

Den 29. marts 2019 blev der i

Sag nr. 035/2018

Erhvervsstyrelsen

mod

registreret revisor A

afsagt sålydende

kendelse:

Ved skrivelse af 2. juli 2018 har Erhvervsstyrelsen i medfør af revisorlovens § 43, stk. 3, jf. § 40, stk. 1, nr. 4, indbragt registreret revisor A for Revisornævnet.

Erhvervsstyrelsen har oplyst, at registreret revisor A, mne xxxx, er godkendt som registreret revisor den 31. maj 1990. Godkendelsen har været deponeret fra den 11. marts 2003 til den 19. september 2007, hvor godkendelsen blev genoptaget. Registreret revisor A har været tilknyttet B, CVR-nr. xxxxxxxx siden den 10. oktober 2012.

Klagen:

Klager har rejst følgende klagepunkter:

- a) Erklæringsbekendtgørelsens dagældende § 9, stk. 4, jf. § 5, stk. 5, samt erklæringsbekendtgørelsens dagældende § 10, stk. 1, jf. § 6, stk. 1, er overtrådt ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for C 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.
- b) Erklæringsbekendtgørelsens dagældende § 10, stk. 1, jf. § 6, stk. 2, nr. 2, er overtrådt ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for C ApS for 2013, idet der ikke er taget forbehold for, at der mangler noteoplysninger, jf. årsregnskabslovens § 64, stk. 4, om at pengeinstituttet har transport i løbende afregninger.

Klager har i indbringelsen til klagepunkterne anført, at de dagældende bestemmelser er videreført i den nugældende bekendtgørelse om godkendte revisorerers erklæringer, jf. nu bekendtgørelse nr. 1468 af 12. december 2017.

Sagsfremstilling:

Vedrørende selskabet C ApS (udvidet gennemgang):

Indklagede har den 4. juni 2014 afgivet en erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for C for 2013. Af erklæringen i den underskrevne årsrapport fremgår:

” ...

En udvidet gennemgang omfatter handlinger, der primært består af forespørgsler til ledelsen og hvor det er hensigtsmæssigt andre i virksomheden, analytiske handlinger og de specifikt krævede supplerende handlinger samt vurdering af det opnåede bevis.

Omfanget af handlinger, der udføres ved en udvidet gennemgang, er mindre end ved en revision, og vi udtrykker derfor ingen revisionskonklusion om årsregnskabet.

Forbehold

Grundlag for konklusion med forbehold

Selskabet har ikke været i stand til at genforhandle eller opnår ny finansiering. Der henvises i den forbindelse til beskrivelsen i note 52. Denne situation rejser betydelig usikkerhed om selskabets muligheder for at fortsætte driften, hvorfor selskabet kan være ude af stand til at realisere sine aktiver og indfri sine forpligtelser som led i den normale drift.

Konklusion med forbehold

*Baseret på det udførte arbejde er det, bortset fra indvirkningerne af det forhold, der er beskrevet i afsnittet ”Grundlag for konklusion med forbehold”, vores opfattelse, at årsregnskabet giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 2013 samt af resultatet af selskabets aktiviteter [og pengestrømme] for regnskabsåret 2013 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.
... ”*

Af erklæringen i den indberettede, offentliggjorte årsrapport fremgår:

” ...

En udvidet gennemgang omfatter handlinger, der primært består af forespørgsler til ledelsen og hvor det er hensigtsmæssigt andre i virksomheden, analytiske handlinger og de specifikt krævede supplerende handlinger samt vurdering af det opnåede bevis.

Omfanget af handlinger, der udføres ved en udvidet gennemgang, er mindre end ved en revision, og vi udtrykker derfor ingen revisionskonklusion om årsregnskabet.

Forbehold

Konklusion med forbehold

... ”

Virksomhedens investering i selskabet D, der er en udenlandsk associeret virksomhed erhvervet i løbet af året og regnskabsmæssigt behandlet efter indre værdis metode, er medtaget med kr. xxx i balancen pr. 31. december 201X, og virksomhedens andel af D's

resultat på kr. xxx er medtaget i resultat for regnskabsåret 201X. Vi har ikke kunnet opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for den medtagne værdi af virksomhedens kapitalandel i D pr. 31. december 201X og virksomhedens andel af D's resultat for regnskabsåret, idet D's ledelse ikke vil give tilstrækkelige oplysninger herom. Som følge heraf af har vi ikke været i stand til at afgøre, om eventuelle ændringer af disse beløb er nødvendige.

