

Den 25. maj 2010 blev i  
sag nr. 26/2008-R

**Registreret revisor K**

(som indehaver af revisionsvirksomheden K, CVR nr. ...)

mod

**Registreret revisor R**

afsagt følgende

**K e n d e l s e:**

Ved skrivelser af 17. marts og 14. april 2008 har registreret revisor K indgivet klaget over registreret revisor R i dennes egenskab af kvalitetskontrollant.

Klagen er indgivet til Disciplinærnævnet for Statsautoriserede og Registrerede Revisorer, men færdigbehandlet af Revisornævnet i medfør af § 57, stk. 3, i revisorloven (lov nr. 468 af 17. juni 2008).

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har oplyst, at R har været beskikket som registreret revisor fra den 3. juli 1981.

Klagen vedrører indklagedes udførelse af kvalitetskontrol i klagerens revisionsvirksomhed.

**Sagsfremstilling:**

Klager, registreret revisor K, er indehaver af revisionsvirksomheden K, CVR nr. ... , der er en personligt drevet enkeltmandsvirksomhed med én registreret revisor, 3 ansatte foruden indehaveren og ét kontorsted.

Efter at Revisortilsynet havde udtaget revisionsvirksomheden til kvalitetskontrol for 2006, foretog kvalitetskontrollanten, indklagede registreret revisor R, kontrolbesøg i virksomheden den 1. november 2006 og afgav den 15. november 2006 følgende erklæring:

***”Forbehold***

*Virksomhedens generelle kvalitetsstyringssystem er ikke tilstrækkeligt beskrevet og indeholder derfor ikke tilstrækkelige procedurer for accept og fastholdelse af kundeforhold, procedurer for uafhængighed, procedurer for planlægning, udførelse og dokumentation samt procedurer for efterfølgende intern kvalitetskontrol.*

*Ved gennemgang af enkeltsager er det således konstateret, at der er foretaget mangelfuld planlægning og at det udførte arbejde ikke er dokumenteret.*

**Konklusion**

*Som følge af det i forbeholdet anførte, er det således min opfattelse, at der ikke er etableret og implementeret et hensigtsmæssigt kvalitetsstyringsystem og at bestemmelserne i RS1 og RS220 ikke er overholdt.”*

I et samtidigt protokollat til denne erklæring anførte kvalitetskontrollanten bl.a.:

” ...

***Overordnet beskrivelse af virksomhedens generelle kvalitetssystem:***

*Virksomhedens kvalitetsstyring består af 2 A4-sider – én benævnt Kvalitetsstyring Revision og én benævnt Kvalitetsstyring Regnskabsassistance. Dokumenterne er udformet som checklister og indehaver har bekræftet, at der ikke foreligger yderligere retningslinjer/beskrivelser, der på skrift dokumenterer, at alle væsentlige områder i virksomheden der direkte er berørt af RS1 og RS220 er opfyldt.*

***Procedure for accept og fastholdelse af kunder:***

*Virksomheden har udover de nævnte checklister ikke udarbejdet skriftlige retningslinier for accept af nye kunder, herunder en risikovurdering af kunden.*

***Procedurer for uafhængighed:***

*Virksomheden har oplyst, at der ikke findes yderligere habilitetsvurderinger og/eller kundeaftaler end pkt. 1 i checkliste regnskabsassistance og punkterne 4.1, 4.2 og 4.3 i checkliste revision.*

...

***Procedurer for planlægning, udførelse og dokumentation:***

*Virksomheden har ikke udarbejdet skriftlige retningslinier, der kan sikre at der foretages planlægning, udførelse og dokumentation. Ved kontrol af enkeltsager er det konstateret, at checkliste regnskabsassistance og checkliste revision er eneste dokumenter. Indehaver har på opfordring bekræftet at der ikke findes yderligere dokumentation.*

...

