralógins 19, stk. 3, og revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden

- 1) ud over de krav, der følger af god revisionsskik, har deltaget i bogføring eller lignende registreringer, som danner grundlaget for det forhold, opgaven vedrører, eller har medvirket ved udarbejdelsen af det dokument, opgaven vedrører.

Af den danske erhvervsstyrelses vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed af 24. marts 2009 fremgår det, jf. afsnit 7.1, at bestemmelsen forbyder revisor at afgive en erklæring, hvis revisor har deltaget i bogføring eller lignende registreringer, som danner grundlaget for det forhold, der afgives erklæring om. Det samme gælder, hvis revisor har medvirket ved udarbejdelsen af det dokument, erklæringen vedrører. Forbuddet er absolut og omfatter således også mekanisk registrering af data mv.

3) Meting hjá Grannskoðaraeftirlitinum

Henset til sagsfremstillingen under faktiske forhold, herunder at revisor har afgivet enslydende bemærkninger, foretages der i det efterfølgende en samlet vurdering af enkeltsagerne Kundi 1 og Kundi 2.

Revisor har i forbindelse med kvalitetskontrollen oplyst, at den ydede assistance er af ren mekanisk karakter, hvilket kan sidestilles med at assistere med XBRL-indberetning. Assistancen

¹ Kunngerð nr. 5 frá 17. februar 2010 um óheftni grannskoðarans og grannskoðanarvirkisins

uddybes ved, at revisor har assisteret med at importere råbalancen i en Excel-model med henblik på at sikre korrekt opmapning til årsrapporten, herunder beregning af nøgletal. Revisor oplyser endvidere, at såvel Excel-modellen og skabelonen til opstilling af årsrapporten er udarbejdet af revisionsvirksomheden i forbindelse med indførelse af regnskabsbekendtgørelsen for finansielle virksomheder i 2008.

Af sagsfremstillingen fremgår det, at udførende revisor i begge enkeltsager har ydet regnskabsmæssig assistance samtidig med, at medarbejderen varetog revisionen af regnskaberne. Omfanget af den ydede assistance udgør henholdsvis 44,5 timer og 63,5 timer for en periode på to måneder forud for afgivelse af revisors erklæringer. Hertil kommer omfattende assistance i forbindelse med virksomhedernes aflæggelse af halvårsregnskab.

Grannskoðaraeftirlitið finder, at grannskoðaralógins § 22, stk. 4, og uafhængighedsbekendtgørelsens § 5, stk. 1, nr. 1, efter deres ordlyd indeholder et absolut forbud mod, at en revisor for en virksomhed omfattet af grannskoðaralógins § 19, stk. 3, reviderer regnskaber, som revisor selv eller andre personer i revisionsvirksomheden har medvirket til at udarbejde.

Henset til, at forbuddet er absolut og ligeledes omfatter mekanisk registrering af data, herunder opmapning af råbalancen til årsregnskabet, finder Grannskoðaraeftirlitið, at omfanget og karakteren af assistancen medfører, at revisor har overtrådt reglerne om uafhængighed. Grannskoðaraeftirlitið har ved vurderingen lagt vægt på, at det anvendte tidsforbrug og underliggende mailkorrespondance, herunder eksempelvis mail af 4/2-16 kl. 12.53 og mail af 19/2-16 kl. 13.47.

Revisionsdokumentationen herunder revisors uafhængighedsvurdering indeholder endvidere ikke beskrivelse af den ydede assistance, herunder dokumentation for overvejelser vedrørende væsentlige trusler mod revisors og revisionsvirksomhedens uafhængighed og de sikkerhedsforanstaltninger, der er truffet for at mindske disse trusler. Grannskoðaraeftirlitið finder, at revisor har overtrådt grannskoðaralógins § 22, stk. 6, idet revisionsdokumentationen ikke indeholder dokumenterede overvejelser omkring væsentlige trusler ved at yde den nævnte regnskabsmæssige assistance.

Det fremgår af revisors bemærkninger, at de to virksomheder i en årrække har haft svært ved at fastholde nøglepersoner. Grannskoðaraeftirlitið finder ikke, at virksomhedernes mangel på egne ressourcer og kompetencer på regnskabsområdet medfører, at revisor kan yde den ovenfor nævnte assistance.

Grannskoðaraeftirlitið vurderer ikke, at revisors bemærkninger til forslaget til afgørelse eller mødet med Grannskoðaraeftirlitið eller skrivelsen fra Kundi 1's økonomi direktør, ændrer Grannskoðaraeftirlitets vurdering. Det vurderes at være utvetydigt, at der er ydet regnskabs-

assistance og derved en overtrædelse af uafhængighedsreglerne. Forbudsbestemmelsen er absolut og bestemmelsen omfatter også ren mekanisk registrering af data.

Grannskoðaraeftirlitið finder derfor, at statsautoriseret revisor AA har overtrådt grannskoðaralógin § 22, stk. 4 og stk. 6, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 5, nr. 1, idet der er afgivet revisionspåtegninger på årsrapporterne for Kundi 2 for 2015 og Kundi 1 for 2015, hvor revisionsvirksomheden også har ydet assistance med opstilling af årsrapporterne.

Viðmerkingar hjá þórtunum.