Vi blev valgt som revisorer for virksomheden den 30. juni 20X1, og observerede således ikke optællingen af det fysiske varelager ved årets begyndelse. Vi har ikke på anden vis været i stand til at overbevise os selv om virksomhedens lagermængder pr. 31. december 20X0. Eftersom primovarelageret indgår i fastsættelsen af det finansielle resultat og pengestrømme, var det ikke muligt for os at fastslå, om rettelser kunne have været nødvendige til årets resultat ifølge resultatopgørelse og til pengestrømme fra driften ifølge pengestrømsopgørelsen.

Konklusion med forbehold

Det er vores opfattelse, at årsregnskabet, bortset fra den mulige indvirkning af det forhold, der er beskrevet i grundlaget for konklusion med forbehold, 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 - 31. december 2013 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

... ”

Følgende fremgår blandt andet under anvendt regnskabspraksis:

” ...
Årsrapporten for selskabet for 2013 er aflagt i overensstemmelse med årsregnskabslovens bestemmelser for klasse B-virksomheder.
... ”

Følgende fremgår af note 49 i den underskrevne såvel som den offentliggjorte version af årsregnskabet:

” ...
Pantsætning og sikkerhedsstillelse
Der er foretaget transport i EU-enkeltbetalingen, hvis regnskabsmæssige værdi pr. 31. december 2013 udgør 93 t.kr., til pengeinstitut, som pr. 31. december 2013 havde et tilgodehavende på 2.674 t.kr. Indtægterne på betalingsrettighederne udgør i 2014 1.500 t.kr.
... ”

Videre fremgår følgende af note 52 i den underskrevne såvel som den offentliggjorte version af årsregnskabet:

” ...
Fortsat drift / økonomisk stilling
Nuværende bankforbindelse har ikke givet tilsagn om videreførelse af engagementet for 2014. Der er søgt andre finansieringsløsninger for at fremskaffe den nødvendige likviditet for resten af 2014, hvilket endnu ikke har givet noget resultat.

... ”

Det fremgår af årsrapporten, at årets resultat var 534.920 kr. (213.752 i 2012), balancesummen var 4.221.517 kr. (5.461.972 kr. i 2012), herunder egenkapital med 884.626 kr. (1.639.706 kr.).

Klager har oplyst, at C ApS er tvangsopløst den 11. november 2015.

Af kvalitetskontrollantens bemærkninger til ”Bilag 4, ”Issue Tracker” samt arbejdsprogram til gennemgang af en konkret opgave for enten review eller udvidet gennemgang” fremgår det indledningsvis under ’Oplysningerne vedrørende den kontrollerede enkeltsag’, at revisors vurderede væsentlige og risikofyldte regnskabsposter i revisionsplanlægningen var:

” ...
Going concern, egenkapital
... ”

Videre fremgår det, at kvalitetskontrollantens udvælgelseskriterie har været konkurs.

Af kontrollantens observationer ved den gennemførte kvalitetskontrol af C ApS fremgår under punkt 4 ’Konklusion og afrapportering’ under ’Observation’:

” ...
Erklæringen i den offentliggjorte årsrapport afviger fra erklæringen i den underskrevne årsrapport. Erklæringen i den offentliggjorte årsrapport er fejlagtig, hvorfor det er erklæringen i den underskrevne årsrapport som er korrekt.
... ”

Videre har kvalitetskontrollanten under punkt 4 vedrørende ’Særlige forhold at iagttage i relation til observationen’ anført:

” ...
Revisionsvirksomheden har oplyst at det skyldes en systemfejl. Sagen vedrører 2013 og de har efterfølgende skiftet system således at fejlen ikke gentager sig.
... ”

Kvalitetskontrollanten har under punkt 5 ’Andre forhold’ under ’Observation’ anført:

” ...
Pengeinstitut har taget transport i løbende afregninger fra E. Dette skal oplyses under pantsætning og sikkerhedsstillelser.
... ”

Af den af indklagede indhentede engagementsbekræftelse fra selskabets pengeinstitut fremgår blandt andet:

” ...

Sikkerhedsdepot nr. 068450000210775:

Pantsat primært for alt mellemværende.