***Gennemgang af konkrete erklæringsopgaver med henblik på vurdering om kvalitetsstyringsystemet og etablerede procedurer efterleves:***

*Jeg har gennemgået 2 konkrete erklæringsopgaver og har konstateret at virksomhedens checkliste regnskabsassistance og/eller checkliste revision anvendes på disse sager. ... Revisionen er alene gennemført i overensstemmelse med de beskrevne checklister.*

***Gennemgang af konkrete erklæringsopgaver med henblik på vurdering af om revisors erklæring er i overensstemmelse med dennes arbejdsrapporter og lovgivningens krav:***

*Jeg har efterlyst yderligere arbejdsrapporter på de ovennævnte erklæringsopgaver, der kunne dokumentere grundlaget for revisors erklæringer og indehaveren har bekræftet at der ikke findes yderligere dokumentation. De foretagne erklæringer er således ikke i overensstemmelse med lovgivningens krav.*

... ”

Kontrollanten forelagde dette protokollat for klageren, der den 20. november 2006 svarede således:

*”Herved returneres protokollat forsynet med min underskrift ...*

*Jeg synes, at din bedømmelse er urimelig hård, når det påtænkes, at kvalitetssikringer er indført og skemaerne er udfyldte. ...”*

Klageren havde samtidig underskrevet følgende påtegning på protokollatet:

*”Ovenstående protokollat er gennemlæst”*

Samme dag skrev klageren bl.a. således til Revisortilsynet:

*”Herved skal jeg meddele supplerende bemærkninger til kvalitetskontrollantens skrivelse af 15. november 2006:*

*Det må afvises at mine arbejdspapirer kan betegnes som blot checklister. Min styrke er netop at kunne simplificere og effektivisere alle arbejdsopgaver, således at jeg på et A4 ark har kunnet udarbejde et skema, som både er et planlægningsnotat, dokumentation for det udførte arbejde og mit kontrolnotat ved gennemgang af det udførte arbejde. ...*

*...*

*Mine standardarbejdspapirer vedlægges ... Disse skemaer er udfyldte for alle klienter*

*...*

*...”*

I sit høringssvar af 2. juli 2007 oplyste klager om for Revisortilsynet, at der ud over de af kvalitetskontrollanten omtalte 2 A4-sider forelå et notat på 1 A4-side med følgende indhold:

*”Klient*

*Notat til medarbejderne om forretningsgangen*

***Habilitetskrav***

*Er der familiemæssige bånd ...?*

*Har revisor ... økonomisk interesse i klientvirksomheden?*

*Har revisionsvirksomheden ... økonomisk interesse i klientvirksomheden?*

*Der skal svares NEJ ellers kan vi ikke påtage os opgaven.*

***Planlægning***

*Gennemgå kvalitetsstyringsskemaerne og vurder om ...*

***Udførelse***

*Gennemfør regnskabsudarbejdelsen efter skemaerne. ...*

***Rapportering***

*Der skal rapporteres til mig, hvis reglerne om habilitet ikke kan overholdes, eller at der under planlægningen kan forudses problemer, som kræves tiltag nu.*

*Skemaerne afleveres til mig sammen med årsregnskabet.”*

Ved kvalitetskontrollen udtog kontrollanten to erklæringsopgaver og anførte herom i det ovenfor nævnte protokollat:

” ...

***Gennemgang af konkrete erklæringsopgaver med henblik på vurdering om kvalitetsstyringssystemet og etablerede procedurer efterleves:***

*Jeg har gennemgået 2 konkrete erklæringsopgaver og har konstateret at virksomhedens checkliste regnskabsassistance og/eller checkliste revision anvendes på disse sager. De omhandlede virksomheder var et anpartsselskab og en ejerforening. Revisionen er alene gennemført i overensstemmelse med de beskrevne checklister.*

***Gennemgang af konkrete erklæringsopgaver med henblik på vurdering af om revisors erklæring er i overensstemmelse med dennes arbejdspapirer og lovgivningens krav:***

*Jeg har efterlyst yderligere arbejdspapirer på de nævnte erklæringsopgaver, der kunne dokumentere grundlaget for revisors erklæringer og indehaveren har bekræftet at der ikke findes yderligere dokumentation. De foretagne erklæringer er således ikke i overensstemmelse med lovgivningens krav.*

...”

Kvalitetskontrollen førte til, at Revisortilsynet ved skrivelse af 16. juli 2007 indbragte revisionsvirksomheden for nævnet for ikke at have etableret et tilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem og for at have udført mangelfuldt erklæringsarbejde (sag nr. 47/2007-R).