Grannskoðaraeftirlitið hefur gjört galdandi at,

Af sagsfremstillingen fremgår det, at udførende revisor i begge enkeltsager har ydet regnskabsmæssig assistance samtidig med, at medarbejderen varetog revisionen af regnskaberne. Omfanget af den ydede assistance udgør henholdsvis 44,5 timer og 63,5 timer for en periode på to måneder forud for afgivelse af revisors erklæringer. Hertil kommer omfattende assistance i forbindelse med virksomhedernes aflæggelse af halvårsregnskab.

Grannskoðaraeftirlitið finder, at grannskoðaralógin § 22, stk. 4, og uafhængighedsbekendtgørelsens § 5, stk. 1, nr. 1, efter deres ordlyd indeholder et absolut forbud mod, at en revisor for en virksomhed omfattet af grannskoðaralógin § 19, stk. 3, reviderer regnskaber, som revisor selv eller andre personer i revisionsvirksomheden har medvirket til at udarbejde.

Henset til, at forbuddet er absolut og ligeledes omfatter mekanisk registrering af data, herunder opmapning af råbalancen til årsregnskabet, finder Grannskoðaraeftirlitið, at omfanget og karakteren af assistancen medfører, at revisor har overtrådt reglerne om uafhængighed.

Grannskoðaraeftirlitið har ved vurderingen lagt vægt på, at det anvendte tidsforbrug og underliggende mailkorrespondance, herunder eksempelvis mail af 4/2-16 kl. 12.53 og mail af 19/2-16 kl. 13.47.

Revisionsdokumentationen herunder revisors uafhængighedsvurdering indeholder endvidere ikke beskrivelse af den ydede assistance, herunder dokumentation for overvejelser vedrørende væsentlige trusler mod revisors og revisionsvirksomhedens uafhængighed og de sikkerhedsforanstaltninger, der er truffet for at mindske disse trusler. Grannskoðaraeftirlitið finder, at revisor har overtrådt grannskoðaralógin § 22, stk. 6, idet revisionsdokumentationen ikke indeholder dokumenterede overvejelser omkring væsentlige trusler ved at yde den nævnte regnskabsmæssige assistance.

Grannskoðaraeftirlitið finder ikke, at virksomhedernes mangel på egne ressourcer og kompetencer på regnskabsområdet medfører, at revisor kan yde den ovenfor nævnte assistance.

Grannskoðaraeftirlitið vurderer ikke, at revisors bemærkninger til forslaget til afgørelse eller mødet med Grannskoðaraeftirlitið eller skrivelsen fra Kundi 1's økonomidirektør, ændrer Grannskoðaraeftirlitets vurdering. Det vurderes at være utvetydigt, at der er ydet regnskabsassistance og derved en overtrædelse af uafhængighedsreglerne. Forbudsbestemmelsen er absolut og bestemmelsen omfatter også ren mekanisk registrering af data.

Grannskoðaraeftirlitið finder derfor, at statsautoriseret revisor AA har overtrådt grannskoðaralógins § 22, stk. 4 og stk. 6, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 5, nr. 1, idet der er afgivet revisionspåtegninger på årsrapporterne for Kundi 2 for 2015 og Kundi 1 for 2015, hvor revisionsvirksomheden også har ydet assistance med opstilling af årsrapporterne.

Efter Grannskoðaraeftirlitiðs opfattelse er der ikke overensstemmelse mellem beskrivelsen i svarskriftet og den beskrivelse, som revisor tidligere har givet, hvor det klart fremgår, at kunden opstiller årsregnskabet i word på baggrund af opstillingen/opmapningen i excel-arket. Den tidligere beskrevne proces understøttes efter Grannskoðaraeftirlitiðs opfattelse af indholdet af de mails mellem kunden og YY, som indgår i Grannskoðaraeftirlitiðs brev til Grannskoðaranevndin af den 28. april 2017.

Det i svarskriftet anførte om, at excel-modellen alene anvendes som led i revisionen til kontrol af, om kundens årsregnskab er korrekt, er ikke dokumenteret i revisors arbejdspapirer ligesom der ikke er angivet revisionshandling til dette formål. De til svarskriftet vedlagte bilag A og B er ikke tidligere blevet forevist kvalitetskontrollanten som en del af revisionsdokumentationen.

Grannskoðaraeftirlitið vedlægger som bilag 1 og 2 de tidligere modtagne Excel-modeller. Det har ikke været muligt for Grannskoðaraeftirlitið at identificere de fremlagte bilag A og B i de to regnskabsmodeller.

Grannskoðaraeftirlitið henholder sig derfor til revisors oprindelige beskrivelse af forholdet og finder således ikke den rejste kritik forfejlet.

Det fremgår af svarskriftet, at den tid, som er registreret som "regnskabsmæssig assistance" u hensigtsmæssigt ikke er registreret som "revision".

Grannskoðaraeftirlitið skal hertil bemærke, at det henset til den meget lave kompleksitet i den beskrevne revisionshandling synes som forholdsmæssigt mange timer, der i givet fald er anvendt ved denne revisionshandling. Det bemærkes, at handlingen, som ikke er dokumenteret, efter det oplyste alene skulle bestå af et automatisk kontroltjek i Excel af, om det af kunden opstillede årsregnskab er korrekt.

