

Den 21. april 2020 blev der i

sag nr. 017/2019

Erhvervsstyrelsen (tidl. Revisortilsynet)

mod

forhenværende statsautoriseret revisor A

afsagt sålydende

kendelse:

Ved skrivelse af 11. juli 2019 har Erhvervsstyrelsen i medfør af revisorlovens § 43, stk. 3, indbragt forhenværende statsautoriseret revisor A for Revisornævnet.

Erhvervsstyrelsen har oplyst, at A har været godkendt som statsautoriseret revisor fra den 12. marts 1987 til deponering af godkendelsen den 26. juni 2019 og har været tilknyttet B (nu C), cvr-nr. xxxx xxxx fra den 25. februar 2004 til den 26. juni 2019.

Klagen:

Erhvervsstyrelsen har fremsat følgende klage:

Erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1 og 4, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for D ApS for 2013, idet der er afgivet en "bortset fra" konklusion i en situation, der skulle have ført til, at revisor afgav en afkræftende konklusion, og idet forbeholdet ikke er tydeligt begrundet. Endvidere er revisorlovens § 23, stk. 1, samt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, overtrådt, idet der ikke er sammenhæng mellem det afgivne forbehold vedrørende going concern og revisionsdokumentationen.

Sagsfremstilling:

Det daværende Revisortilsyn udtog den 23. januar 2016 C (nu D), cvr-nr. xxxx xxxx til kvalitetskontrol.

D ApS (revision):

Indklagede har den 15. juli 2014 afgivet revisorpåtegning på årsrapporten for D ApS for regnskabsåret 2013. Følgende fremgår blandt andet af erklæringen:

"Forbehold

Vi gør opmærksom på, at der er væsentlig usikkerhed, der kan rejse betydelig tvivl om selskabets mulighed for at fortsætte driften. Vi henviser til note 10 i årsregnskabet, hvoraf det fremgår, at det for indeværende år er usikkert, om der opnås tilsagn om den fortsatte finansiering af driften og de nødvendige investeringer, men at det er ledelsens

vurdering, at et sådan tilsagn vil blive opnået, hvorfor årsregnskabet i overensstemmelse hermed er udarbejdet under forudsætning af virksomhedens fortsatte drift.

Konklusion

Ud over ovenstående forbehold, så er det er vor opfattelse, at årsregnskabet giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 2013 samt af resultatet af selskabets aktiviteter for regnskabsåret 1. januar 2013 - 31. december 2013 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Supplerende oplysninger om forhold i årsregnskabet

Selskabet har ydet lån omfattet af selskabsloven §210, hvorfor ledelsen kan ifalde ansvar. Vi skal i øvrigt henvise til ledelsesberetningen samt note 12 i årsregnskabet.

Supplerende oplysninger vedrørende andre forhold

Selskabet har ikke betalt tilbageholdte lønomkostninger rettidigt.

Efter vores opfattelse, risikerer ledelsen, at ifalde erstatningsansvar eller straf, idet vi har en begrundet mistanke om at skatte og afgifts lovgivningen således er overtrådt.

Selskabet har fået en afdragsordning med SKAT omkring A-skat, AM-bidrag og merværdiafgift.”

Det fremgår blandt andet af årsrapporten, at årets resultat var negativt med 121.692 kr. (negativt med 188.209 kr. i 2012), at kortfristede gældsforpligtelser i alt udgjorde 1.071.499 kr. (347.316 kr. i 2012), at egenkapitalen udgjorde 181.317 kr. (303.009 kr. i 2012) samt, at balancesummen var på 1.252.816 kr. (650.325 kr. i 2012).

Af årsrapportens note 10 fremgår:

”Usikkerhed om going concern

D ApS har begrænset likviditet og kapitalberedskab pr. 31. december 2013.

Selskabets evne til at fortsætte driften er afhængig af, at den nødvendige likviditet til finansiering af driften og de nødvendige investeringer imødekommes.

Ledelsen forventer, at de igangværende forhandlinger med finansieringskilder om forlængelse af kreditter vil blive imødekommet, og det er ledelsens forventning, at der med de nuværende aftaler/forhandlinger kan skabes fornødent likviditetsberedskab til, at selskabet kan aflægge årsrapporten under forudsætning af virksomhedens fortsatte drift.”

Af ledelsesberetningen fremgår blandt andet:

”Hovedaktivitet

Aktiviteterne i selskabet består i at drive kloak- og drænvirksomhed. De anvendte regnskabsprincipper er beskrevet under anvendt regnskabspraksis.