Sideløbende med tilsynssagens behandling i nævnet, henvendte klageren sig til Revisortilsynet.

Revisortilsynet skrev den 30. oktober 2007 således til kontrollanten:

” ...

*På baggrund af din erklæring og de indsendte arbejdspapirer indbragte Revisortilsynet virksomheden for Disciplinærnævnet. Det fremgår af dine arbejdspapirer, at du har udvalgt to enkeltsager til kontrol og at virksomhedens checkliste regnskabsassistance og eller checkliste revision anvendes på disse sager.*

*Revisortilsynet beder dig om at bekræfte, at du har set de to udfyldte skemaer for de to udvalgte klienter.*

*I det tilfælde du har kopier af de udfyldte skemaer, vil vi gerne bede om kopi heraf.*

...”

Kontrollanten svarede den 31. oktober 2007 Revisortilsynets forespørgsel således:

*”Som det fremgår af mit protokollat ... har jeg set skemaer på begge de udvalgte erklæringsopgaver.*

*Desværre er jeg først efter informationsmødet med Revisortilsynet i år begyndt af hjemtage et fyldigt kopieret materiale fra de kontrollerede virksomheder. Tidligere havde vi fået at vide, at på grund af ”bestemmelserne om aktindsigt” skulle vi i videst muligt omfang anonymisere vore arbejdspapirer.”*

Revisortilsynet skrev den 31. oktober 2007 følgende til kontrollanten:

*”... beder Revisortilsynet dig om at oplyse, om skemaerne, som du så for de to udvalgte erklæringsopgaver, var udfyldte?”*

Samme dag besvarede kontrollanten denne forespørgsel således:

*”Stadigvæk med støtte i mit protokollat må svaret være ja!”*

Den 22. november 2007 skrev Revisortilsynet bl.a. følgende til klageren:

*” ...*

*Revisortilsynet har ikke grund til at tro, at kvalitetskontrollant Bent Bastian ikke skulle have set de udfyldte skemaer for de to udvalgt enkeltsager. ...*

*...*

*Nedenfor følger svar på dine spørgsmål.*

- 1. Revisortilsynets erfaring er, at de arbejdspapirer, en kvalitetskontrollant typisk vil have vedrørende en kontrolopgave, er checklisterne i bilag 2-5 i Revisortilsynets retningslinier ... Det, som kvalitetskontrollanten henviser til i sin mail, er, at der på dette års møde for kvalitetskontrollanter blev nævnt, at hvis en kontrollant ved gennemgang af enkeltsag finder en erklæring, som ikke overholder erklæringsbekendtgørelsen, vil det være en fordel for Revisortilsynet, hvis kontrollanten tager en kopi af den pågældende erklæring og indsender den sammen med erklæringen til Revisortilsynet.*

*...”*

Under nævnets behandling af tilsynssagen kontraindklagede revisionsvirksomhedens indehaver kvalitetskontrollanten.

Ved nævnets kendelse af 13. juli 2009 (sag nr. 46/2007-R) blev Revisortilsynets klage over revisionsvirksomheden afvist.

### **Klagen:**

Klager har over for kontrollanten rejst følgende klagepunkter:

1)

Den indklagede kvalitetskontrollant har udarbejdet en falsk rapport om kvalitetsstyringssystemet.

2)

Den indklagede kvalitetskontrollant har efterfølgende løjet over for Revisortilsynet om grundlaget for det udførte arbejde.

### **Sagens behandling:**

Som følge af denne sag og den tilsvarende sag nr. 70/2007-R med samme problemstilling har nævnet af egen drift taget spørgsmålet om nævnets kompetence op til overvejelse og har i den anledning indhentet en udtalelse herom fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Nævnets høringskrivelse af 9. oktober 2009 har følgende ordlyd:

