

Den 10. februar 2020 blev der i

sag nr. 13/2019

Erhvervsstyrelsen

mod

registreret revisor B

afsagt sålydende

kendelse:

Ved skrivelse af 23. maj 2019 har Erhvervsstyrelsen i medfør af revisorlovens § 43, stk. 3, indbragt registreret revisor B for Revisornævnet.

Erhvervsstyrelsen har oplyst, at B har været godkendt som registreret revisor fra den 19. maj 1988 og har været tilknyttet [revisionsvirksomhed], cvr.nr. xx xx xx xx fra den 11. november 2015.

Klagen:

Erhvervsstyrelsen har fremsat følgende klage:

Indklagede har overtrådt dagældende § 5, stk. 6, i erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for 2015/16, idet der er taget forbehold for going concern uden, at det har medført en afkræftende konklusion.

Sagsfremstilling:

Erhvervsstyrelsen har på baggrund af en gennemført kvalitetskontrol i medfør af revisorlovens § 37, stk. 1, iværksat en undersøgelse af indklagedes revision af årsregnskabet for C ApS for 2015/16.

C ApS (revision):

Indklagede har den 23. november 2016 afgivet revisionspåtegning på årsrapporten for C ApS for regnskabsåret 2015/16. Følgende fremgår blandt andet:

”Forbehold

Selskabet har ved aflæggelse af årsrapporten ikke været i stand til at dokumentere at der kan tilføres ny kapital, eller at moderselskabet og søsterselskabet vil tilføre nødvendig kapital til selskabets foresatte drift. Heraf følger at vi tager forbehold for om selskabet er en going concern.

Konklusion

Det er vores opfattelse, at årsregnskabet giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 30. september 2016 samt af resultatet af selskabets

aktiviteter for regnskabsåret 1. oktober 2015 – 30. september 2016 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Supplerende oplysninger:

Selskabets egenkapital er negativ med 318.383. Årets resultat udviser negativt resultat på 30.927. Vi henviser til selskabets beretning herom."

Det fremgår blandt andet af årsrapporten, at årets resultat var negativt med 30.927 kr. (-234.044 kr. i 2014/15), at balancesummen var på 6.369 kr. (157.881 kr. i 2014/15), at likvide beholdninger samt omsætningsaktiver i alt udgjorde 6.369 kr. (omsætningsaktiver i alt 140.659 kr. og likvide beholdninger 92.125 kr. i 2014/15), at egenkapitalen var negativ med 318.383 kr. (-287.456 kr. i 2014/15) og, at kortfristede gældsforpligtelser i alt udgjorde 324.752 kr. (445.337 kr. i 2014/15). Endvidere fremgår af årsberetningen, at *"Selskabet har i året drevet en softice engros forretning"*, samt, at *"Den økonomiske udvikling har ikke været som ventet. Selskabet selskabskapitalen er negativ med 318.383. Selskabskapitalen skal tilføres ny kapital eller der skal gives tilsagn fra moderselskabet og søsterselskabet om at disse vil tilføre nødvendig kapital til selskabets videre drift."* Om forventet udvikling fremgår, at der forventes positiv udvikling i det nye år. Klager har oplyst, at der er afsagt konkursdekret over C ApS den 26. oktober 2017, og at selskabet er opløst efter konkurs den 18. maj 2018.

Indklagede har vedlagt arbejdsrapport, udført af "KD", med datoen 22.11.16.

Af Notatark planlægningsnotat punkt e4 fremgår, at *"Der kan opstå økonomisk knaphed, som dog forventes dækket af søsterselskabet D A/S."* Af samme notat under punkt e24 fremgår, at *"Der er negativ egenkapital og utilstrækkelig arbejdskapital, men søsterselskabet D A/S træder vanligt til med kapital såfremt der måtte blive brug iflg. selskabernes direktører."* Af samme notat under punkt e25 fremgår, at *"Der er kreditorer som ikke er betalt, hvilket skyldes uenighed om leverancer."* Af samme notat under punkt e27 fremgår, at *"Der er underskud men ikke et betydeligt."* Af samme notat under punkt f25 fremgår, at *"Egenkapitalen er tabt se punkt 29."* Af samme notat under punkt f29 fremgår, at *"selskabets fremtid er usikker. Datterselskabet har dog indvilget i at stille kapital til rådighed for de kommende udgifter i det nye regnskabsår."* Det fremgår endvidere, at for så vidt angår 25, egenkapital, er indklagedes risikovurdering i forbindelse med planlægning af sin revision anført at være middel.