Udviklingen i økonomiske aktiviteter og forhold

Selskabets resultatopgørelse for år 2013 udviser et underskud på kr. 121.692 og selskabets balance pr. 31. december 2013 udviser en egenkapital på kr. 132.117.

Ledelsen er ikke tilfreds med selskabets resultat og økonomiske udvikling.”

Klager har oplyst, at der blev afsagt konkursdekret over D ApS den 18. februar 2016. Det er ikke oplyst om eller hvornår selskabet er opløst efter konkurs.

Der er til sagen fremlagt del af indklagedes arbejds papirer, benævnet ”A24 Rapportering Årsrapport 2013 2013 Alle 20860 D ApS”, hvoraf blandt andet fremgår datoen 16. juli 2014 i forbindelse med konklusion af CHSO. Under overskriften Arbejdshandlinger, mål, er der svaret ”ja” til følgende:

”Bemærk særligt vedrørende going concern:

Såfremt revisor er enig med ledelsen i, at going concern-forudsætningen er relevant, men der er betydelig usikkerhed, og denne usikkerhed er korrekt beskrevet af ledelsen i noterne, samt der er henvisning fra ledelsesberetningen til beskrivelsen i noterne, skal revisor give en supplerende oplysning om den betydelige usikkerhed, der er knyttet til begivenheden eller forholdet, som kan rejse tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften, og henvise til noten i regnskabet, som beskriver forholdet."

Der er endvidere svaret "ja" til yderligere følgende:

"5) vurder, om ovennævnte er tilstrækkelig dokumentation for stillingtagen til going concern

Selskabet har ikke indberettet moms, A-skat og AM-bidrag rettidigt. De har oparbejdet i stor gæld til SKAT som de har fået en afdragsordning med. Der skal tilføjes likviditet til fremtiden, for at selskabet skal kunne fortsætte. Vi har taget forbehold i regnskabet for going concern, jf. denne."

Af kvalitetskontrollantens bemærkninger til "Bilag 4, "Issue Tracker" samt arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave angående D ApS" fremgår, at selskabet er under regnskabsklasse B, at det af revisor valgte væsentlighedsniveau var fastsat til 25.000 kr., at indklagede havde angivet alle regnskabsposter med lav risiko, at ingen regnskabsposter var angivet som materielle anlægsaktiver, tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser, tilgodehavender hos virksomhedsdeltagere og ledelse, leverandører af varer og tjenesteydelser, moms, anden gæld, nettoomsætning, vareforbrug, personaleomkostninger og andre eksterne omkostninger. Som beskrivelse af sagen er anført: "Sagen er udvalgt som en konkurssag, hvor regnskabet tillige er indsendt efter indsendelsesfristens udløb. Revisionspåtegning er afgivet den 15. juli 2014 med forbehold for going concern og "bortset fra" konklusion. Herudover har revisor afgivet supplerende oplysninger om ledelsesansvar ved ulovligt aktionærlån og ved overtrædelse af skatte- og afgiftslovgivningen."

Kvalitetskontrollantens konklusion på den udførte kontrol er følgende:

"Efter kontrollantens vurdering indeholder enkeltsagen flere væsentlige fejl og mangler, herunder forhold, hvor den afgivne revisionspåtegning ikke er i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsen, samt forhold, hvor dokumentationen er mangelfuld."

Af kvalitetskontrollantens bemærkninger til 'Oplysningerne vedrørende den kontrollerede enkeltsag' fremgår det, under punkt B, Revisionspåtegninger, at kontrollanten har svaret "Nej" til spørgsmål om - 1) hvorvidt revisionspåtegning er udført i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsen, 2) hvorvidt konklusionen er modificeret i overensstemmelse med afgivet forbehold, 3) om øvrige fejl og mangler er afspejlet i revisionspåtegningen og 4) hvorvidt eventuelle forbehold eller supplerende oplysninger er afgivet i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsen. Kontrollanten har som bemærkning hertil blandt andet skrevet, "at formalia i ISA 570 omkring forbehold/supplerende oplysninger om væsentlig usikkerhed om fortsat drift er ikke overholdt. Revisor afgiver forbehold for fortsat drift og en "bortset fra" konklusion, hvilket ikke er muligt i henhold til ISA 570."