*”Revisornævnet behandler for tiden to sagskomplekser, der hver udspringer af en klage fra Revisortilsynet i anledning af kvalitetskontrol. I begge tilfælde har den revisor (eller revisionsvirksomhed), som Revisortilsynet har indklaget, reageret på klagen ved at kontraindklage den revisor, der som kvalitetskontrollant har udført kvalitetskontrollen for tilsynet. Disse sager aktualiserer spørgsmålet, om andre end Revisortilsynet har adgang til at indbringe kvalitetskontrollanten for nævnet. Dette spørgsmål har ikke tidligere foreligget for nævnet til bedømmelse.*

*Efter overgangsbestemmelsen i § 57 i Revisorloven af 2008 (i det følgende RL 2008) skal begge tilfælde afgøres efter Revisorloven af 2003 (i det følgende RL 2003), men spørgsmålet kan fremover også opstå i sager, der alene skal bedømmes efter RL 2008.*

*Ved RL 2003 (§ 19, stk. 3) blev det daværende Disciplinærnævns kompetence begrænset til erklæringsarbejde, og denne ordning er i det væsentlige opretholdt for det nuværende Revisornævns vedkommende ved RL 2008 (§ 43, stk. 3). I begge love blev det fastlagt i § 1, stk. 2, hvad der skal forstås ved erklæringsarbejde.*

*Med RL 2003, hvor Revisortilsynet blev oprettet, indførtes lovpligtig kvalitetskontrol, og denne ordning er i hovedtræk videreført under RL 2008. Allerede RL 2003 foreskrev (i § 16, stk. 3, 1. pkt.), at kvalitetskontrollanten skulle afgive en erklæring til Revisortilsynet om den udførte kontrol, og ved RL 2008 er det nu udtrykkeligt blevet præciseret (i § 35, stk. 3, sidste pkt.), at denne erklæring er omfattet af § 1, stk. 2.*

*Med henvisning hertil kan der derfor argumenteres for, at kontrollanten og dennes erklæringsafgivelse utvivlsomt er omfattet af nævnets kompetence. Konsekvensen af denne fortolkning vil i så fald være, at kontrollanten kan indbringes for nævnet såvel af den kontrollerede som af enhver anden med fornøden retlig interesse samt af de myndigheder m.v., for hvilke kravet om retlig interesse ikke gælder. Konsekvensen vil endvidere være, at kontrollanten kan indbringes på et hvilket som helst stadium af sagsbehandlingen i Revisortilsynet. Kontrollanten vil således kunne indbringes for nævnet, så snart dennes erklæring om kvalitetskontrollen er afgivet, selv om Revisortilsynets afgørelse ikke foreligger, og tilsynet endnu ikke har nået at forholde sig til erklæringen. Endvidere vil kontrollanten kunne indbringes uafhængigt af, om Revisortilsynets sagsbehandling fører til, at tilsynet beslutter at indbringe den kontrollerede for nævnet eller ej. Endelig vil kontrollanten ligeledes kunne indbringes*

*i anledning af sin erklæring, uanset at Revisortilsynet har truffet afgørelse om kvalitetskontrollens udfald og herved har lagt erklæringen til grund for sin afgørelse.*

*Efter § 51, stk. 3, i RL 2008 (tidligere § 18, stk. 2, i RL 2003) kan Revisortilsynets afgørelser imidlertid ikke indbringes for højere administrativ myndighed. Med henvisning hertil kan der derfor argumenteres for, at bestemmelsen bygger på en forudsætning om, at Revisortilsynets afgørelse heller ikke kan påklages ved i stedet at formulere klagen som en klage til nævnet over kontrollant(en)s erklæring, hvorved der reelt ville blive tale om en efterprøvelse af grundlaget for tilsynets sagsbehandling og afgørelse. Det synes at stemme med denne fortolkning, at der ved bekendtgørelsen om kvalitetskontrol stedse kun er inddrømmet Revisortilsynet – men ikke andre - adgang til at indbringe kontrollanten for nævnet (§ 28, stk. 2, nr. 4, i bekendtgørelse nr. 42/2009 og tidligere § 21, stk. 2, nr. 3, i bekendtgørelse nr. 337/2004).*

*På denne baggrund har nævnet fundet det rettest, forinden der træffes afgørelse, at indhente en udtalelse fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen som ressortmyndighed for revisorlovgivningen.*