Af kvalitetskontrollantens bemærkninger til "Bilag 4, Issue Tracker" samt arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave angående C ApS" fremgår, at det af revisor valgte væsentlighedsniveau var ansat til 1.000 kr., at selskabet er under regnskabsklasse B, at revisor vurderede de væsentlige og risikofyldte regnskabsposter i revisionsplanlægningen var *"Egenkapital/going concern, Kortfristede gældsforpligtelser og Begivenheder efter balancedagen og besvigelser"* samt, at virksomhedens hovedaktivitet var handelsvirksomhed – engroshandel med softice-maskiner.

Som beskrivelse af sagen er anført: *"Ifølge det oplyste af revisor er der tale om en handelsvirksomhed, som sælger soft-ice-maskiner til caféer, restauranter mv. Der har ikke været egentlig aktivitet i regnskabsåret, idet en tidligere ansat i C ApS har udsat virksomheden for svindel, og der er derfor ifølge det oplyste ikke længere nogen aktivitet i selskabet, idet det afventer udløb af evt. forældelsesfrister på en række skyldige poster. Der er afgivet en revisionspåtegning for kalenderåret 2015/16 med modifikation omkring fortsat drift. Der er herudover fremhævelser omkring negative kapitalforhold. Årsrapporten er aflagt efter regnskabsklasse B. Der foreligger ligeledes en Specificeret årsrapport for 2015/16 som er forsynet med en revisionspåtegning med modifikationer og fremhævelser."*

Kvalitetskontrollantens konklusion på den udførte kontrol er følgende:

"Der er konstateret en række væsentlige fejl og mangler, jf. det angivne i Issue Tracker i såvel planlægningen, udførelse som konklusion og rapportering.

Ved kontrollen af enkeltsagen er det kvalitetskontrollantens samlede vurdering, at revisionen af regnskabet for C ApS for 2015/16 ikke er gennemført tilfredsstillende og i overensstemmelse med Dupont Revision og Rådgivning Aarhus Registreret Revisionsanpartsselskabs gældende standarder om kvalitetsstyring og revision. Det kan endvidere antages, at der er en fejl og mangler ved selve kvalitetsstyringssystemet.

Det anbefales fremadrettet at sikre "den røde tråd" i planlægning, udførelse og konklusion/rapportering, således at der er sammenhæng mellem arbejdspapirerne og den endelige konklusion og rapportering. Endvidere anbefales det at gøre brug af mere specificeret regnskabstjekliste til brug for vurdering af overholdelse af ÅRL."

Af kvalitetskontrollantens bemærkninger til 'Oplysningerne vedrørende den kontrollerede enkeltsag' fremgår det, under punkt B, Revisionspåtegningen, at kontrollanten har svaret "Nej" til spørgsmål om, hvorvidt revisionspåtegning er udført i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsen. Kontrollanten har som bemærkning anført, at *"Der konkluderes, at der gives et retvisende billede på trods af at der er taget forbehold for fortsat drift. Konklusionen skulle have været afkræftende."*

Kontrollanten har som konklusion på gennemgangen af dokumentation for udførelse af revisionsopgaven (Punkt F – Fokusområde Going concern) svaret "Ja" til spørgsmål 2 - om der er indhentet tilstrækkelig dokumentation, herunder vedrørende lånefaciliteter. Kontrollanten har som bemærkning hertil skrevet, at *"Der er taget forbehold for fortsat drift, idet der er negative kapitalforhold + ingen dokumentation for, at der kan ske kapitalforhøjelse."* Kontrollanten har svaret "Nej" til alle spørgsmål under 15 - om udarbejdelse af arbejdspapirer, der dokumenterer grundlaget for den afgivne erklæring mv. Kontrollanten har som bemærkning hertil skrevet, at der konkluderes, at der gives påtegning uden modifikationer eller fremhævelse, men i påtegningen afgives der såvel forbehold og supplerende oplysninger / fremhævelser omkring fortsat drift / negative kapitalforhold.