Grannskoðaraeftirlitið skal endvidere bemærke, at den registrerede tid er faktureret særskilt som regnskabshjælp i forbindelse med årsregnskabet og ikke som revision. Den fremførte forklaring mangler derfor sammenhæng til såvel tidsregistrering samt den efterfølgende fakturering.

Af svarskriftet fremgår det, at sagen Kundi 1 også var udtaget som enkeltsag ved kvalitetskontrollen i 2014 af P/F BB. Det anføres, at der ikke blev rejst spørgsmål om revisors uafhængighed til trods for, at revisor bistod med samme ydelser.

Grannskoðaraeftirlitið finder, at denne oplysning er irrelevant for sagens behandling.

Det bemærkes, at der korrekt ikke blev rapporteret om et lignende forhold i 2014. Når forholdet har været genstand for en nærmere gennemgang i 2016, skyldes det bl.a. gennemgang af udskevet mailkorrespondance mellem udførende revisor og kundens medarbejdere, udførende revisors tidsregistrering samt kopi af fakturaer afsendt til kunden, hvilket samlet indikerer, at der kunne være forekommet assistance med regnskabsopstilling.

En kvalitetskontrol af en erklæringsopgave er en gennemgang og ikke en fuldstændig kontrol af alle underliggende forhold og arbejds papirer. Kontrollanten vil som udgangspunkt ikke antage, at der kan foreligge yderligere fysisk materiale vedrørende en opgave, som kan skabe tvivl om revisors uafhængighed. Når der ved en gennemgang konstateres uafhængighedsovertrædelser vil revisor som oftest ikke have dokumenteret dette i revisionsdokumentationen. Det kan således være vanskeligt at afdække sådanne forhold som led i kvalitetskontrollen af en erklæringsopgave.

Kærdi hefur gjört galdandi,

Det bestrides, at AA har overtrådt uafhængighedsreglerne eller på anden måde handlet i strid med god revisorskik.

1. Klagens genstand

Af klagen fremgår (side 1), at indbringelsen for Grannskoðaranevndin drejer sig om følgende:

"Grannskoðaralógins § 22, stk 4 og stk. 6, jf. kunngerð um óheftni grannskoðarans og grannskoðanarvirkisins § 5, nr. 1, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsrapporterne for Kundi 1 for 2015 og Kundi 2 for 2015, idet revisionsvirksomheden også har ydet assistance med opstilling af årsrapporterne."

Videre fremgår følgende om det retsgrundlag, hvorpå klagen hviler (side 16):

"Det følger af uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, at en revisor ikke må udføre opgaver, som omhandlet i grannskoðaralógins § 1, stk. 2, når der foreligger trusler, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand."

Det følger videre af uafhængighedsbekendtgørelsens § 5, at trusler, som nævnt i § 1, stk. 1, altid foreligger, når opgaven vedrører en virksomhed, som omhandlet i grannskoðaralógins 19, stk. 3, og revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden

- 1) ud over de krav, der følger af god revisionsskik, har deltaget i bogføring eller lignende registreringer, som danner grundlaget for det forhold, opgaven vedrører, eller har medvirket ved udarbejdelsen af det dokument, opgaven vedrører.*

Af den danske erhvervsstyrelses vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed af 24. marts 2009 fremgår det, jf. afsnit 7.1, at bestemmelsen forbyder revisor at afgive en erklæring, hvis revisor har deltaget i bogføring eller lignende registreringer, som danner grundlaget for det forhold, der afgives erklæring om. Det samme gælder, hvis revisor har medvirket ved udarbejdelsen af det dokument, erklæringen vedrører. Forbuddet er absolut og omfatter således også mekanisk registrering af data mv.”

Som begrundelse følger herefter (ligeledes klagens side 16):

”Revisor har i forbindelse med kvalitetskontrollen oplyst, at den ydede assistance er af ren mekanisk karakter, hvilket kan sidestilles med at assistere med XBRL-indberetning. Assistancen uddybes ved, at revisor har assisteret med at importere råbalancen i en Excel-model med henblik på at sikre korrekt opmapning til årsrapporten, herunder beregning af nøgletal [...]

Af sagsfremstillingen fremgår det, at udførende revisor i begge enkeltsager har ydet regnskabsmæssig assistance samtidig med, at medarbejderen varetog revisionen af regnskaberne.”

2. Den rejste kritik er forfejlet

I lighed med fremstillingen i klagen og henset til ligheden mellem de to enkeltsager afgives der i det følgende enslydende bemærkninger vedrørende den revisionsmæssige bistand, AA har ydet til Kundi 1 og Kundi 2 (”selskaberne”).

Det bestrides, at AA har overtrådt uafhængighedsreglerne eller på anden måde handlet i strid med god revisorskik.

Til støtte for synspunktet om, at AA har overtrådt reglerne om uafhængighed, henviser Grannskoðaraeftirlitið – som det er gennemgået under pkt. 1 foran – til, at forbuddet mod revisors deltagelse i bogføring og lignende registreringer er absolut, og at det også omfatter mekanisk registrering af data mv.