Kontrollanten har på gennemgangen af dokumentation for udførelse af revisionsopgaven (Punkt E – Planlægning af revisionsopgaven) svaret "Ja" til spørgsmål 3 - om der vedrørende fokusområdet going concern ved planlægning er dokumenteret overvejelser, der kan rejse tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften. Kontrollanten har som bemærkning hertil blandt andet skrevet, at "Revisor anfører i planlægningen, at virksomheden har haft problemer med rettidig indberetning og betaling af A-skat, AM-bidrag og moms, og at der er lavet en afdragsordning med Skat."

Kontrollanten har 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 *"Efter sagens konkrete omstændigheder, hvor revisor afgiver forbehold for fortsat drift, vurderes revisionsdokumentationen som acceptabel."* Kontrollanten har svaret "Nej" til alle delspørgsmål under 14 - om opnåelse af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, herunder udarbejdelse af revisionsdokumentation. Kontrollanten har som bemærkning hertil skrevet, at *"Revisionsdokumentationen indeholder ikke tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for måling af tilgodehavender hos virksomhedsdeltagere og ledelse på TDKK 336, idet området ikke ses behandlet i revisionsdokumentationen. Regnskabsposten overstiger det af revisor fastsatte væsentlighedsniveau på TDKK 25. I forbindelse med kvalitetskontrollens gennemførelse har revisor fremfundet mailkorrespondance fra juni 2014 ifølge hvilken ledelsen kan opnå banklån på TDKK 180 til udligning af A-skat og AM-bidrag, og revisor oplyser, at det var tanken, at beløbet skulle nedbringe det ulovlige aktionærlån og resten påtænkes nedbragt ved udbytte og udgiftsførsel som løn. Tilbage står efter kontrollantens vurdering, at revisor ikke på erklæringstidspunktet havde tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for, at tilgodehavender hos virksomhedsdeltagerne og ledelsen kunne måles til pari, hvorfor beløbet burde have været nedskrevet. Alternativt burde revisor have afgivet forbehold for måling af tilgodehavendet. Der henvises til tjeklistens afsnit H4, hvor kurator under konkursbehandlingen oplyser, at hovedstolen i juni 2016 udestår uændret i forhold til TDKK 336, og at anpartshaver oplyser, at han ikke har midlerne til at betale beløbet.* Kontrollanten har på gennemgangen af dokumentation for udførelse af revisionsopgaven (Punkt G – Konklusion) svaret "Nej" til spørgsmål 1 - om den afsluttende konklusion giver et overblik over den udførte revision. Kontrollanten har som bemærkning hertil skrevet, at *"Jf. afsnit F14 indeholder revisionsarkivet ikke konklusion på måling af tilgodehavender hos virksomhedsdeltagere og ledelse."*

Kontrollantens har svaret "Ja" til spørgsmålet 2 - om, såfremt revisor har afgivet forbehold eller supplerende oplysninger i erklæringen, revisor har dokumenteret grundlaget herfor og redegjort for sine overvejelser i konklusionen. Kontrollanten har som bemærkning hertil skrevet, at *"Efter sagens konkrete omstændigheder afkrydses "Ja", idet dog bemærkes, at sagsdokumentationen er lidt uklar på, hvorvidt der afgives supplerende oplysning eller forbehold vedrørende going concern, jf. medsendt kopi af revisors arbejds papirer."*

Kontrollanten har som på gennemgangen i sager, hvor der er betydelig tvivl om going concern (Punkt H - Going concern) svaret "Ja" til spørgsmål 1 - om betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften mv. Kontrollanten har som bemærkning hertil skrevet, at *"Revisor afgiver supplerende oplysning/forbehold, sagens dokumentation vurderes at understøtte denne konklusion."* Til spørgsmål 4 - om årsag til konkurs - har kontrollanten skrevet følgende: *"Erhvervsstyrelsen fremsender i efteråret 2015 anmodning om opløsning, idet styrelsen ikke har modtaget selskabets årsrapport for 2014, altså efterfølgende år i forhold til det kontrollerede regnskabsår. Selskabet tages under tvangsopløsning den 26. oktober 2015. Likvidator konstaterer, at der ikke er midler i selskabet, hvorfor konkursdekret afsiges den 18. februar 2016. Kurator oplyser i redegørelse af 13. juni 2016, at der i henhold til selskabets årsrapport for 2013 er et ulovligt anpartshaverlån stort TDKK 336, og at det ikke er lykkedes kurator at inddrive beløbet til selskabet, idet anpartshaver har oplyst, at han ikke har midlerne hertil."*