*Nævnet skal derfor anmode styrelsen om en udtalelse om, hvorvidt andre end Revisortilsynet efter styrelsens opfattelse har adgang til at indbringe kontrollanten for nævnet i anledning af dennes erklæring om den udførte kvalitetskontrol. Det bedes angivet, såfremt besvarelsen er afhængig af, om RL 2003 eller RL 2008 skal finde anvendelse ved bedømmelsen.*

*Det bemærkes, at problemstillingen naturligvis har til forudsætning, at Revisortilsynet ikke undtagelsesvis har udpeget en kvalitetskontrollant, som ikke er revisor, jf. RL 2008 § 35, stk. 1, 4. pkt.*

*Nævnet har orienteret parterne, herunder Revisortilsynet, i de pågældende sager om, at nævnets afgørelse afventer styrelsens svar.”*

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har den 25. november 2009 svaret følgende:

*”Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har modtaget Revisornævnets brev af 9. oktober 2009, hvori Erhvervs- og Selskabsstyrelsen anmodes om en udtalelse om, hvorvidt andre end Revisortilsynet har adgang til at indbringe en kvalitetskontrollant for nævnet i anledning af, at dennes erklæring om den udførte kontrol.*

*Revisornævnet henviser til, at der for nævnet verserer to sager, indklaget for nævnet af Revisortilsynet, hvor den kontrollerede revisionsvirksomhed/revisor har reageret på indbringelsen ved at kontraintklage den revisor, der som kvalitetskontrollant har udført kvalitetskontrollen for tilsynet. Revisornævnet anfører, at disse sager aktualiserer spørgsmålet, om andre end Revisortilsynet har adgang til at indbringe kvalitetskontrollanten for nævnet.*

*Revisornævnet oplyser, at begge sager skal afgøres efter Revisorloven af 2003 (RL 2003), men at spørgsmålet også kan opstå i sager, der skal bedømmes efter Revisorloven af 2008 (RL 2008).*

*Revisornævnet anfører i brevet, at Revisortilsynets afgørelser ikke kan indbringes for højere administrativ myndighed, jf. § 51, stk. 3, i RL 2008, og at der med henvisning hertil kan argumenteres for, at bestemmelsen bygger på en forudsætning om, at Revisortilsynets afgørelse heller ikke kan påklages ved i stedet at formulere klagen som en klage til nævnet over kontrollanten(s erklæring), hvorved der reelt ville blive tale om en efterprøvelse af grundlaget for tilsynets sagsbehandling og afgørelse. Nævnet anfører videre, at det synes at stemme med denne fortolkning, at der ved bekendtgørelse om kvalitetskontrol stedse kun er inddrømmet Revisortilsynet – men ikke andre – adgang til at indbringe kontrollanten for nævnet (§ 28, stk. 2, nr. 4, i bekendtgørelse nr. 42/2009 og tidligere § 21, stk. 2, nr. 3, i bekendtgørelse nr. 337/2004).*

*I den anledning skal Erhvervs- og Selskabsstyrelsen udtale, at man er enig med Revisornævnet i nævnets udlægning af reglerne samt at en sådan udlægning har ligget til grund for både RL 2003 og RL 2008. Kvalitetskontrollanten er en del af Revisortilsynet og såfremt den kontrollerede ønsker at klage over kvalitetskontrollanten(s erklæring), skal den kontrollerede bruge den klageadgang, der findes inden for Revisortilsynets virke.”*

Sagen har i øvrigt til dels været sambehandlet med sag 46/2007-R (Revisortilsynet mod revisionsvirksomheden) indtil tilsynssagens afgørelse ved kendelse af 13. juli 2009.

Endvidere har sagen været forhandlet mundtligt med parternes fremmøde for nævnet.