AA har imidlertid ikke deltaget i bogføring eller lignende registreringer, som har dannet grundlag for årsregnskaberne eller på anden måde medvirket ved udarbejdelsen af årsregnskaberne, således som det fremgår af den færøske uafhængighedsbekendtgørelse (FO BKG nr. 5 fra 17/2-2010 kunngerð um óheftni grannskoðarans og grannskoðanarvirkisins) § 5, nr. 1.

Af bemærkningerne til det danske forslag til lov om statsautoriserede og registrerede revisorer (fremsat den 29. januar 2003), som både den danske og den færøske uafhængighedsbekendtgørelse er baseret på, fremgår, som følger:

”Littra a) forbyrðer revisor at afgive en erklæring, hvis revisor har deltaget i bogføring eller lignende registreringer, som danner grundlaget for det forhold, der afgives erklæring om, eller har medvirket ved udarbejdelsen af det dokument, erklæringen vedrører. Forbuddet i stk. 2, nr. 8, litra a) er absolut og omfatter således også mekanisk registrering af data m.v. Ved eksempelvis afgivelse af revisionspåtegninger på årsrapporter vil der imidlertid alene være et forbud mod at yde sådan regnskabs- og bogføringsmæssig assistance, der ikke er et naturligt led i selve revisionen. De tilladte ydelser afgrænses af de krav, som god revisionsskik til enhver tid stiller til en reviderende revisors påpegning af mangler i og forslag til ændringer af et af virksomheden udarbejdet regnskabsudkast. Bestemmelsen forhindrer således ikke den reviderende revisor i at stille klienten over for valget mellem at lovliggøre regnskabet, således som anbefalet af revisor eller at opnå en revisionspåtegning med forbehold. Bestemmelsen forhindrer heller ikke den reviderende revisor i at komme med forslag, der blot forbedrer regnskabet, men som ikke er af en sådan karakter, at de er et alternativ til forbehold. Det afgørende er, at det er virksomhedens ledelse, der i det hele har ladet det pågældende regnskab udarbejde, og at revisor alene indtager en reviderende funktion deraf.”

P/F BB har udviklet en regnskabsmodel i Excel, som på grundlag af et selskabs råbalance er i stand til at generere en opstilling, der viser, hvordan et årsregnskab (inklusive resultatopgørelser, balance og nøgletal) må forventes at skulle se ud. Modellen er baseret på P/F BB’s forståelse af den gældende regnskabsbekendtgørelse og opdateres løbende.

Modellen fungerer på den måde, at dels data fra revisionskundens råbalance, dels regnskabstal fra det af revisionskunden udarbejdede udkast til årsregnskab, importeres i regnskabsmodellen. Modellen er herefter i stand til at foretage en sammenligning mellem det årsregnskab, som – på grundlag af de i regnskabsmodellen indlagte parametre – kan forventes ud fra data i revisionskundens råbalance, med det af revisionskunden udarbejdede udkast til årsregnskab. Det output, som regnskabsmodellen herefter genererer, identificerer eventuelle uoverensstemmelser mellem, hvad der kan forventes på grundlag af data i råbalancen, og det af revisionskunden udarbejdede regnskabsudkast og er dermed et instrument, som gør det muligt at konstatere eventuelle fejl eller uhensigtsmæssigheder i det af revisionskunden udarbejdede udkast til årsregnskab.

I forbindelse med udførelsen af revision af selskabernes årsregnskaber modtog AA udkast til årsregnskaber udarbejdet af selskaberne samt råbalance i en Excel-fil. AA (og hans revisionsteam) anvendte herefter den af P/F BB udviklede regnskabsmodel, sådan som det er beskrevet foran. Det praktiske arbejde i den forbindelse er udført af revisor YY.

Det output, som er resultatet af anvendelsen af regnskabsmodellen, forelagde AA herefter for selskaberne, som på det grundlag fik lejlighed til at tage stilling til, om der var anledning til at foretage ændringer i de af selskaberne udarbejdede udkast.

Resultatet af AAs anvendelse af regnskabsmodellen på Kundi 2’s regnskabstal (resultatopgørelse, balance og 5-årsoversigt fra udkastet til årsregnskab for 2015) kan ses i et bilag A. For fuldstændigheds skyld bemærkes, at der – i tillæg til data fra råbalancen – skulle importeres enkelte andre tal fra selskabets regnskabsudkast for at sikre, at der var et korrekt sammenligningsgrundlag. Som det fremgår foran, indebærer regnskabsmodellen den funktion, at forskelle mellem det resultat, som kan forventes ud fra data i råbalancen, og det af selskabet udarbejdede udkast til årsregnskab identificeres. Bilag A side 1-4 viser det forventede resultat, mens side 5-9 viser resultatet af sammenligningen. De af modellen identificerede forskelle er fremhævet i de farvede felter i kolonnen til højre på side 5-9.

Af bilag A fremgår endvidere, at regnskabsmodellen identificerede, at der på fire punkter var forskel mellem det resultat, der kunne forventes på grundlag af data i råbalancen, og det af Kundi 2 udarbejdede regnskabsudkast. Den ene forskel var under selskabets aktiver, hvor der blev identificeret en klassificeringsfejl, idet et investeringsforeningsbevis fejlagtigt var kategoriseret som en obligation. De tre øvrige forskelle var at finde under angivelsen af selskabets nøgletal og skyldtes alle det samme forhold, der førte til, at der i regnskabsudkastet var anvendt forkerte forsikringsmæssige hensættelser ved beregning af nøgletal. Kundi 2 besluttede på alle fire punkter at korrigere regnskabet i forhold til det udarbejdede udkast (hvad der efter AA's opfattelse må anses for at have været rigtigt og forsvareligt).