Diverse:	<i>Beløb</i>
<i>Transport</i>	<i>0,00 DKK</i>
<i>Transport i EU-enkeltbet. og husdyrpræmier</i>	
<i>Transport</i>	<i>0,00 DKK</i>
<i>løb. afr. m.m. E</i>	
<i>... ”</i>	

Revisortilsynet har ved skrivelse af 22. marts 2018 gennemført en høring af indklagede, hvoraf det blandt andet fremgår, at tilsynet havde til hensigt at indbringe indklagede for Revisornævnet.

Indklagede er ved skrivelse af 9. maj 2018 fremkommet med sine bemærkninger. Heraf fremgår det blandt andet, at:

” ...

På egne og Bs vegne skal vi meddele, at vi ikke er enige i Erhvervsstyrelsens begrundelser for indbringelse af mig til Revisornævnet.

Det er Erhvervsstyrelsens opfattelse, at der skal indgives klage vedr. to forhold:

- a) Erklæringsbekendtgørelsens § 9, stk. 42, jf. § 5, stk. 53, samt erklæringsbekendtgørelsens § 10, stk. 14, jf. § 6, stk. 15, er overtrådt ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for C for 2013, idet der er afgivet en ”bortset fra” konklusion i en situation, der skulle have ført til, at revisor afgav en afkræftende konklusion.*
- b) Erklæringsbekendtgørelsens § 10, stk. 16, jf. § 6, stk. 2, nr. 27 er overtrådt ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for C for 2013, idet der ikke er taget forbehold for, at der mangler noteoplysninger, jf. årsregnskabslovens § 64, stk. 4, om, at pengeinstituttet har transport i løbende afregninger.*

Efter min opfattelse er den afgivne erklæring korrekt, idet der alene var taget forbehold for et enkelt forhold, nemlig det fortsatte finansieringsgrundlag, som var fuldt oplyst i årsregnskabet. Endvidere var selskabet solvent – også efter en evt. omarbejdelse til realisationsværdier.

Det skal endvidere bemærkes, at selskabet fortsat var i live et år efter erklæringsafgivelsen, og at årsagen til, at det blev tvangsopløst i efteråret 2015, var, at hovedanpartshaveren valgte, at der ikke skulle udarbejdes årsrapport for selskabet. Kun pengeinstitut og hovedanpartshaveren har evt. tabt penge ved denne beslutning.

At sanktionere en manglende oplysning om en transport i et selskab, hvor pengeinstitut og hovedanpartshaver tegner sig for 98,9 % af den samlede gæld, virker helt ude af proportioner. De pågældende kendte fuldt ud til forholdet. Naturligvis burde oplysningen have været givet i årsregnskabet, men virkningen er yderst begrænset. Det er alene konsekvensen hos revisor, som, jeg ikke mener, er rimelig.

Jeg anmoder derfor om, at Erhvervsstyrelsen genovervejer sagen.

Ad a. Bortset fra – afkræftende konklusion

Indledningsvis må det bemærkes, at der ikke ved erklæringsafgivelsen har været tvivl om, at der betydelig usikkerhed om det fortsatte drift. Dette fremgår af såvel arbejdsrapporter og konklusioner heri som i revisionserklæringen, der har følgende ordlyd herom:

”Forbehold

Grundlag for konklusion med forbehold

Selskabet har ikke været i stand til at genforhandle eller opnå ny finansiering. Der henvises i den forbindelse til beskrivelsen i note 52. Denne situation rejser betydelig usikkerhed om selskabets muligheder for at fortsætte driften, hvorfor selskabet kan være ude af stand til at realisere sine aktiver og indfri sine forpligtelser som led i normal drift.

Konklusion med forbehold

Baseret på det udførte arbejde er det, bortset fra indvirkningerne af det, der er beskrevet i afsnittet ”Grundlag for konklusion med forbehold”, vores opfattelse, at årsregnskabet giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 2013 samt at resultatet af selskabets aktiviteter (og pengestrømme) for regnskabsåret 2013 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.”

En regnskabslæser vil med denne erklæring ikke kunne være i tvivl om, at der er tale om et selskab i betydelige økonomiske vanskeligheder. Dette underbygges ligeledes af note 52, hvor ledelsen har anført følgende:

”Fortsat drift / økonomisk stilling

Nuværende bankforbindelse har ikke givet tilsagn om videreførelse af engagementet for 2014. Der er søgt andre finansieringsløsninger for at fremskaffe den nødvendige likviditet for resten af 2014, hvilket endnu ikke har givet noget resultat.”