Kontrollanten har som konklusion på gennemgangen i sager, hvor der er betydelig tvivl om going concern 'Going concern' (Punkt H) svaret "Nej" til spørgsmål 1 - om betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften mv. Kontrollanten har som bemærkning hertil skrevet, at *"Det er forbehold for fortsat drift. Der konkluderes i arbejdspapiret/området 25A, at virksomheden er "Going concern". Der konkluderes modsat i revisionspåtegningen, idet der tages forbehold for fortsat drift."*

Under observation 2 i Issue Tracker vedrørende kontrollantens bemærkning til revisionspåtegningen - om, at *"Ekstern årsrapport: Der er taget forbehold for fortsat drift. Der afgives en konklusion om, at årsrapporten giver et retvisende billede. Der skulle i stedet være afgivet en afkræftende konklusion, da forbehold er gennemgribende. Der mangler under supplerende oplysninger henvisning til regnskabet eller noter i regnskabet. Påtegningen har endvidere ikke sammenhæng til arbejdspapirerne"* - har indklagede skrevet, at han ingen bemærkninger har og, at det er taget til efterretning.

Indklagede har den 30. oktober 2017 skrevet under på, at relevant materiale blev fremlagt for kvalitetskontrollanten ved kontrollen, at indklagede har drøftet kontrollen med kontrollanten samt haft mulighed for at fremkomme med sin kommentar samt gjort bekendt med retsvirkningen af sin underskrift på Issue Tracker.

Ved skrivelse af 12. februar 2019 til indklagede fra Erhvervsstyrelsen har Erhvervsstyrelsen fremsendt en høring, hvoraf det blandt andet fremgår, at Erhvervsstyrelsen havde til hensigt at indbringe indklagede for Revisornævnet.

Ved skrivelse af 1. maj 2019 har indklagede besvaret høringen. Følgende fremgår:

”...

Der er afgivet en revisionspåtegning med forbehold for going concern for selskabet i årsrapporten for 2015/16.

I årsrapporten er aktiverne nedskrevet til de faktiske værdier, hvorved aktiverne kun udgør indestående i Nordea kr. 6.368 og gælden er medtaget i.h.t. dokumentation med i alt kr. 324.752. Øvrig gæld 249.470 er en gæld der er forældet i 2016/17 og derved ville blive indtægtsført i dette år, ligesom gælden til selskabets ejer E ApS ville blive konverteret om til selskabskapital.

Når disse konverteringer var lavet ville selskabets ejer tilføre ny kapital, men da vi ville have bankmedarbejderen til at bekræfte at banken ville stille kapital til rådighed efter konverteringen, var bankmedarbejderen rejst uden at have efterladt notater om de mundtlige samtaler herom, og den nye bankmedarbejder kunne vi ikke få til at lave denne bekræftelse. Dette udløste vores forbehold for going concern.

C's ejer og os var enige om at årsrapporten giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling. Ledelsen udtrykker på side 3 i årsrapporten at ”Der forventes en positiv udvikling i det nye år”. Dette udtrykker ledelsens forventning om fortsat frist, hvilket vi er enige i, men banken var bare lidt sent i optrækket med en besked om tilsagnet ”

Indklagede har til sin besvarelse vedhæftet edb-balance for perioden 1.10.15 - 30.9.16, der ikke er gengivet i kendelsen.

Ved skrivelse af 9. maj 2019 har Erhvervsstyrelsen herefter truffet afgørelse i sagen, herunder om indbringelse af indklagede for Revisornævnet.

Parternes bemærkninger:

Klager har indledningsvis henvist til, at indklagede i sin revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for 2015/16 har taget forbehold for, at selskabet er going concern, og indklagede har i sit høringssvar bekræftet, at der er afgivet revisionspåtegning med forbehold for going concern.

Klager har i tilknytning hertil henvist til erklæringsvejledningen, afsnit 5.4.2.4, samt erklæringsvejledningens afsnit 5.5. og anført, at en revisor skal afgive en afkræftende konklusion, når virkningen af en uenighed er så væsentlig og gennemgribende for regnskabet, at revisor konkluderer, at en konklusion med forbehold ikke er tilstrækkelig til at vise, at regnskabet er misvisende eller mangelfuldt. Klager har i denne forbindelse endvidere henvist til revisornævnets kendelse 51/2010.

Klager har gjort gældende, at en årsrapport skal aflægges efter en række grundlæggende forudsætninger, herunder going concern. En årsrapport, hvoraf det fremgår, at denne er aflagt i overensstemmelse med årsregnskabsloven, vil derfor, medmindre andet er nævnt, anses som værende aflagt i henhold til en forudsætning om fortsat drift. Hvis revisor er uenig i anvendelse af going concern som regnskabsprincip, vil dette medføre, at revisor skal afgive en afkræftende konklusion, idet årsrapporten i et sådant tilfælde ikke er tilpasset afviklingen af aktiviteten.