Tilsvarende ses i bilag B resultatet af AA's anvendelse af regnskabsmodellen på Kundi 1's regnskabstal (resultatopgørelse, balance og 5-årsoversigt fra udkastet til koncernregnskab for 2015). I dette tilfælde skulle råbalance, regnskabstal fra koncernens datterselskaber, samt selskabets udkast til årsregnskab importeres i modellen. Af bilag B fremgår, at der var én forskel i resultatopgørelsen og én forskel i balancen under passiver mellem det forventede resultat og det af Kundi 1 udarbejdede udkast til årsregnskab. De to forskelle skyldtes, at selskabet havde klassificeret datterselskabsposter forkert i konsolideringsprocessen. Kundi 1 valgte at korrigere dette.

Som det fremgår af gennemgangen foran, er det selskaberne selv, der har opstillet og udarbejdet deres årsregnskaber, såvel det udkast, som AA modtog, og hvorpå den af BB udviklede regnskabsmodel blev anvendt, som det endelige årsregnskab (efter forelæggelse for selskaberne af resultatet af anvendelsen af regnskabsmodellen). Anvendelsen af regnskabsmodellen er et led i den af AA udførte revision, og AA har – som det fremgår – ikke bistået med opstilling af regnskabet eller i øvrigt foretaget handlinger, der ligger uden for, hvad der er tilladeligt for revisor. Det fremgår udtrykkeligt af bemærkningerne til den danske revisorlov (citeret foran), at arbejde af den karakter, som regnskabsmodellen er udtryk for, ikke er i strid med uafhængighedsreglerne. Det tilføjes, at der er tale om et nyttigt redskab i forbindelse med revision, idet regnskabsmodellen er i stand til at påvise mulige fejl og uhensigtsmæssigheder i det af revisionskunden udarbejdede regnskabsudkast, inden regnskabet aflægges. Dermed er der lejlighed til, at sådanne fejl og uhensigtsmæssigheder kan korrigeres, sådan at et aflagt årsregnskab ikke bliver fejlbehæftet.

3. Registrering af tidsforbrug

Grannskoðaraeftirlitið henviser som led i begrundelsen for klagen (side 16) til, at det af sagsfremstillingen fremgår, at AA har ydet regnskabsmæssig assistance i henholdsvis 44,5 timer og 63,5 timer i en periode på to måneder forud for afgivelse af revisionserklæringer, samt omfattende assistance med virksomhedernes aflæggelse af halvårsregnskab.

Dette er baseret på kvalitetskontrollantens bemærkninger, der er medtaget i klagens sagsfremstilling. Kvalitetskontrollanten har således lagt vægt på det registrerede tidsforbrug og mails udvekslet mellem YY og regnskabschef QQ fra Kundi 1 den 4. og 19. februar 2016. Det anføres i den forbindelse i klagen (side 3 og 11), at henholdsvis ca. 40 % og 45 % af revisionshonoraret udgøres af "andre ydelser", herunder særlig "regnskabsmæssig assistance".

Det er en uhensigtsmæssighed, at den anvendte tid er registreret som "regnskabsmæssig assistance" og ikke som "revision". Det ændrer imidlertid ikke på, at realiteten er, at det arbejde, der er udført, dækker over revisionshandling og ikke har noget med regnskabsopstilling at gøre, jfr. redegørelsen for det udførte arbejde under pkt. 2 foran.

Det fremgår af klagens sagsfremstilling (side 4 og 11), at det af kvalitetskontrollanten konstaterede arbejde, som nu er genstand for kritik, har omfattet følgende handlinger:

”Af gennemgået mailkorrespondance vurderes det, at den regnskabsmæssige assistance har omfattet:

- *Klargøring af regnskabsmodel*
- *Indtastning af data i Excel-regnskabsmodel, herunder noter, på baggrund af modtaget materiale fra revisionskunde, aktuar mv.*
- *Opstilling af udkast til regnskab på baggrund af Excel-model”*

Som anført foran beror det på en fejlopfattelse af regnskabsmodellen og dens anvendelse, når det anføres (sidste bullet), at AA har bistået med ”[o]pstilling af udkast til regnskab på baggrund af Excel-model”. Som redegjort for foran, har AA ikke opstillet noget årsregnskab (eller udkast hertil). Regnskabsmodellen opstiller intet regnskabsudkast, men sammenholder de data, der fremgår af selskabets råbalance, med det af selskabet udarbejdede regnskabsudkast.

Den mailkorrespondance, som er gengivet i klagen, indeholder ingen støtte for det hævdede synspunkt om, at AA skulle have foretaget opstilling af årsregnskaber for selskaberne.

