

Den 25. maj 2010 blev der i

sag nr. 70/2007-R

Registreret revisor K

(som indehaver af revisionsvirksomheden, Registreret revisionsfirma K, CVR-nr. ...)

mod

Registreret revisor Peder Erbo Andersen

afsagt følgende

K e n d e l s e:

Ved brev af 20. december 2007 har registreret revisor K klaget over registreret revisor Peder E. Andersen 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 Peder Christian Erbo Andersen har været beskikket som registreret revisor fra den 23. december 1981.

Klagen angår, om indklagede som kvalitetskontrollant ved udførelsen af kvalitetskontrol i klagers revisionsvirksomhed har forsømt sin pligt til at udføre sit arbejde med omhu og nøjagtighed og derved har handlet i strid med god revisorskik.

Sagsfremstilling:

Disciplinærnævnet for Statsautoriserede og Registrerede Revisorer (nu Revisornævnet) afsagde den 20. september 2007 kendelse i en af Revisortilsynet indbragt klage over Registreret revisionsfirma K. Klagen drejede sig om manglende implementering af et kvalitetsstyringssystem. Kvalitetskontrollen blev udført af indklagede som kvalitetskontrollant.

Kendelsen er sålydende:

”...

Sagens omstændigheder:

Klageren udtog i 2004 indklagede til kvalitetskontrol, jf. kap. 9 i lov om statsautoriserede og registrerede revisorer.

Kontrolbesøget blev udført af kontrollanten den 6. december 2004.

Efter mødet sendte kontrollanten indklagede et notat dateret den 11. december 2004. Kontrollanten anførte i notatet, at han agter at henvise til det i erklæringen til Revisortilsynet.

Kontrollanten sendte en erklæring om kvalitetskontrol til indklagede. Erklæringen var dateret den 30. november 2004, hvilket ifølge kontrollanten var en fejl, idet der var sket kopiering af grundteksterne fra en standarderklæring med denne datering. Erklæringen var på 3 sider, hvoraf der på side 2 var en overskrift med teksten "Konklusion", men ingen tekst herunder. På side 3 er øverst anført: "Tilføjelse til erklæring om kvalitetskontrol". Tilføjelsen, der er dateret den 10. december 2004 og underskrevet af kontrollanten, er sålydende:

"Forbehold

Virksomheden har ikke etableret et generelt kvalitetsstyringssystem og procedurer for efterfølgende kvalitetskontrol, vurdering af uafhængighed og accept af kunder i henhold til "Retningslinier for gennemførelse af kvalitetskontrol og rapportering herom".

Konklusion

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

Supplerende oplysning

Revisionsvirksomhedens ledelse begrundede manglende beskrivelse af et kvalitetsstyringssystem med dels på grund af alder, er 64 år og dels på grund af, at der kun er ansat en kvart tids tasteassistent, og firmaet har anvendt det samme regnskabs- og revisionssystem i 30 år, hvor man har overholdt revisorlovgivningen. Man er dog ikke uvillig overfor, at implementere et kvalitetsstyringssystem i henhold til retningslinierne."

Kontrollanten indsendte sin erklæring til klageren i december 2004. Erklæringen er dateret "04.12.2004", men med håndskrift er det første "0" streget over, så datoen fremstår som rettet til den 14. Erklæringen er stemplet modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen den 16. december 2004

Af denne erklæring fremgår blandt andet:

"Forbehold

Revisionsfirmaet har ikke etableret et generelt kvalitetsstyringssystem og procedurer for efterfølgende intern kvalitetskontrol, vurdering af uafhængighed og accept af kunder i henhold til "Retningslinier for gennemførelse af kvalitetskontrol og rapportering herom."

Konklusion

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

Supplerende oplysning

Revisionsvirksomhedens ledelse begrundede manglende implementering og beskrivelse af et kvalitetsstyringssystem med: Dels på grund af alder, er 64 år og dels på grund af revisionsvirksomhedens størrelse og organisering, hvor revisionspersonale kun består af en kvart tids tasteassistent, og firmaet har anvendt det samme regnskabs- og revisionssystem i 30 år, hvor man har overholdt revisorlovgivningen. Vi har foreslået ledelsen, at der etableres et generelt kvalitetsstyringssystem samt procedurer for efterfølgende kvalitetskontrol.