Til det af indklagede anførte - om, at indklagede var enig med ledelsen i, at årsrapporten gav et retvisende billede af selskabets aktiver og passiver og finansielle stilling, samt var enig med ledelsen i ledelsens i årsrapporten udtrykte forventning om fortsat drift - har klager gjort gældende, at når en revisor tager forbehold for going concern, vil en regnskabsbruger opfatte et sådant forbehold omfattende værdien af selskabets aktiver. Hverken årsregnskabet eller det af indklagede afgivne forbehold indeholder oplysninger om, at værdiansættelsen af selskabets aktiver svarer til realisationsværdier, hvilket derfor ikke ville stå klart for en bruger af indklagedes erklæring.

Til det af indklagede anførte - om, at en regnskabsbruger har den fornødne viden til sine beslutninger ved at se på resultatopgørelsen og balancen samt oplysningen om den negative egenkapital i ledelsesberetningen, samt at årsrapporten var tilpasset manglende aktivitet ved restafskrivning af selskabets driftsmidler, hvor det eneste aktiv var likvide beholdninger, som udgjorde realisationsværdien, og at det ikke var nødvendigt at foretage nogen korrektion af dette - har klager anført, at når en revisor tager forbehold for going concern, vil en regnskabsbruger som anført tidligere blandt andet opfatte et sådant forbehold for at omfatte værdien af selskabets aktiver. Hverken årsregnskabet eller indklagedes afgivne forbehold indeholder oplysninger om, at værdiansættelsen af selskabets aktiver svarer til realisationsværdier, hvorfor det ikke kan forventes, at dette i givet fald vil være klart for brugeren af revisors erklæring.

På denne baggrund har klager gjort gældende, at indklagede som følge af sit afgivne forbehold for going concern skulle have afgivet en afkræftende konklusion. Ved at have undladt dette har indklagede overtrådt dagældende erklæringsbekendtgørelses § 5, stk. 6, og dermed tilsidesat god revisorskik.

Klager har oplyst, at beslutningen om at indbringe indklagede for Revisornævnet skyldes, at forholdet kan antages at have betydning for en regnskabsbrugers beslutninger, hvorfor der er tale om en grov forseelse.

Klager har til klagepunktet henvist til dagældende erklæringsbekendtgørelses § 5, stk. 1, samt § 6, stk. 5, ISA 570, afsnit 21 samt erklæringsvejledningens afsnit 5.4.2.4. og 5.5.

Indklagede har anført, at det i indbringelsen til Revisornævnet af den 23. maj 2019 er anført, at ”det omhandlede forbehold kan antages at have eller kunne få betydning for en regnskabsbrugers beslutninger”. Selskabets balance udviser likvid beholdning i et pengeinstitut med 6.369 kr. og en gæld på 324.752 kr. samt en negativ egenkapital på 318.383 kr. Resultatopgørelsen udviser et negativt resultat på 30.927 kr. Disse beløb fremgår under resultatopgørelse og balancen. Endvidere er selskabets situation med negativ egenkapital nævnt under ledelsens beretning i årsrapporten under økonomisk udvikling. Dette medfører, at en regnskabsbruger har den fornødne viden til sine beslutninger, også henset til selskabets beskudne størrelse.

Indklagede har videre oplyst, at den 26. oktober 2017 blev der afsagt konkursdekret over selskabet. Dette er en begivenhed, der ligger knap 13 måneder efter årsrapportens balancedag den 30. september 2016. Årsagen til konkursen var, at Skat havde den opfattelse, at selskabet skyldte ca. 350.000 kr. i moms og punktafgifter m.m. Skats opgørelse blev accepteret af skifteretten til trods for, at selskabet dokumenterede sin gæld pr. den 26. oktober 2017 til at udgøre 48.056 kr. minus regulering af konsumafgifter eller i alt 32.498 kr., hvilket beløb selskabsledelsen ved mødet i skifteretten oplyste, at han indestod for betalingen af.

Indklagede har videre peget på, at årsrapporten var tilpasset manglende aktivitet ved restafskrivning af selskabets driftsmidler. Der er således kun et pengeinstituts indestående under aktiver, og dette

aktiv udgør realisationsværdien uden, at det var nødvendigt at foretage nogen korrektion af dette aktiv.