4. Kvalitetskontrol i 2014

Det bemærkes, at Kundi 1 også var udtaget som enkeltsag under den i 2014 udførte kvalitetskontrol, og at der ikke i den forbindelse blev rejst spørgsmål om revisors uafhængighed, selv om revisor (dengang statsautoriseret revisor NN, ligeledes P/F BB) bistod med samme ydelser som dem, AA har leveret i forbindelse med revision af selskabernes årsregnskaber for 2015. Til belysning heraf kan ses rapport om kvalitetskontrol 2014 i revisionsvirksomheden BB (bilag C) og arbejdsprogram til gennemgang af Kundi 1 (bilag D).

Der er ikke som hævdet af Grannskoðaraeftirlitið (side 2 i skrivelsen af 29. september 2017) uoverensstemmelse mellem beskrivelsen i svarskriftet af 22. juni 2017 og den beskrivelse, AA har meddelt kvalitetskontrollanten.

Det savner dækning, når Grannskoðaraeftirlitið hævder, at det ”klart fremgår” af AAs bemærkninger til kvalitetskontrollanten, at ”kunden opstiller årsregnskabet i word på baggrund af opstillingen/opmapningen i excel-arket”. Som der er redegjort for i svarskriftet, har selskaberne selv opstillet deres regnskaber i udkast. Herefter har selskaberne modtaget de kontrolregneark (bilag A og B), som er resultatet af AAs anvendelse af den af BB udviklede regnskabsmodel. Af disse regneark fremgår eventuelle uoverensstemmelser mellem selskabernes udkast til årsregnskab – som er opstillet på forhånd af selskaberne selv – og hvad der kunne forventes på grundlag af P/F BB’s forståelse af den gældende regnskabsbekendtgørelse (d.v.s. ved anvendelse af den af BB udviklede regnskabsmodel). Når AA i sine bemærkninger til kvalitetskontrollanten anførte, at ”[d]ette regneark anvendes i årsrapporten, som opstilles – af kunden selv – i Word”, skal det forstås sådan, at kontrolregnearkene er anvendt til at kontrollere, om de af selskaberne

opstillede udkast til årsregnskab afveg fra, hvad der var forventeligt ved anvendelse af den af BB udviklede regnskabsmodel på grundlag af BBs forståelse af den gældende regnskabsbekendtgørelse. I tilfælde af uoverensstemmelser har det været op til selskaberne at tage stilling til, om der skulle foretages ændringer i regnskabet i forhold til det foreliggende udkast. AA har ikke medvirket til at opstille regnskaberne.

Under alle omstændigheder gælder, at det er realiteten i det udførte arbejde, der skal bedømmes, og ikke om AA muligvis kunne have formuleret sig mere præcist over for kvalitetskontrollanten. AA vedstår den redegørelse for de udførte arbejdshandlinger, der er givet i svarskriftet.

De af Grannskoðaraeftirlitið fremlagte bilag 1 og 2 er selskabernes egne regneark og en del af det regnskabsmateriale, der ligger til grund for selskabernes årsregnskaber. Regnearkene i bilag A og B er derimod ikke en del af det endelige regnskabsmateriale og indsættes ikke i selskabernes årsregnskaber. Bilag A og B er resultatet af AAs anvendelse af regnskabsmodellen på selskabernes regnskabstal. Resultatet er sendt til selskaberne, sådan at selskaberne selv har kunnet tage stilling til, om der var grundlag for at foretage ændringer i de af selskaberne udarbejdede udkast til årsregnskaber. Af samme grund kan og skal bilag A og B ikke kunne identificeres i de af Grannskoðaraeftirlitið fremlagte bilag 1 og 2.

Bilag A og B er således arbejds papirer fra AAs revisionshandlinger, og bilagene indgår i revisionsdokumentationen.

Det er grundløst, når Grannskoðaraeftirlitið (side 3) undrer sig over det anvendte tidsforbrug i relation til revision af selskabernes opstilling af årsregnskaber. P/F BB's anvendelse af regnskabsmodellen med henblik på konstatering af, om de af selskaberne opstillede regnskabsudkast indeholder afvigelser i forhold til det forventelige (af Grannskoðaraeftirlitið benævnt et "automatisk kontroltjek i Excel"), udgør kun en mindre del af det arbejde, der er udført. Der er tale om et komplekst regelsæt, og det er forbundet med et omfattende arbejde at foretage kontrol af, om de af selskaberne opstillede regnskaber er i overensstemmelse med regnskabsbekendtgørelsen.

Som anført i mit indlæg af 22. juni 2017 er det en uhensigtsmæssighed, at den anvendte tid er registreret som "regnskabshjælp" og ikke som "revision". Det ændrer imidlertid ikke på, at realiteten er, at det arbejde, der er udført, dækker over revisionshandlinger.

Af bilag 3 fremgår, at der med faktura 21074 af 11. april 2016 er faktureret xx kr. (ekskl. moms) for "regnskabshjælp". Beløbet dækker over revisionsarbejde udført af YY i perioden 1. februar 2016 – 30. marts 2016. Arbejdet er registeret som "regnskabshjælp", selv om der var tale om revisionsarbejde i form af kontrol af regnskabsopstillingen i henhold til regnskabsbekendtgørelsen og lov om forsikringsvirksomhed. Faktureringen af arbejdet som "regnskabshjælp" skyldes den fejlagtige tidsregistrering, og Grannskoðaraeftirlitiðs fremlæggelse af fakturaen følger ikke nyt til

spøragsmålet. Det tilføjes, at de øvrige fakturerede beløb i bilag 3 er korrekt registreret og ikke vedrører årsregnskabet.