#### **Parternes bemærkninger:**

**Klageren** har gjort gældende, at de to enkeltsager, som blev udtaget til kontrol, ikke indeholdt udfyldte skemaer, således som kontrollanten i sin erklæring har angivet at have set. Kontrollanten har løjet om, hvad han har set. Ifølge sagens natur er det ganske vist svært for klager at bevise, at kontrollanten ikke har set skemaer, der var udfyldt, men klager kan i hvert fald ikke mødes med den indsigelse, at han har godkendt kontrollantens sagsfremstilling i dennes protokollat. Som klagerens påtegning på protokollatet viser, har klageren kun skrevet under på at have gennemlæst teksten, men derimod ikke på at have godkendt dens rigtighed. Når klageren bestrider, at der har foreligget udfyldte skemaer i de udtagne enkeltsager, og når kontrollanten ikke har dokumenteret rigtigheden af sin erklæring på dette punkt og i øvrigt kun har svaret tøvende og henholdende på Revisortilsynets gentagne forespørgsler til ham herom, må nævnet lægge til grund, at det forholder sig således, som klageren oplyser, og at kontrollantens erklæring dermed er fejlagtig på dette punkt. Herfor taler også, at kontrollanten ikke har sikret sig dokumentation i form af en kopi el. lign. for rigtigheden af sine oplysninger. Kontrollanten er som revisor underlagt samme dokumentationskrav som klageren er i sit virke, og det er således betegnende for sagen, at kontrollanten - der har fået til opgave at bl.a. kontrollere klagerens efterlevelse af dokumentationskravene – end ikke selv lever op til disse krav. Det må på denne baggrund være godtgjort, at kontrollantens erklæring var forkert og blev afgivet mod bedre vidende, hvorfor klageren bør gives medhold i klagepunkt 1.

Da kontrollanten imidlertid vedholdende har fastholdt rigtigheden af sin erklæring – hvad der må anses som et forsøg på at dække over sine fejl – har han også efterfølgende løjet om grundlaget for sit udførte arbejde, og klageren bør derfor ligeledes gives medhold i klagepunkt 2.

Sagen er alvorlig. Kontrollanten har bevidst afgivet falske oplysninger – han har ikke set, hvad han har erklæret at have set - og dette har haft indgribende konsekvenser for klageren, der senere som følge af den falske erklæring blev slettet i Revireg og derfor ikke længere må udføre revision, skønt der ikke er påvist nogen indholdsmæssige mangler ved det arbejde, som klageren har udført.

**Den indklagede kontrollant** har anført, at han i det hele har fulgt Revisortilsynets retningslinier. På tidspunktet for kontrollen var det ikke afklaret, om kontrollanterne måtte sikre sig dokumentationsmateriale ved at medtage kopier fra de sager, som blev undersøgt. Revisortilsynet havde dengang over for kontrollanterne givet udtryk for betænkeligheder, hvis der blev taget kopier som dokumentation for kontrollantens erklæring, fordi sådan dokumentation, der ledsagede erklæringen til Revisortilsynet, kunne blive grebet af tredjemands adgang til aktindsigt. Det er forklaringen på, at han ikke sikrede sig dokumentation for, at klagerens skemaer var udfyldte. Når han imidlertid har skrevet i erklæringen, at han har set sådanne udfyldte skemaer på stedet, er det sandt, og han kan i det hele henholde sig til sin erklæring til Revisortilsynet. Dette støttes også af, at han fremsendte sit protokollat til klageren, der returnerede det uden bemærkninger. Det ville have været naturligt, at klageren dengang havde gjort indsigelse, hvis klageren havde ment, at der var faktuelle fejl i grundlaget for erklæringen, men det skete ikke.

Praksis med hensyn til dokumentation er siden hen ændret, fordi det ifølge Revisortilsynet er blevet afklaret, at kontrollanterne trygt kan tage kopier uden risiko for, at materialet undergives aktindsigt. Derfor tager han i dag kopier, således at en lignende situation ikke kan opstå.

#### **Revisornævnets bemærkninger:**

Efter § 57, stk. 3 og 4, i Revisorloven af 2008 skal sagen afgøres efter Revisorloven af 2003.

6 medlemmer (Birthe Werner, Bo Dam Klausen, Kristian Koktvedgard, Karin Hansen, Flemming Petersen og Ole Neerup) udtaler herefter:

Ved § 16, stk. 3, i Revisorloven af 2003 blev det foreskrevet, at kvalitetskontrollanten skulle afgive en erklæring til Revisortilsynet om den gennemførte kontrol med beskrivelse af kontrollens genstand, art og omfang samt en vurdering af kontrolresultatet.