Endvidere foreslås, at der dokumenteres overholdelse af uafhængighedsreglerne samt accept- og aftalebreve med kunderne. Påtegnings- og erklæringsopgaver foreslås ændret således, at de udarbejdes efter konceptet i Danske Revisionsstandarder RS. Der udarbejdes reviewplan / revisionsplan, der fastlægger formål og kontrolmål samt rapport som et konkluderende notat før påtegning / erklæring. Der indsættes ledelsespåtegning for alle regnskaber, der udarbejdes i henhold til Årsregnskabsloven.

Ledelsen er ikke uvillig, men indstillet på, at implementere et kvalitetsstyringssystem.”

Sagen blev behandlet på et møde i Disciplinærnævnet den 17. november 2006, hvor parterne mødte, og hvor indklagede og kontrollanten afgav forklaringer, samt på et møde den 24. august 2007, hvor indklagede på ny afgav forklaring.

Indklagede har forklaret, at han blev selvstændig i 1972. Han havde været vant til at arbejde efter planer. Han drev en bogførings- og regnskabsvirksomhed. Hele hans system var bundet op på et for hver klient udarbejdet afslutningsark. På grundlag af dette ark foretog han kontrol. Det trykte regnskab og arbejdsplaner hertil er gemt i indtil 5 år efter et klientforhold måtte være ophørt.

Indklagede har videre forklaret, at det ikke fremgik af kontrollantens erklæring af 10. december, at der skulle være tale om et udkast. Kontrollanten var af den opfattelse at indklagede havde et system. Dette skulle blot have været omskrevet. Indklagede brugte sit afslutningsark som dokumentation, hvilket medførte, at han havde en ” begrundet overbevisning” om sit arbejde. Efter indklagedes opfattelse var der ikke hjemmel til at kræve skriftlig dokumentation.

Kontrollanten, registreret revisor Per E. Andersen, har forklaret, at han var på besøg hos indklagede i december 2004. Indklagede beskrev sit system mundtlig. Der forelå ikke en skriftlig redegørelse for kvalitetssikringssystemet. Foreholdt at der i sagen foreligger to redegørelser til Revisortilsynet har kontrollanten forklaret, at han ikke ved hvorfor. Der var et system, men det var ikke beskrevet.

Efter mødet den 17. november 2006 har klageren begæret sagen udsat, idet indklagede den 8. november 2006 havde fremsendt yderligere bilag til nævnet. Disse bilag havde klageren ikke haft lejlighed til at tage stilling til, da klageren ikke havde fået kopi heraf. Formanden har på klagerens begæring tilladt, at klageren fik mulighed for at fremkomme med sine bemærkninger til dette materiale. Der er herefter kommet flere indlæg fra begge parter.

Kontrollanten har i en skrivelse af 28. november 2006 til Revisortilsynet bl.a. oplyst følgende:

”Forløbet omkring udarbejdelsen af erklæringen

Jeg sendte den 10. december 2004 til revisionsfirmaet K et udkast til erklæring om kvalitetskontrol. Under brevhovedet stod Vissenbjerg den 30. november 2004 på den dato. Denne dato skyldtes, at standardgrundteksterne i erklæringen, herunder konklusionen, var kopieret over fra en standarderklæring 30.11.2004. Men udkastet til K blev sendt den 10.12.2004 ifølge datering over underskriften.

Dette udkast til erklæring blev herefter rettet til den endelige erklæring, som blev indsendt til Revisortilsynet den 14. december 2004.

Ifølge min erindring drøftede jeg telefonisk udkastet og de ændringer, jeg ville foretage i konklusion og supplerende oplysninger med K.”

Det er af Revisortilsynet oplyst, at den indklagede virksomhed blev godkendt ved kontrollen vedrørende 2005.

Parternes synspunkter:

.....

Disciplinærnævnets begrundelse og resultat:

Det bemærkes, at der ikke er tale om genoptagelse af sagen, idet der ikke var afsagt kendelse, da klageren begærede sagen udsat.