Til spørgsmål 7 - om påtegningen afspejler situationen, der har ført til konkurs - har kontrollanten skrevet: *"Der er ikke direkte sammenhæng mellem forholdene for regnskabsåret 2013 og den senere anmodning om tvangsopløsning i efteråret 2015."*

Kvalitetskontrollanten har i Issue Trackeren, under punkt 4 "Konklusion og afrapportering", i "1 Observation" anført følgende observation:

"a) Revisor noterer i revisionsdokumentationen, at revisor finder ledelsens forudsætning om going concern relevant, men at der er betydelig usikkerhed, og at dette forhold er fyldestgørende beskrevet i regnskabsnote (standardtekst fra kvalitetsstyringssystemet, hvor revisor har afkrydset "Ja" til, at denne situation er gældende). Revisor har imidlertid i revisionspåtegningen afgivet forbehold og ikke en supplerende oplysning, uanset at det tekstmæssige indhold i forbeholdet mest har karakter af en supplerende oplysning, uden dog helt at følge formalia herfor jf. ISA 570. Samtidig har revisor afgivet en "bortset fra" konklusion. Revisors valgte kombination af forbehold og konklusion er ikke muligt iht. ISA 570. Der er samtidig ikke sammenhæng mellem konklusionen i revisors arbejdsrapporter og den afgivne revisionspåtegning. Arbejdsrapporterne indikerer, at revisor burde have afgivet en supplerende oplysning om væsentlig usikkerhed om fortsat drift og ikke et forbehold, idet der dog er en anelse uklarhed i arbejdsrapporterne, jf. medsendt kopi."

Kvalitetskontrollanten har endvidere under overskriften "Særlige forhold at iagttage i relation til observationen skrevet følgende:

"a) Efter det af revisor oplyste skal årsagen til afgivelse af forbehold og "bortset fra" konklusion findes i revisors misforståelse af "REVU's udtalelse om modifikationer til konklusionen i den uafhængige revisors erklæring" fra december 2011, hvor revisor i et af de anførte eksempler afgiver forbehold og en "bortset fra" konklusion. Eksemplet revisor henviser til under kontrollen drejer sig imidlertid om et forbehold for regnskabs ikke-fyldestgørende oplysninger om væsentlig usikkerhed, og denne situation er ikke tilfældet i den konkrete sag."

Indklagede som kommentar hertil skrevet:

"a) I forbindelse med vores revision konstaterede vi, at der var væsentlig usikkerhed omkring going concern, og efter afslutning på det udførte revisionsarbejde var det vores samlede vurdering, at vi ikke havde opnået tilstrækkeligt revisionsbevis for going concern, hvorefter vi indarbejdede et forbehold herom i vores revisionspåtegning, desuagtet ledelsen har aflagt årsregnskabet med fortsat drift for øje og ledelsen har oplyst om usikkerheden om going concern i både ledelsesberetningen samt i regnskabsnote 10.

For regnskabslæser er det samlede helhedsbillede, at der er tale om en virksomhed, hvor risikoen ved at yde lån til virksomheden er ekstrem høj endsige at tilføre virksomheden yderligere kapital i form af egenkapitalindsud. Årsrapporten giver herefter et klart helhedsbillede af virksomhedens drifts- og likviditetsmæssige problemer, der også efterfølgende resulterede en konkurs.

Derudover fastholder vi, at "REVU's udtalelse om modifikationer til konklusionen i den uafhængige revisor erklæring" fra december 2011 kan finde direkte anvendelse i den konkrete sag. Der er i begge tilfælde væsentlig risiko forbundet med virksomhedernes evne til at fortsætte driften, hvorefter et eventuelt forbehold skal udformes efter samme principper."

Indklagede har den 4. november 2016 skrevet under på, at relevant materiale blev fremlagt for kvalitetskontrollanten ved kontrollen, at indklagede har drøftet kontrollen med kontrollanten samt, at indklagede haft mulighed for at fremkomme med sin kommentar.

Ved skrivelse af 18. april 2018 til indklagede fra Erhvervsstyrelsen har Erhvervsstyrelsen fremsendt en høring af indklagede, hvoraf det blandt andet fremgår, at Erhvervsstyrelsen havde til hensigt at indbringe indklagede for Revisornævnet.

Ved skrivelse af 31. august 2018 har indklagede besvaret høringen. Følgende fremgår blandt andet:

”...