Det bemærkes, at revisors erklæring afgivet efter udførelse af kvalitetskontrol i sager, hvor den kontrollerede revisor af Revisortilsynet er indklaget for Revisornævnet, indgår og bedømmes som øvrige oplysninger og dokumentation ved Revisornævnets afgørelse i den pågældende sag.

Det daværende disciplinærnævns kompetence blev samtidig ved § 19, stk. 3, afgrænset til erklæringsarbejde som nærmere angivet i § 1, stk. 2, hvorefter loven blandt andet finder anvendelse ”ved revisors ... afgivelse af erklæringer ... der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen ...”. I forarbejderne til denne bestemmelse blev det blandt andet anført (FT 2002-03, Till. A, side 3634):

*”... For at undgå enhver afgrænsningstvivel ... og fordi det findes hensigtsmæssigt, at loven omfatter alle de situationer, hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant, foreslås det, at lovens område omfatter enhver form for erklæringsafgivelse over for tredjemand ...*

...

*Der er ikke sket ændringer i de erklæringsopgaver, forslaget i stk. 2 definerer som sit område. Det er de samme opgaver, som er omfattet af den gældende lovgivning. Der er således tale om alle de erklæringer, revisor afgiver – hvad enten de er lovbundne eller frivillige. De eneste erklæringer, der er undtaget, er erklæringer, som klart tilkendegiver, at de udelukkende er til hvervgiverens eget brug.*

...”

Ved Revisorloven af 2008 blev bestemmelsen videreført således, at det nu er foreskrevet i § 35, stk. 3, at kvalitetskontrollanten skal udfærdige en rapport, og det hedder nu videre i 3. pkt.:

*”... Udføres kontrollen af en revisor, udfærdiges rapporten i form af en erklæring efter § 1, stk.2.”*

I bemærkningerne til denne bestemmelse anførtes (lovforslag L 120 af 27. marts 2008, særtryk side 89):

*”... I bestemmelsen præciseres, at når kvalitetskontrollen er udført af en revisor, skal rapporten udarbejdes som en erklæring i henhold til forslagets § 1, stk. 2. Dvs. en erklæring med sikkerhed. Det svarer til den gældende praksis. ...”*

På denne baggrund finder vi, at kontrollantens erklæring efter § 16 i Revisorloven af 2003 er omfattet af § 1, stk. 2, i samme lov.

Vi finder ikke holdepunkter for at fastslå, at kontrollantens erklæring efter § 18 eller på andet grundlag skulle være undtaget fra nævnets prøvelsesadgang. Derfor finder vi, at nævnet kan behandle klagen.

Således som sagen er forelagt for nævnet, finder vi det ikke bevist, at indklagede i sin egenskab af kvalitetskontrollant har undladt at udvise fornøden omhu og nøjagtighed i forbindelse med udfærdigelsen af arbejdsrapporter og den efterfølgende erklæring og derved har handlet i strid med god revisorskik. Efter det om Revisortilsynets holdning og dagældende praksis oplyste finder vi ikke, at det var i strid med god revisorskik, når indklagede ikke på daværende tidspunkt sikrede sig dokumentation ved kopiering af et arbejdsrapport, der forelå i form af et skema ved gennemgangen af enkeltsager, når han i stedet foretog en forsvarlig beskrivelse heraf i sine egne arbejdsrapporter, der dannede grundlag for afgivelsen af erklæringen til Revisortilsynet. Som følge heraf stemmer vi for at frifinde den indklagede kontrollant.

1 medlem (Taber Rasmussen) udtaler:

Af de grunde, der er anført af flertallet, er jeg enig i, at kontrollantens erklæring er omfattet af § 1, stk. 2, i Revisorloven af 2003.

Ved denne lov indførtes obligatorisk kvalitetskontrol. Håndhævelsen af revisionsvirksomhedernes pligt til at etablere et kvalitetsstyringssystem blev overladt til Revisortilsynet, der blev oprettet til formålet. Udøvelsen af kvalitetskontrollen foregår ifølge den valgte model således, at den fysiske kontrol i revisionsvirksomhederne foretages af et korps af revisorer, der er godkendt af Revisortilsynet som kontrollanter og skal afgive en erklæring til Revisortilsynet om forløbet af kontrolbesøget. På grundlag af denne erklæring træffer Revisortilsynet afgørelse om udfaldet af

kontrollen. I bemærkningerne til § 16 hedder det herom i lovforslaget (FT 2002-03, Till. A, side 3658-59):

” ...