Det må ved sagens afgørelse lægges til grund, at kontrollanten har afgivet 2 forskellige erklæringer: Den ene, som er dateret den 10. december 2004, er sendt til indklagede med en skrivelse, der er dateret den 30. november 2004. Den anden, som indklagede bestrider at have fået, før han den 5. august 2005 modtog den fra Disciplinærnævnet, er dateret den 4. december 2004, men er i hånden rettet til formentlig den 14. december 2004. Den ene erklæring godkender, at der er etableret og implementeret et hensigtsmæssigt kvalitetsstyringssystem, den anden siger, at der ikke er noget kvalitetsstyringssystem. Det er uacceptabelt og ikke nogen formel fejl, at en revisor – en kontrollant – afgiver 2 forskellige erklæringer. Allerede fordi der er afgivet 2 forskellige erklæringer, findes det af kontrollanten udførte arbejde at være behæftet med en sådan grad af usikkerhed, at det findes betænkeligt i en straffesagslignende nævnsbehandling at lægge dette til grund ved bedømmelse af klagen. Indklagedes frifindespåstand tages herefter til følge.

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

Indklagede, Registreret revisionsfirma K, CVR-nr.52361613, frifindes.

...”

Af en skrivelse af 21. december 2006 fra Revisortilsynet til Disciplinærnævnet fremgik blandt andet følgende:

”...

Under mødet kom det frem, at advokaten ca. 7 dage forinden havde fremsendt supplerende materiale til Disciplinærnævnet, som vedrører det forhold, at der findes 2 forskellige daterede og underskrevne erklæringer fra kontrollanten. Disse dokumenter har ikke tidligere været sendt til Revisortilsynet, hverken af revisionsvirksomheden K, af dennes advokat eller af Disciplinærnævnet. Revisortilsynet havde derfor ikke forinden mødet haft tid og mulighed for at forberede og undersøge baggrunden for dokumenterne. ...

Kontrollanten har udarbejdet en skriftlig forklaring på forløbet omkring udarbejdelsen af erklæringen. Redegørelsen er i øvrigt i overensstemmelse med den umiddelbare forklaring på sagsforløbet, som Revisortilsynet gav under mødet i Disciplinærnævnet.

Kontrollanten har forklaret, at han den 10. december 2004 sendte et udkast til erklæringen til revisionsvirksomheden, for at denne kunne kommentere på erklæringen, forinden den blev fremsendt til Revisortilsynet. Denne fremgangsmåde er i overensstemmelse med Revisortilsynets retningslinjer.

Ved en fejltagelse kom der på udkastet en forkert dato (30. november 2004) ind under brevhovedet på grund af kopiering fra en standardtekst. Men udkastet blev sendt til revisionsvirksomheden den 10. december 2004, hvilken datering også er angivet over underskriften. Herefter drøftede kontrollanten telefonisk udkastet og ændringer i konklusionen og supplerende oplysninger med K. Den endelige erklæring, dateret den 14. december 2004, blev sendt til Revisortilsynet.

... ”

Klager rejste efterfølgende erstatningskrav over for indklagede for omkostninger og tab i forbindelse med kontrollen, hvilket indklagede afviste.

Af en skrivelse af 12. december 2007 fra indklagede til klager fremgår følgende:

” ...

Den 15. december 2004 fremsendte jeg på fax til dig, erklæringen, som jeg samtidig sendte til Revisortilsynet.

Jeg vedlægger dokumentation i form af faxkvitteringen, og det er således ikke korrekt, når du for Disciplinærnævnet har forklaret, at du ikke modtog erklæringen, dateret den 14.12.2004.

Herudover er jeg af den opfattelse, at min kontrol og endelige erklæring indeholder de oplysninger, handlinger og forhold, der i henhold til de gældende regler skal være med, hvilket Revisortilsynets skrivelse til Disciplinærnævnet af 21. december 2006 bekræfter.

... ”

Skrivelsen var bilagt fax-kvittering, hvoraf fremgår, at indklagede den 15. december 2004 kl. 11.24 har sendt en fax, bestående af 3 sider incl. fremsendelsesskrivelsen, til klager. Under punktet ”Bemærkninger” er med håndskrift anført: ”Erklæringen, som jeg sender til Revisortilsynet i dag.”

Klagen:

Klager har i klageskrivelsen formuleret klagen i anledning af det af indklagede udførte arbejde som kvalitetskontrollant for klagers revisionsvirksomhed således:

” ...