Klagen er begrundet i følgende forhold:

a) Erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1 og 4, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for D ApS for 2013, idet der er afgivet en ”bortset fra” konklusion i en situation, der skulle have ført til, at revisor afgav en afkræftende konklusion [1] og idet forbeholdet ikke er tydeligt begrundet [2]. Endvidere er revisorlovens § 23, stk. 1, samt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, overtrådt, idet der ikke er sammenhæng mellem det afgivne forbehold vedrørende going concern og revisionsdokumentationen [3].

...

Høringssvar på klagepunkter

... Det er endvidere revisors opfattelse, at klagepunkt a) er baseret på en hård vurdering af de beklageligvis opståede fejl, ligesom revisor er af den opfattelse, at sidste del af klagepunktet hviler på et utilstrækkeligt grundlag.

...

Generelle bemærkninger

Det ligger revisor meget på siden, at levere en høj revisionskvalitet og en høj faglighed i de ydelser, der leveres til revisors klienter.

...

Det kan oplyses, at B... ved årsskiftet 2013/2014 gennemførte en række væsentlige ændringer i kvalitetsstyringssystemet og i det underliggende revisionsdokumentationsværktøj. Dette indebar bl.a., at revisionsvirksomheden implementerede QWM som nyt revisionsdokumentationsværktøj. Statusrevisionen 2014 (vedrørende årsregnskaberne for 2013) var således første ”sæson” med det nye revisionsdokumentationsværktøj, hvilket skabte en række udfordringer. Nærværende revisionssag ”D ApS” blev udført og dokumenteret i denne periode.”

...

Klagepunkt a)

[1] Overtrædelse af Erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1 og 4

Det fremgår af Erhvervsstyrelsens høringsbrev:

”Efter Erhvervsstyrelsens opfattelse er forbehold vedrørende going concern væsentligt og gennemgribende, hvilket indebærer, at konklusionen i erklæringen ikke kan være en ”bortset fra” konklusion. I den omhandlede situation skulle revisor derfor have afgivet en afkræftende konklusion.”

Det anerkendes, at det afgivne forbehold, i sagens natur, er gennemgribende, og at konklusionen derfor skulle have været affattet derefter.

Som følge af en fejl blev dette imidlertid ikke korrekt indskrevet i revisionspåtegningen, hvilket er beklageligt.

Det er imidlertid revisors holdning, at regnskabsbrugere til årsregnskabet for D ApS for 2013 ikke kan efterlades med nogen tvivl om selskabets økonomiske stilling, både ved gennemlæsning af den afgivne revisionspåtegning, såvel som ved gennemlæsning af

årsregnskabet i øvrigt, herunder note 10 til årsregnskabet om "Usikkerhed om going concern", hvortil der også er henvist i den afgivne revisionspåtegning.

Som også tidligere fremført, er det derfor også revisors opfattelse, at årsrapporten, inklusive revisionspåtegningen, giver et klart helhedsbillede af virksomhedens likviditetsmæssige situation, og at risikoen for at regnskabsbruger træffer fejlagtige eller misledende beslutninger på baggrund heraf, må anses for stærkt reduceret.

Revisor er derfor af den opfattelse, at den faglige vurdering af forholdet som værende en, ikke alene væsentlig, men grov forseelse, er en meget hård vurdering af forholdet.

[2] Begrundelse for afgivelse af forbehold

Det fremgår af Erhvervsstyrelsens høringsbrev:

"Endvidere er forbeholdet efter Erhvervsstyrelsens opfattelse ikke tilstrækkeligt begrundet, når der sammenholdes med revisors bemærkninger under kvalitetskontrollen, hvoraf det fremgår, at revisors samlede vurdering var, at der ikke var opnået tilstrækkeligt revisionsbevis for going concern."

Som det også er fremført under kvalitetskontrollen, blev der kort inden afslutningen af revisionen truffet beslutning om at indarbejde et going concern forbehold i revisionspåtegningen, frem for en supplerende oplysning, som revisor ellers anså som værende dækkende for forholdet.

Som følge af en fejl blev dette ikke fyldestgørende tilpasset i den afgivne revisionspåtegning, hvilket er beklageligt.

Der henvises til ovenstående vedrørende den faglige vurdering af forholdets karakter af at være en grov forseelse.