*De erklæringer, som ikke omtaler væsentlige fejl og mangler hos den kontrollerede, kan som hovedregel arkiveres, uden at der foretages yderligere.*

...

*Stk. 4 giver Revisortilsynet mulighed for at indhente de oplysninger – herunder kvalitetskontrollantens arbejdspapirer – der skønnes nødvendige for at vurdere en kontrolleret revisionsvirksomhed. Tilsynets mulighed for indsigt i kontrollantens arbejdspapirer, er en betingelse for, at tilsynet kan gennemføre en efterfølgende kontrol af kvalitetskontrollantens arbejde. Tilsynet har selv mulighed for at deltage i kontrolbesøg, hvis det i sjældne tilfælde findes fornødent, f. eks. hvis der er mistanke om, at kontrollanten ikke gør sit arbejde tilfredsstillende.”*

I lovens forarbejder er det præciseret, at Revisortilsynet er et uafhængigt organ med et nærmere angivet ansvarsområde. I tilslutning til Betænkning 1411/2002 s. 137 hedder det herom i bemærkningerne til lovforslaget (FT 2002-03, Till. A, side 3629):

*”g) Der indføres obligatorisk kvalitetskontrol via et uafhængigt Revisortilsyn:*

*Med lovforslaget etableres et uafhængigt Revisortilsyn, der – i overensstemmelse med den ... omtalte EU-henstilling om kvalitetssikring – skal forestå den uafhængige kvalitetskontrol, der indgår som en væsentlig del af sikringen af revisors uafhængighed. ...*

*Kvalitetssikringen forestås af et uafhængigt Revisortilsyn, hvor flertallet af medlemmerne ikke er revisorer. I forbindelse med kontrollen af en revisionsvirksomhed skal kontrollanten bl.a. påse, at revisionsvirksomheden har opstillet de fornødne retningslinier ...*

*Lovforslaget opstiller rammerne for kvalitetskontrollen. Revisortilsynet skal sikre, at kvalitetskontrollen udføres i overensstemmelse med lovens regler og har bl.a. det overordnede ansvar for*

- *hvem der udvælges til kontrol,*
- *hvem der skal udføre kontrollen,*
- *uddannelse af kontrollanter,*
- *reaktioner på resultatet af den enkelte kontrol.*

*Det forhold, at Revisortilsynet har det overordnede ansvar betyder dog ikke, at opgaverne nødvendigvis skal løses af tilsynet selv. ...”*

Ved § 18, stk. 2, blev Revisortilsynet føjet til den kreds af myndigheder, hvis afgørelser ikke kan indbringes for højere administrativ myndighed. Dette skete ifølge bemærkningerne (FT 2002-03, Till. A, side 3659) med følgende begrundelse (jf. Betænkning 1411/2002 s. 220):

*”... Som en naturlig følge af, at Revisortilsynet får selvstændig kompetence, som er fastlagt under hensyn til de særlige opgaver, tilsynet skal varetage, er det foreslået, at Revisortilsynets afgørelser ikke kan indbringes for højere administrativ myndighed.”*

Under hensyn til Revisortilsynets uafhængige stilling sammenholdt med den betydning, som kontrollanten og dennes erklæring indtager i forhold til Revisortilsynets afgørelse, finder jeg, at § 18, stk. 2, efter sit formål må forstås således, at den afskærer den klageadgang, som ellers ville bestå efter § 19, stk. 3, i forhold til kontrollantens erklæring. En realitetsbedømmelse af klagen vil reelt indebære en efterprøvelse af Revisortilsynets afgørelse, og klagen må derfor anses som en omgåelse af § 18, stk. 2. Jeg stemmer herefter for at afvise klagen.

Der træffes afgørelse efter stemmeflertallet, således at den indklagede kontrollant frifindes.

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

Indklagede registreret revisor R frifindes.