1. Arbejdet er udført i strid med Lov nr. 320 af 30. april 2003, lov om statsautoriserede og registrerede revisorer.

2. Arbejdet er udført i strid med BEK nr. 337 af 10. maj 2004, Bekendtgørelse om Kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed.
3. Arbejdet er udført i strid med Revisionsstandard RS1 punkt 94,95,96 og 97.
4. Arbejdet er udført i strid med Lov 237 af 28. marts 2003, lov om køb.
5. Indklagede har ved skrivelse af 12. december 2007 anført (vedlagt som bilag 4) ”det er således ikke korrekt, når du for Disciplinærnævnet har forklaret, at du ikke modtog erklæringen, dateret den 14.12.2004.”

...”

Som begrundelse for disse punkter er henvist til det daværende Disciplinærnævns kendelse af 20. september 2007 og sagens bilag.

Sagens behandling:

Der har været afholdt et møde i Revisornævnet den 24. april 2009, hvor sagen blev udsat på behandlingen af en anden for nævnet verserende sag, der ligeledes omhandler en klage over en kvalitetskontrollant.

Som følge af denne og den tilsvarende sag (nr. 26/2008-R) har Revisornævnet 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 har følgende ordlyd:

”...

Revisornævnet behandler for tiden to sagskomplekser, der hver udspringer at 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 indrømmet 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. RL2008 § 35, stk. 1,4. pkt.

... ”

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har besvaret henvendelsen således ved brev af 25. november 2009:

” ...

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 kontraindklage 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 indrømmet 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 på ny været behandlet på et møde i nævnet den 23. april 2010, hvor klager gav møde.

Klager har på mødet anført, at indklagedes påstand om, at den første erklæring var et udkast, ikke er rigtig. Det fremgår således hverken af erklæringen eller af fremsendelsesskrivelsen, hvorefter han ville blive ringet op om den erklæring, der ville blive sendt til Revisortilsynet. Der er således ikke tale om et udkast. Den erklæring, som indklagede sendte til ham pr. fax den 15. december 2004 var en erklæring dateret den 4. december 2004 og ikke den 14. december 2004. Det er således rigtigt, når han har fastholdt, at han ikke har fået erklæringen af den 14. december 2004. Indklagede må have sendt en erklæring til ham og en anden til Revisortilsynet, hvor han har rettet datoen. Indklagede har således overtrådt lovgivningen om kvalitetskontrol, og hans arbejde har været værdiløst.

Det fremgår ikke af reglerne om kvalitetsstyring, at et kvalitetsstyringssystem skal være skriftligt dokumenteret. Indklagede har rettet henvendelse til FRR og har her fået bekræftet, at den tidligere lovgivning, der var gældende for kvalitetskontrollen for 2004 og 2005 ikke nøjagtigt beskrev, hvorvidt et kvalitetsstyringssystem skulle foreligge skriftligt. Det var imidlertid netop den manglende skriftlige dokumentation for klagers kvalitetsstyringssystem, der førte til indklagedes forbehold i erklæringen, og det viser, at indklagede ikke har de fornødne faglige kvalifikationer.

Nævnet har kompetence til at behandle sagen, idet en kvalitetskontrollant er undergivet et almindeligt revisoransvar.

Parternes bemærkninger:

Klager har henvist til Disciplinærnævnets kendelse af 20. september 2007, hvorefter ”Det er uacceptabelt og ikke nogen formel fejl, at en revisor – en kontrollant – afgiver 2 forskellige erklæringer”, og har gjort gældende, at indklagede herved har udvist manglende omhu og

nøjagtighed og derved har udført sit hverv i strid med god revisorskik. Indklagede har endvidere handlet i strid med revisorloven, bekendtgørelsen om kvalitetskontrol, revisionsstandarder og lov om køb, ligesom indklagede har afgivet ukorrekt forklaring for nævnet om, at klager havde modtaget erklæringen af 14. december 2004. Det er en skærpende omstændighed, at indklagede har afgivet erklæringen i sin egenskab af kvalitetskontrollant.

Indklagede har anført, at som det fremgår af Disciplinærnævnets afgørelse af 20. september 2007 blev klager ringet op den 14. december 2004, hvor indklagede meddelte, at han til erstatning for udkastet sendte en fornyet renskrevet erklæring til Revisortilsynet. Desuden blev ordlyden af denne omtalt telefonisk. Indklagede sendte endvidere pr. fax den 15. december 2004 kopien af den til Revisortilsynet sendte erklæring til klager. Dokumentation herfor findes i form af fax-udskrift af 15. december 2004 (succesfuld overførsel). Under bemærkninger er det anført, at erklæringen til Revisortilsynet er medsendt. Derfor må det lægges til grund, at klager har modtaget kopi af den erklæring, der er tilgået Revisortilsynet den 15. december 2004.