[3] Overtrædelse af revisorlovens § 23, stk. 1 og revisorlovens § 16, stk. 1 – sammenhæng imellem afgivet forbehold og revisionsdokumentation

Det fremgår af Erhvervsstyrelsens høringsbrev:

"Det fremgår af revisionsdokumentationen, at revisor finder ledelsens forudsætning om going concern relevant, men at der er betydelig usikkerhed, og at dette forhold er fyldestgørende beskrevet i regnskabsnoten og at revisor skal give supplerende oplysning om usikkerheden. Revisor har dog taget et forbehold vedrørende going concern, hvor der henvises til årsregnskabet note 10 om usikkerheden. Efter Erhvervsstyrelsens vurdering er der således ikke sammenhæng mellem konklusionen i revisors arbejdsrapport og den afgivne erklæring."

Der henvises til ovenstående under [2], hvoraf det fremgår, at der, som følge af en fejl, ikke blev foretaget fyldestgørende tilpasning i den afgivne revisionspåtegning, ved beslutningen om at indarbejde et forbehold i revisionspåtegningen, frem for en supplerende oplysning.

Det er imidlertid revisors opfattelse, at der er sammenhæng imellem det afgivne forbehold, og formuleringen heraf, sammenholdt med den underliggende revisionsdokumentation, uagtet, at forholdet afslutningsvist blev "klassificeret" som et forbehold, og ikke som en supplerende oplysning.

Der henvises endvidere til den afgivne "Issue Tracker", pkt. G2, hvoraf det fremgår:

Spørgsmål: "Såfremt revisor har afgivet forbehold eller supplerende oplysning i erklæringen, har revisor da dokumenteret grundlaget herfor og redegjort for sine overvejelser i konklusionen?"

Svar: "Ja". Efter sagens konkrete omstændigheder afkrydses "Ja", i det dog bemærkes, at sagsdokumentationen er lidt uklar på, hvorvidt der afgives supplerende oplysning

oplysning eller forbehold vedrørende going concern, jf. medsendt kopi af revisors arbejdspapir.

Revisor anerkender således, at det afgivne forbehold ikke blev fyldestgørende tilpasset jf. [2], inden underskrift på revisionspåtegningen, men mener omvendt ikke, at der er tilstrækkeligt grundlag for at hævde, at der, i al væsentlighed, ikke er sammenhæng imellem det afgivne forbehold og den underliggende revisionsdokumentation.

Såfremt Erhvervsstyrelsen måtte fastholde dette synspunkt, er det, efter revisors opfattelse, relevant at henvise til kontrollantens bemærkning om "lidt uklar" sammenhæng, der, efter revisors opfattelse, ikke kan fremføres som værende en væsentlig og grov mangel i revisionsdokumentationen, og herved en overtrædelse af revisorlovens § 23, stk. 1, henholdsvis revisorlovens § 16, stk. 1, der skal medføre indbringelse for Revisornævnet.

... "

Ved skrivelse af 10. juli 2019 har Erhvervsstyrelsen herefter truffet afgørelse i sagen, herunder om indbringelse af indklagede for Revisornævnet.

Parternes bemærkninger:

Klager har indledningsvis anført, at beslutningen om at indbringe indklagede for Revisornævnet skyldes, at der er tale om en grov forseelse, der kan antages at have eller kunne få betydning for regnskabsbrugeres beslutninger. Der er ikke sammenhæng mellem konklusionen i indklagedes arbejdspapirer og i den afgivne erklæring. Af revisionsdokumentationen fremgår det, at indklagede finder ledelsens forudsætning om going concern relevant, men at der var betydelig usikkerhed, og at dette forhold blev fyldestgørende beskrevet i regnskabsnote 10 samt, at indklagede skulle give supplerende oplysninger om usikkerheden. Samtidigt har indklagede dog taget et forbehold vedrørende going concern, hvor der henvises til årsregnskabet note 10 om usikkerheden.

Til det af indklagede har i høringssvaret anførte - om, at kvalitetskontrollanten i den afgivne "Issue Tracker", punkt G2 har svaret "ja" og bemærket, at sagsdokumentationen er lidt uklar på, hvorledes der skulle afgives supplerende oplysninger eller forbehold vedrørende going concern, og at der i al væsentlighed ikke er grundlag for at hævde, at der ikke er sammenhæng imellem det afgivne forbehold og den underliggende revisionsdokumentation - har klager anført, at klager ved vurderingen af forholdet har taget udgangspunkt i det fremlagte arbejdspapir, hvori indklagede har krydset afkrydset "ja" til, at der skulle gives supplerende oplysninger. Klager har videre i tilknytning hertil anført, at det er en væsentlig og grov forseelse, når der ikke er sammenhæng mellem konklusionen i revisors arbejdspapirer og den afgivne erklæring.