Tilsvarende gælder, at det fremgår af bilag 4, at der med faktura 21076 af 11. april 2016 er faktureret xx kr. (ekskl. moms) for "regnskabshjælp". Også dette beløb dækker over revisionsarbejde udført af YY i perioden 1. februar 2016 – 30. marts 2016 og er registreret som "regnskabshjælp", selv om der var tale om revisionsarbejde i form af kontrol af regnskabsopstillingen i henhold til regnskabsbekendtgørelsen og lov om forsikringsvirksomhed. Faktureringen af arbejdet som "regnskabshjælp" skyldes den fejlagtige tidsregistrering, og Grannskoðaraeftirlitiðs fremlæggelse af fakturaen føjer ikke nyt til spøragsmålet. Det tilføjes, at de øvrige fakturerede beløb i bilag 4 er korrekt registreret og ikke vedrører årsregnskabet.

Som anført i mit indlæg af 22. juni 2017 indeholder den mailkorrespondance, som er gengivet i klagen, ingen støtte for det hævdede synspunkt om, at AA skulle have foretaget opstilling af årsregnskaber for selskaberne.

Grannskoðaraeftirlitið afviser det som "irrelevant for sagens behandling" (side 3), at der ikke i forbindelse med den kvalitetskontrol, som blev gennemført i 2014, og hvor Kundi 1 også var udtaget som enkeltsag, blev rejst spørsmål om revisors uafhængighed, selv om revisor (dengang statsautoriseret revisor NN, ligeledes P/F BB) bistod med samme ydelser som dem, AA har leveret i forbindelse med revision af selskabernes årsregnskaber for 2015. Efter AAs opfattelse er der tale om, at Grannskoðaraeftirlitið nu har anlagt en anden vurdering i forhold til, hvad der var tilfældet i forbindelse med kvalitetskontrollen i 2014. Der er ikke forskel på karakteren af den bistand, der er ydet, og der er efter AAs opfattelse ikke grundlag for nu at anlægge en anden – og skærpet – vurdering.

På det således foreliggende grundlag fastholdes det, at statsautoriseret revisor AA ikke har overtrådt uafhængighedsreglerne eller på anden måde handlet i strid med god revisorskik.

Grundgeving og avgerð hjá Grannskoðaranevndinni

Grannskoðaralógin hefur sítt málsóki í § 1, stk. 2. Her stendur: *"Lógin er galdandi, tá grannskoðarin gevur grannskoðanarátekningar á roknskapir, heruppií tá grannskoðarin ummælir leiðslufrágreiðingar sambært ársroknskaparlógini, og tá grannskoðarin gevur aðrar váttnir við trygd, ið ikki einans eru ætlaðar til egna nýtslu hjá tí, sum hefur biðið um tær."*

Kæran snýr seg m.a. um óheftni grannskoðarans í sambandi við grannskoðan av felag av almennum áhuga, sbt. § 19, stk. 3 í grannskoðaralógini, har grannskoðaraeftirlitið førir fram at grannskoðarin hefur veitt roknskaparhjálp og samstundis hefur grannskoðað roknskapin.

Ásett er í § 22, stk. 4 í grannskoðaralógini, at ein grannskoðari ikki má fremja uppgávur eftir § 1, stk. 2, sum viðvíkja einum virki, sum er umfatað av § 19, stk. 3, um talan er um sjálvgrannskoðan ella egináhugamál.

Tað sæst eisini í § 5 í kunngerð nr. 5 frá 17. februar 2010 um óheftni grannskoðarans og grannskoðanarvirkisins, at grannskoðari má ikki gera uppgávur, sum § 1, stk. 2 í grannskoðaralógini fevnir um, tá hóttanir eru, sum kunnu vekja ivan hjá einum vælkunnaðum triðjamanni um óheftni.

Hóttanir, sum nevndar í § 1, stk. 1 í kunngerðini, eru sbrt. § 5, nr. 1, harumframt altíð til staðar, tá ið uppgávan viðvíkur einum virki, sum ásett í § 19, stk. 3 í grannskoðaralógini, og grannskoðari ella aðrir persónar í grannskoðanarvirkinum hava havt bókhald ella líknandi skrásetingar, sum eru grundarlag undir teimum viðurskiftum, sum uppgávan viðvíkur.

§ 22, stk. 4 í grannskoðaralógini førir víðari § 11, stk. 2, nr. 8 litra a í fyrr galdandi grannskoðaralóg. Av fyrireikingararbeiðinum til lógina sæst millum annað:

Nr. 8 viðvíkur bert støðuna, har grannskoðarin skal geva eina váttan fyri eitt virki, sum er umfatað av § 19, stk. 3. Við at avmarka nýtsluøkið til hetta slagið av virkjum, er nýtsluøkið lagt upp at áheitanini frá ES um óheftni grannskoðarans. Grundarlagið fyri hesum er partvís, at hetta slagið av virkjum í serligan mun ofta eru – og skal kunna vera – altjóða bæði í mun til eigarar og virksemi. Tað er tí av serligum týðningi í mun til hesi virki, at reglurnar um at tryggja óheftni grannskoðarans ikki bert eru innihaldsliga samsvarandi, men fult og heilt eru samlík, soleiðis at tey viðkomandi donsku og føroysku virkini hvørki eru áløgd trengri ella víðari karmar enn útlendsk feløg sum kunnu javnmetast. Tí er tað mettt at vera rættast at seta eitt veruligt forboð.