Revisornævnets begrundelse og afgørelse:

Revisornævnet lægger som ubestridt til grund, at årsregnskabet 2015/16 for selskabet C ApS udviste et negativt resultat samt, at regnskabet også for det forudgående år udviste et negativt resultat. Revisornævnet lægger videre til grund som oplyst af indklagede i forbeholdet, at selskabet ikke havde været i stand til at dokumentere, at der kunne tilføres ny kapital eller, at moderselskabet og søsterselskabet ville tilføre nødvendig kapital til selskabets fortsatte drift, og Revisornævnet har lagt til grund, at det heller ikke af de af indklagede fremlagte arbejdsoplysninger fremgår, at indklagede fra moderselskab og/eller søsterselskab har modtaget dokumentation for, at disse selskaber i givet fald ville indestå for betalinger for selskabet C ApS. Revisornævnet lægger endelig til grund, at årsregnskabet - idet indklagede ikke har oplyst andet - er aflagt i overensstemmelse med årsregnskabsloven i henhold til en forudsætning om fortsat drift, samt at indklagede har fastsat sit væsentlighedsniveau til 1.000 kr.

Revisornævnet finder det på denne baggrund godtgjort af klager, at der ikke var sammenhæng mellem oplysningerne i indklagedes arbejdsoplysninger og den afgivne erklæring, og at forbeholdet, som det er formuleret af indklagede i sin revisionspåtegning på årsrapporten for C ApS for regnskabsåret 2015/16, kun af en regnskabsbruger, der læser det, kan opfattes således, at indklagede på det foreliggende grundlag var uenig med ledelsen om forudsætningen om going concern. Et forbehold for, at en årsrapport er udarbejdet under forudsætning om fortsat drift, er gennemgribende, såfremt selskabets aktiver og forpligtelser vil kunne påvirkes afgørende ved regnskabsaflæggelse efter andre regnskabsprincipper end de anvendte. I den foreliggende sag finder Revisornævnet det bevist, at forbeholdet er så væsentligt og gennemgribende, at indklagedes konklusion skulle have været en afkræftende konklusion.

Ved – som offentlighedens tillidsrepræsentant - at undlade at afgive den afkræftende konklusion i revisionspåtegningen, har indklagede ikke overholdt bestemmelsen i erklæringsbekendtgørelsen, dagældende § 5, stk. 6, nugældende § 6, stk. 7, og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

6 af Revisornævnets medlemmer (Sten Lauritzen, Per Kristensen, Bo Dam Klausen, Henrik G. Bak, Annette Schmidt og Marianne Madsen) stemmer for følgende:

For overtrædelse af revisorlovens § 16, stk. 1, og overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen, dagældende § 5, stk. 6, nugældende § 6, stk. 7, pålægges den indklagede i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der passende kan fastsættes til 30.000 kr. Disse medlemmer har ved bødens udmåling lagt vægt på, at overtrædelsen af god revisorskik i dette tilfælde angår en for en regnskabsbruger grundlæggende præmis - om regnskabet afgives under forudsætning af fortsat drift/going concern eller ikke - og at regnskabsbruger derfor på utvetydig måde skal kunne aflæse af revisors forbehold og konklusion, hvorvidt revisor er enig eller uenig med et selskabs ledelse om en forudsætning om fortsat drift/going concern. Disse medlemmer finder ikke, at det af indklagede anførte vedrørende størrelsen af gældsposterne samt til, at en regnskabsbruger andre steder - end i revisors forbehold og konklusion - i regnskabet kan udledes status for selskabets finansielle stilling, kan føre til et andet resultat.

1 af Revisornævnets medlemmer (Peter Rose) stemmer for følgende:

”I lyset af sagens faktiske omstændigheder finder dette nævnsmedlem det åbenbart, at erklæringsfejlen ikke kan tænkes at få betydning for pågældende revisionskundes forhold eller en tredjemands beslutningstagen, jf. hertil også bemærkningerne (februar 2016) til revisorlovens § 44 stk. 1. Da der endvidere er tale om en enkeltstående forseelse, finder dette nævnsmedlem, at sagen burde afgøres ved en advarsel.”

Der afsiges kendelse efter stemmeflertallet.

Thi bestemmes:

Indklagede, registreret revisor B, pålægges en bøde på 30.000 kr.

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

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

Marianne Madsen