Klager har videre anført, at det i indklagedes bemærkninger til kvalitetskontrollanten oplyses, at der ikke blev opnået tilstrækkeligt revisionsbevis for going concern, hvorfor der blev taget et forbehold herom i revisionspåtegningen, desuagtet ledelsen aflagde årsregnskabet med fortsat drift for øje og selv om ledelsen oplyste om usikkerheden om going concern i årsregnskabet. På denne baggrund har klager lagt til grund, at der er taget et forbehold for, at anvendelse af forudsætning om fortsat drift ikke er passende, selv om formuleringen af forbeholdet har karakter af supplerende oplysninger. Klager har hertil føjet, at et forbehold vedrørende going concern er væsentligt og gennemgribende, hvilket indebærer, at konklusionen i erklæringen ikke kunne være en "bortset fra" konklusion.

Til det af indklagede anførte - om, at indklagede har anerkendt, at det afgivne forhold i sagens natur er gennemgribende, hvorfor konklusionen skulle have været affattet herefter, at det det er

indklagedes opfattelse, at årsrapporten inklusive revisionspåtegningen giver et klart helhedsbillede af virksomhedens likviditetsmæssige situation, at risikoen for, at regnskabsbruger træffer fejlagtige eller misledende beslutninger på baggrund heraf, må anses for stærkt reduceret, samt at klagers vurdering af forholdet som værende en væsentlig og en grov forseelse er en hård vurdering - har klager anført, at der i Erhvervsstyrelsen løbende foretages vurderinger af niveauet for de forhold, som bliver indbragt for Revisornævnet blandt andet med henvisning til Revisornævnets kendelser, herunder Revisornævnets kendelse af 24. august 2016 i sag 5/2016, hvori Revisornævnet skrev, at et lignende forhold ikke kunne anses som en mindre forseelse. Hertil kommer, at forbeholdet i denne sag ikke er tilstrækkeligt begrundet, når der sammenholdes med indklagedes bemærkninger under kvalitetskontrollen, hvoraf det fremgår, at indklagedes samlede vurdering var, at der ikke var opnået tilstrækkeligt revisionsbevis for going concern.

Klager har på denne baggrund gjort gældende, at indklagede har overtrådt - nugældende og dagældende - erklæringsbekendtgørelses § 6, stk. 1 og 4, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for D ApS for årsregnskabet 2013, samt overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og derved tilsidesat god revisorskik.

Klager har til sit klagepunkt henvist til revisorlovens § 16, stk. 1, og § 23, stk. 1, nugældende og dagældende erklæringsbekendtgørelse § 1, stk. 3, dagældende erklæringsbekendtgørelses § 6, stk. 4, nugældende og dagældende erklæringsbekendtgørelses § 5, stk. 5, og § 6, stk. 1, stk. 2, nr. 1, og stk. 6, samt erklæringsvejledningens afsnit 5.5., samt endvidere til ISA 200, afsnit 15, ISA 230, afsnit 5 og 8, ISA 500, afsnit 6.

Indklagede har ikke svaret på Revisornævnets høring, men der er for indklagede ved mail henvist til indklagedes svar af 31. august 2018 på Erhvervsstyrelsens høring. Indklagedes svar er gengivet ovenfor.

Revisornævnets begrundelse og afgørelse:

I medfør af §§ 12 og 13, stk. 1, i lov nr. 631 af 8. juni 2016 om ændring af revisorloven og forskellige andre love behandles kvalitetskontroller, der er iværksat efter revisorlovs § 29 som affattet ved lov nr. 468 af 17. juni 2008, og hvor der er gennemført kvalitetskontrolbesøg før lovens ikrafttræden, efter de hidtil gældende regler. I denne sag har kvalitetskontrolbesøget været gennemført forud for lovens ikrafttrædelsestidspunkt den 17. juni 2016, og denne sag behandles derfor efter de før den 17. juni 2016 gældende regler.

Indledningsvis bemærkes endvidere, at det forhold, at indklagede har deponeret sin godkendelse, ikke medfører, at Revisornævnet ikke er kompetent til at behandle en klage, der angår revisionserklæringer afgivet forud for denne deponering.