Årsregnskabet er talmæssigt opgjort korrekt, og selskabet er regnskabsmæssigt solvent med en egenkapital på 885 t.kr. Usikkerheden lå derfor primært på hovedanpartshaverens forhold. Hvis denne havde kunnet sikre den fremtidige finansiering for sin personlige virksomhed og derved ikke havde stoppet aktiviteterne, ville årsrapporten have været aflagt korrekt.

Forventninger til, at selskabet havde overlevelsesmuligheder, underbygges af, at der i december 2014 mellem kunden og os blev aftalt tidsplan for regnskabsafslutningen for 2014-regnskabet.

Der er ved erklæringsafgivelsen valgt en "Bortset fra"-konklusion, idet der på erklæringstidspunktet fortsat var forhandlinger i gang om selskabets og hovedanpartshaverens finansieringsforhold. Det var derfor ikke sikkert, at selskabet ikke ville overleve – vurderet på dette tidspunkt.

Såfremt årsregnskabet var udarbejdet til realisationsværdier, ville regnskabet have været aflagt med de samme værdiansættelser af aktiverne, idet beholdninger var optaget til dagsværdier og tilgodehavender indgik efterfølgende til de bogførte beløb.

I REVU's udtalelse om modifikationer til konklusionen i den uafhængige revisors erklæring udsendt af FSR's revisionstekniske udvalg i december 2011 er anført under første erklæringseksempel:

"Forbehold

Grundlag for konklusion med forbehold

(c) Selskabets aftaler om finansiering udløber, og restgælden forfalder den 19. marts 201X+1. Selskabet har ikke været i stand til at genforhandle eller opnå ny finansiering. Denne situation tyder på, at der er en væsentlig usikkerhed, hvorfor selskabet kan være ude af stand til at realisere sine aktiver og indfri sine forpligtelser som led i den normale drift. Årsregnskabet giver ikke fyldestgørende oplysning om dette forhold.

Konklusion med forbehold

Det er vores opfattelse, at årsregnskabet, bortset fra af det forhold, der er beskrevet i grundlaget for konklusion med forbehold, giver et retvisende billede

I samme udtalelses eksempel 2 fremgår bl.a.:

"Forbehold

Grundlag for afkræftende konklusion

(c) Ledelsen har aflagt regnskabet under forudsætning om fortsat drift. Af note 1 om efterfølgende begivenheder fremgår, at begivenheder indtrådte efter balancedagen ikke gør det muligt for selskabet at fortsætte driften, hvorfor ledelsen har indgivet konkursbegæring. Regnskabet burde i overensstemmelse med årsregnskabsloven (have) været udarbejdet under hensyntagen til den forestående afvikling og anvendt regnskabspraksis for indregning og måling af selskabets aktiver og forpligtelser ændret i overensstemmelse hermed. Det har ikke været muligt at opgøre indvirkningerne heraf på årsregnskabet.

Afkræftende konklusion

Det er vores opfattelse, at årsregnskabet som følge af betydeligheden af de forhold, der er beskrevet i grundlaget for afkræftende konklusion, ikke giver et retvisende billede....."

Sammenholdes de to eksempler, synes det tydeligt, at den af os valgte formulering ligger tættest op af førstnævnte eksempel fra REVU.

Det må ligeledes bemærkes, at kontrollanten var enig heri, idet han i sin kontrolrapport har anført: "Kontrollanten er enig i forbeholdet samt den tilknyttede "bortset fra" konklusion.

Det er derfor min opfattelse, at usikkerheden om den fortsatte drift IKKE er af så gennemgribende karakter, at der i denne sag skulle have været afgivet afkræftende erklæring.

Ad b. Manglende oplysning om transport i løbende afregninger

Jeg er enig i, at årsregnskabet skulle have indeholdt oplysning om den indgåede transport i løbende afregninger, idet der er tale om en eventualforpligtelse jf. ÅRL § 64 stk. 4.

Til gengæld kan jeg vanskeligt forstå, at forglemmelsen er så gennemgribende, at det vil kunne medføre indbringelse for Revisornævnet.

