

Fokus på erklæringer fra revisorer

Af professor Lars Bo Langsted
Aalborg Universitet

I den seneste lille uges tid har der været usædvanlig stor fokus på revisorerklæringer, og hvad sådan nogle egentlig indeholder og skal indeholde. Det har således virket som om en hel del mennesker har misforstået formålet med og værdien af en erklæring afgivet af en revisor. Den sondring, der har været fremme i debatten mellem "faktuelle oplysninger" og "vurderinger" er således både interessant og relevant – men rummer ikke den forskel, at revisor kun skulle have ansvar for sin vurdering, næsten tværtimod.

Nå nogen ønsker en erklæring fra en revisor om et givet emne, skyldes det altid ønsket om sikkerhed for, at et eller andet faktum er opfyldt. Det kan være banken, der ønsker en erklæring om værdien af en kundes aktiver, det kan være forfatteren, der er bange for at forlaget snyder ham i forbindelse med afregningen, og derfor gerne vil have en revisor til at gennemgå afregningsrundlaget, det kan være en långiver, der ønsker sikkerhed for, at den ejendom som låntager tilbyder som sikkerhed er "fri og ubehæftet" og det kan naturligvis også være en EU-kommission, der ønsker nærmere oplysninger om en potentiel kommissærs indtægtsgrundlag m.v. for at kunne vurdere dennes uafhængighed.

Grunden til at netop revisorer er særligt velegnede til at afgive erklæringer, er at de ifølge lovgivningen skal være uafhængige og – ikke mindst – kompetente. Det indebærer, at en revisor på alles vegne og uden at have andre interesser end at afgive en rigtig erklæring (deraf betegnelsen "offentlighedens tillidsrepræsentant") foretager sine undersøgelser og derefter afgiver sin erklæring (der også kan være en påtegning på et regnskab) om at de undersøgelser, han eller hun har foretaget, fører frem til den konklusion, revisor afgiver. Når én person (revisor) således har været inde at checke, at tingene forholder sig, som de gør, behøver vi andre ikke at gøre det, men kan blot lægge revisors erklæring til grund. Netop fordi vi andre ikke har været inde at foretage kontrol endsige er klar over, hvilke aftaler, der måtte være indgået i forbindelse med erklæringsudarbejdelsen, men må nøjes med at læse revisors erklæring og stole på den, er det uhyre vigtigt, at man ud af selve erklæringen kan læse, hvad det er revisor har foretaget sig, hvilke fakta, han baserer sine konklusioner på, og endelig hvilken vurdering han selv har anlagt. Når disse forudsætninger er opfyldt kan læseren således også se, hvilket faktisk grundlag, revisor når til sin konklusion på.

Det er revisors ansvar, at følgende betingelser er opfyldt:

- 1) At revisor eller revisors firma har eller kan skaffe den fornødne kompetence til at afgive en erklæring med det ønskede indhold
- 2) At vurdere hvilke faktiske oplysninger, der skal fremskaffes, som er nødvendige for at kunne nå til en erklæring med det ønskede indhold
- 3) At fremskaffe de nødvendige oplysninger og kontrollere disse
- 4) At vurdere om de fremskaffede oplysninger kan bære den ønskede konklusion, og
- 5) At konkludere på baggrund af de således fremskaffede oplysninger.

Hvis det er revisors vurdering, at de fremskaffede oplysninger ikke er behæftet med unødigt usikkerhed og tilsammen må antages at kunne bære konklusionen, kan denne afgives uden forbehold.

Når det er så vigtigt at fremhæve, at revisor har ansvaret for de fremskaffede oplysningers rigtighed, skyldes det at hele formålet med revisors opgave ikke er at komme med en konklusion på et udokumenteret grundlag, men derimod på samfundets og/eller erklæringsmodtagerens vegne at have foretaget de nødvendige kontroller af de oplysninger, der konkluderes på. Groft sagt kan vi alle drage vore egne konklusioner – det vi ikke kan, er at få indsigt i validiteten af de oplysninger, vi skal bruge til at drage konklusionen. Det er just der, vi har brug for en revisor.