Revisornævnet lægger som ubestridt til grund, at årsregnskabet for D ApS for regnskabsåret 2013 udviste et negativt resultat, samt at regnskabet også for det forudgående år udviste et negativt resultat. Revisornævnet lægger endvidere til grund som anført i indklagedes arbejds papirer, at der var betydelig usikkerhed om, hvorvidt selskabet var going concern, hvilket også fremgik af årsregnskabets note 10, samt at det som beskrevet i det af indklager tagne forbehold i sin revisionspåtegning, var usikkert, om selskabet kunne opnå tilsagn om den fortsatte finansiering af

driften og de nødvendige investeringer, herunder at indklagede ikke på erklæringstidspunktet havde revisionsbevis for, at sådanne tilsagn reelt var opnået.

Revisornævnet finder på denne baggrund, at der ikke var sammenhæng mellem oplysningerne og konklusionen i indklagedes arbejdsrapport og den afgivne erklæring, og at forbeholdet, som det er formuleret af indklagede i sin revisionspåtegning på årsrapporten for D ApS for regnskabsåret 2013, 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. Revisornævnet har i den forbindelse bemærket, at indklagede selv over for Erhvervsstyrelsen har anerkendt, at det af ham afgivne forbehold i årsregnskabet var gennemgribende og, at konklusionen derfor skulle have været affattet derefter.

Ved – som offentlighedens tillidsrepræsentant - at undlade at afgive den afkræftende konklusion i revisionspåtegningen, har indklagede ikke overholdt bestemmelsen i - dagældende og nugældende - erklæringsbekendtgørelses §§ 5 og 6, og overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Efter straffelovens § 3 er udgangspunktet, at såfremt straffelovgivningen på tidspunktet for foretagelsen af den strafbare handling er forskellig fra straffelovgivningen på afgørelsestidspunktet, afgøres spørgsmålet om strafbarhed og straf efter den senere lov, dog at afgørelsen ikke derved må blive strengere end efter den ældre lov. Efter Revisornævnets praksis tages der, såfremt der ikke er specifikke lovbestemmelser herom, udgangspunkt i straffelovens almindelige bestemmelser, idet Revisornævnets kompetence angår ikendelse af disciplinærstraffe.

Det fremgår af forarbejderne til lov 631 af 8. juni 2016 om ændring af revisorloven og forskellige andre love blandt andet til ændringen af § 44, der omhandler de sanktioner, som Revisornævnet kan ikende, at der er "*ved mindre alvorlige forseelser fra en revisionsvirksomhed eller revisor ofte ikke tilstrækkeligt behov for at indbringe den pågældende virksomhed eller revisor for Revisornævnet, medmindre der er tale om gentagelsestilfælde. På baggrund heraf er det derfor hensigten at foretage en ændring - sammenholdt med Revisortilsynets hidtidige praksis - vedrørende Erhvervsstyrelsens praksis for indbringelse af sager for Revisornævnet. Det er således hensigten, at Erhvervsstyrelsen, der fremtidig forestår kvalitetskontrollen og reaktioner i denne forbindelse, afslutter sager med mindre alvorlige forseelser med en påtale eller et påbud, medmindre der er tale om gentagelsestilfælde. Tilsvarende gør sig gældende for sager, der - uden at være resultat af en kvalitetskontrol - er gjort til genstand for en undersøgelse efter lovens § 37. Praksisændringen har sammenhæng med omlægningen af kvalitetskontrollen ...*

Ved Erhvervsstyrelsens vurdering af, om en forseelse er mindre alvorlig, vil indgå, i hvilket omfang forseelsen kan antages at have eller kunne få betydning for pågældende revisionskundes forhold eller en tredjemands beslutninger om f.eks. ydelse af kredit eller indgåelse af forretningsmellemværende. Der vil typisk være tale om sager, som hidtil har medført en bøde på op til ca. 25.000 kr. ved nævnet.

Det forudsættes, at Revisornævnet ved klager, der indbringes af andre end Erhvervsstyrelsen, anlægger et tilsvarende vurderingsgrundlag, med hensyn til om en forseelse bør anses som en mindre alvorlig forseelse og således ikke i førstegangstilfælde bør medføre en sanktion i form af en bøde, men alene en advarsel."

Indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik kan efter de nu gældende principper for ikendelse af disciplinærstraf ikke vurderes til at være en mindre alvorlig forseelse. For overtrædelse af revisorlovens § 16, stk. 1, og § 23, stk. 1, jf. dagældende og nugældende erklæringsbekendtgørelses § 6, tildes indklagede derfor i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der passende kan fastsættes til 30.000 kr.

Thi bestemmes:

Indklagede, forhenværende statsautoriseret revisor A, 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