Kundi 1 og Kundi 2 eru bæði feløg, sum eru umfataði av § 19, stk. 3, nr. 2) í grannskoðaralógini, tí tey eru undir eftirliti av Tryggingareftirlitinum, jvb. § 19, stk. 3, nr. 2) í grannskoðaralógini

2) virkir, ið eru undir eftirliti av Fíggingareftirlitinum ella Tryggingareftirlitinum, tó ikki virkir, ið fáast við tryggingarmeklaravirksemi sambært § 42 í lógini um tryggingarvirksemi og reglum settar í gildi við heimild í hesi, og virkir, ið eru fevnd av kapitli 20 a (iløguráðgevar) í fyriskipan om ikrafttræden for Færøerne af lov om finansiel virksomhed.

Sostatt eru tey fevnd av avgjørda forboðnum um sjálvgrannskoðan í § 22, stk. 4 í grannskoðaralógini.

Kæran snýr seg eisini um brot á § 22, stk. 6 í grannskoðaralógini.

Grannskoðaranevndin heldur, at í hesum málinum er nógv sum talar fyri, at grannskoðarin hevur veitt roknskaparhjálp, og hevur lagt dent á hesi viðurskifti:

- rokningar eru sendar fyri roknskaparhjálp fyri 2015
- at tímaskrásetingin, sum grannskoðarin hevur gjørt yvir arbeiði gjørt fyri felagið í sambandi við ger av rokning, vísir at rættiliga stórt tímatal var skrásett og fakturerað sum ‘roknskaparhjálp.’
- av teldupostsamskipti, sum sæst í málinum, millum grannskoðaran og felagið, sæst, at arbeiðið fevnir eisini um roknskaparhjálp
- at skjølini A og B ikki vórðu framløgd fyri eftirlitsfólkunum, og tí ikki vóru framløgd sum partur av dokumentatióin av grannskoðanini
- at skrivið frá Kunda 1 dagf. 15. mars 2017 er lýsing av vanligari mannagongd og lýsir ikki ítøkiliga hvussu er gjørt í hesum máli
- kærði vísir á, at hjálpin sum er veitt við roknskapinum, bert er ‘uppmapping’ av konti og automatisering av útrokningum av lyklatølum. Og at hetta kann samanberast við at hjálpa til við innlating av roknskapi í XBRL-formati.

Grannskoðaranevndin er ikki samd í hesum sjónarmiði, og heldur út frá frágreiðingini frá AA um mapping, í hesum føri, at talan er um roknskaparhjálp.

Út frá omanfyristandandi og upplýsingum annars í málinum heldur Grannskoðaranevndin tað vera prógvað at AA hevur grannskoðað roknskapin hóast forboðið í § 22, stk. 4 í grannskoðaralógini og § 5, nr. 1 í kunngerðini.

Eftir tí, sum er upplýst í málinum, heldur nevndin harumframt at tað er prógvað, at AA ikki hevur mett um vandan nevnd í § 22, stk. 6 um at grannskoðarar, í sambandi við at teir fremja uppgávur, í sínum arbeiðsskjølum skjalprógva allar stórar hóttanir móti óheftinum hjá grannskoðaranum ella grannskoðanarvirkinum og teimum trygdartiltøkum, ið eru sett í verk fyri at minka um hesar hóttanir.

Kærði hevur framt brot á § 22, stk. 4 og stk. 6 í grannskoðaralógini og § 5, nr. 1 í kunngerð um óheftni grannskoðarans.

Fyri brot á á § 22, stk. 4 og stk. 6 í grannskoðaralógini og § 5, nr. 1 í kunngerð um óheftni grannskoðarans verður kærði AA sambært § 42, stk. 1 í grannskoðaralógini álagdur eina bót á 100.000 kr.

Tá áseting av bótini er viðgjørd, hevur nevndin lagt dent á, at talan er um brot á óheftni, ið er grundarlag undir áliti frá almenninginum, at talan er um felag sambært § 19, stk. 3 í grannskoðaralógini, og at talan er um brot í tveimum førum.

Úrskurðurin verður almannakunngjørdur á heimasíðuni hjá Skráseting Føroya sambært § 42 stk. 6 í grannskoðaralógini og kunng. 87/2012, § 12, stk. 3.

Grannskoðaranevndin

Sambært § 11, stk. 3 í somu kunngerð kunnu avgerðir hjá Grannskoðaranevndini ikki leggjast fyri annan fyrisitingarligan myndugleika.

Nevndin avgerð tí:

Innkærði grannskoðari AA verður álagdur eina bót á 100.000 kr.

Tórshavn, 1. oktober 2018

Rannvá Ragnarsdóttir, forkvinna
(sign.)

Símun Absalonsen
(sign.)

Evý Jacobsen
(sign.)

Steinbjørn í Dali
(sign.)

Olaf Frits Joensen
(sign.)