En gang imellem går det naturligvis galt. I en erstatningssag fra 1999 havde en revisor således erklæret, at nogle driftsmidler var "frie og ubehæftede". Problemet var imidlertid, at de i medfør af en bestemmelse i tinglysningsloven var omfattet af ejendommens pant. Denne bestemmelse kendte revisor ikke, og han havde derfor ikke undersøgt om ejendommen var behæftet og i bekræftende fald om pantsætningen også omfattede driftsmidlerne.

I en sag fra disciplinærnævnet for statsautoriserede og registrerede revisorer fra dette forår, havde en revisor i en strid mellem en forfatter og et forlag afgivet en erklæring hvis fulde ordlyd var: "de af [NN] forlag foretagne afregninger vedrørende [værkerne Y og Z] er korrekte og i overensstemmelse med firmaets lageropgørelse" Herfor idømte nævnet revisor en bøde på kr. 10.000 med følgende begrundelse: "Allerede fordi indklagedes erklæring ikke indeholder en omtale af det udførte arbejde, findes den ikke at opfylde de krav, der i erklæringsbekendtgørelsen stilles til en erklæring..."

Hertil kommer en række afgørelser gennem årene, hvor revisorer får pålagt bøder for at have afgivet erklæringer udelukkende baseret på deres klients egne oplysninger og uden nogen form for selvstændig kontrol heraf fra revisors side.

I alle disse sager har problemet ikke (kun) været at revisors vurdering/konklusion var forkert – men at revisor ikke selv havde foretaget den fornødne og nødvendige kontrol af de relevante faktiske oplysninger.

Et banalt eksempel kan illustrere betydningen såvel af at de faktiske oplysninger kontrolleres, som af at det fremgår af erklæringen, hvad erklæringsafgiveren har foretaget sig, for at nå til sin konklusion.

En person skal godtgøre, at han dels er myndig, dels selv har skrevet under på et dokument. En advokat/revisor/notar skal derfor erklære sig om dette. Erklæringen kunne udformes ved at erklæringsafgiver skrev på én af følgende tre måder:

- 1) "Frederik Severinsen, der er myndig, har underskrevet det pågældende dokument."
- 2) "Frederik Severinsen, der over for mig har dokumenteret sin identitet og alder ved at forevis sit pas, har i mit påsyn underskrevet det pågældende dokument."
- 3) "Frederik Severinsen har over for mig oplyst, at han er myndig og selv har underskrevet det pågældende dokument."

Her vil det være utvivlsomt, at variant 2 er den mest oplysende og den mest "sikre" erklæring. Vi får at vide hvilken kontrol, erklæringsafgiveren har foretaget, og at han selv har set dokumentet blive underskrevet. Vi kan selv forholde os til risikoen for at erklæringen skulle være forkert – f.eks. fordi hr. Severinsen måtte have brugt et falsk pas – og om de foretagne undersøgelser i øvrigt forekommer fornuftige. Variant 3 er naturligvis også oplysende, men indeholder ingen selvstændig værdi udover det forhold, at Frederik Severinsen har gentaget sine påstande flere gange. Variant 1) er imidlertid den "farlige". Her kan vi ikke se, hvilke

undersøgelser erklæringsgiver har foretaget og den kan i virkeligheden dække over såvel variant 2) som over variant 3).

Derfor er der for revisorer krav om, at de skal oplyse, hvilke undersøgelser, de har foretaget og hvilke faktiske oplysninger, der har fundet relevante og har kontrolleret. Til gengæld for dette krav, kan vi ikke forlange, at revisors erklæring nødvendigvis dækker over den fulde, skinbarlige sandhed. Revisor kan sagtens være blevet vildledt eller simpelthen ikke have opdaget nogen forhold, der kunne være betydningsfulde – men det bebrejder vi heller ikke revisor, blot denne konkret har undersøgt de ting, revisor normalt kan og skal undersøge i forbindelse med en erklæringsafgivelse.