Der var i udkastet til erklæring af 10. december 2004 taget forbehold for manglende etablering af et generelt kvalitetsstyringssystem og procedurer for vurdering af accept af kunder og uafhængighed, men ved en fejl var en standardkonklusion kopieret over i erklæringen. Denne konklusion var ikke tilrettet i overensstemmelse med forbeholdet. Dette mm. blev rettet i forbindelse med telefonsamtale med klager, før den endelige erklæring til Revisortilsynet af 14. december 2004 blev sendt og kopi faxet til klager den 15. december 2004.

Der er således en forklaring på de to forskellige erklæringer, udkastet og den endelige erklæring, blot er faxdokumentationen for fremsendt erklæring af 15. december 2004 til klager ikke kommet til Disciplinærnævnets kendskab på tidspunktet for nævnets kendelse af 20. september 2007.

Indklagede respekterer Disciplinærnævnets afgørelse, men føjer til, at havde udkastet ikke været underskrevet, kunne Disciplinærnævnet have afsagt kendelse på baggrund af den endelige erklæring, hvorefter der ikke var etableret et beskrevet kvalitetsstyringssystem.

Disciplinærnævnets afgørelse giver ikke grundlag for at klage i øvrigt over indklagedes arbejde som kvalitetskontrollant. Erklæringens forbehold, konklusion og supplerende oplysninger på baggrund af arbejdspapirerne støttes også af Revisortilsynets skrivelse til nævnet af 21. december 2006.

Revisornævnets begrundelse og afgørelse:

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

4 medlemmer (Dorrit Kirckhoff Hansen, Flemming Petersen, Birthe Werner og Lene Andersen) 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 afgrænsningstvivl...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 forslaget § 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.

Nævnet har ved den oven for citerede kendelse af 20. september 2007 fundet, at den af indklagede/kontrollanten udfærdigede erklæring(er) ikke kan lægges til grund. Vi finder på denne baggrund ikke grundlag for på ny at tage stilling til indholdet som sådan i denne erklæring(er), idet nævnets afgørelse af 20. september 2007 må anses for endelig. Derfor afvises denne del af klagen.

Herefter finder vi, at der under denne sag alene kan tage stilling til klagen over, at indklagede/kontrollanten skulle have afgivet to til dels modstridende erklæringer i forbindelse med kontrollen hos klager.

Vi er enige med klager i, at den første – underskrevne - erklæring om kvalitetskontrollen, som indklagede sendte til klager den 30. november 2004, og som er dateret den 10. december 2004, ikke er betegnet som eller i øvrigt fremstår som et udkast til en erklæring. Med hensyn til den anden erklæring lægger nævnet efter faxkvitteringen til grund, at indklagede den 15. december 2004 sendte denne – rettede - erklæring klager, dog således at erklæringen var dateret den 4. december 2004, mens datoen på det til Revisortilsynet fremsendte eksemplar af erklæringen var rettet til den 14. december 2004.

Uanset at vi således lægger til grund, at klager ved den omhandlede fax havde modtaget erklæringen, som Revisortilsynets klage byggede på, finder vi, at indklagede ved til klager at have fremsendt to erklæringer om den udførte kvalitetskontrol, der på samme grundlag indeholdt forskellige konklusioner – og derved skabte usikkerhed om erklæringsafgivelsen - har forsømt at udvise den fornødne omhu og nøjagtighed og derved har tilsidesat god revisorskik. Indklagedes forklaring om, hvorledes dette er sket, kan ikke føre til andet resultat.

Vi finder, at indklagede for overtrædelsen af § 2, stk. 2, i Revisorloven af 2003 og den skete tilsidesættelse af god revisorskik i medfør af § 20, stk. 1, i samme lov skal pålægges en bøde på 10.000 kr.

1 medlem (Lone Molsted) 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 indklagede i medfør af § 20, stk. 1, i Revisorloven af 2003 pålægges en bøde på 10.000 kr.

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

Indklagede, registrerede revisor Peder Erbo Andersen, pålægges en bøde på 10.000 kr.