Årsrapporten for 2013 udviser en balancesum på 4.222 t.kr. med Regnskabstallene kan opsummeres således:

	2013		2012	
	t.kr.	%	t.kr.	%
Balancesum	4.222		5.462	
Gældsforpligtelser i alt	3.121	100,0	3.315	100,0
Gæld pengeinstitut	2.674	85,7	2.674	80,7
Gæld virksomhedsdeltager	414	13,3	611	18,4
Gæld øvrige	33	1,1	30	0,9

Da såvel pengeinstitut som virksomhedsdeltager havde fuldt kendskab til transporten, var det kun ca. 1 % af kreditorerne, der ikke var informerede. Der er således tale om en uvæsentlig del af kreditorerne, som kunne være "ramt" af denne manglende oplysning. Der er næppe nogen, der ville have ageret anderledes i forhold til selskabet, hvis informationen havde fremgået af en note.

Ved tvangsopløsningen var der mig bekendt kun pengeinstitut og virksomhedsejer, som fik tab ved udlån til selskabet.

Fejlen bør derfor ikke give anledning til sanktion.

Afslutning

Som nævnt i ovenstående er indbringelse for Revisornævnet en både forkert og for hård beslutning. Dette skal også ses i lyset af, at den eksterne kontrollant ikke var uenig i vores konklusion i den afgivne erklæring!

En regnskabslæsers billede af årsregnskabet ville ikke have været væsentligt ændret, hvis de anførte mangler i erklæringen og vedr. ej oplyst transport havde fremgået af årsrapporten.

Jeg skal derfor anmode om, at Erhvervsstyrelsen annullerer indbringelsen for Revisornævnet.

..."

Erhvervsstyrelsen har herefter ved skrivelse af 8. juni 2018 truffet afgørelse om indbringelse af indklagede for Revisornævnet.

Parternes bemærkninger:

Klager har til støtte for klagepunkt a anført, at det i forbindelse med gennemgangen af sagen er konstateret, at erklæringen i den offentliggjorte årsrapport afviger fra erklæringen i den underskrevne årsrapport. Klager har anført, at klager i klageskrivelsen har lagt kvalitetskontrollantens oplysninger til grund, hvoraf det fremgår, at erklæringen i den underskrevne version er den korrekte, og at det desuden af revisionsvirksomheden er oplyst, at de forskellige versioner af erklæringen var forårsaget af en systemfejl hos revisionsvirksomheden.

Klager har videre anført, at revisor har taget forbehold vedrørende betydelig usikkerhed om selskabets muligheder for at fortsætte driften, hvorfor selskabet kan være ude af stand til at realisere sine aktiver og indfri sine forpligtelser som led i den normale drift. Klager er ikke enig med indklagede i, at det afgivne forbehold omhandler manglende fyldestgørende oplysninger i årsregnskabet, idet forbeholdet er formuleret som et going concern forbehold, og at der desuden indgår oplysninger om forholdet i årsregnskabet, som indklagede har henvist til. Indklagedes afgivne bemærkninger ændrer derfor ikke på, at forbehold vedrørende going concern, efter klagers opfattelse, er væsentligt og gennemgribende, hvilket indebærer, at konklusionen i erklæringen ikke kan være en "bortset fra" konklusion. I den omhandlede situation er det klagers opfattelse, at indklagede derfor skulle have afgivet en afkræftende konklusion.

Til indklagedes henvisning til Revisornævnets tidligere kendelse i sag nr. 108-2015 af 24. august 2015, hvori den pågældende indklagede revisor blev tildelt en advarsel, har klager anført, at indholdet af kendelsen ikke er sammenligneligt med nærværende sag, idet kendelsen omhandler utilstrækkeligt revisionsbevis i en sag, hvor revisor havde afgivet supplerende oplysninger med henvisning til omtale i en note og i ledelsesberetningen. Klager har i forlængelse heraf henvist til Revisornævnets tidligere kendelser med sagsnummer 051-2010, 005-2016, 006-2016, 022-2016 og 061-2016 for så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt forbehold for going concern anses for at være af gennemgribende karakter.

På baggrund af det af indklagede anførte om, at såfremt årsregnskabet var udarbejdet til realisationsværdier, ville regnskabet have været aflagt med de samme værdiansættelser, og at et andet regnskabsprincip ikke ville have gjort en forskel for regnskabslæseren, har klager anført, at når revisor tager forbehold vedrørende going concern, vil en regnskabsbruger blandt andet opfatte et sådant forbehold for at omfatte værdien af selskabets aktiver. Hverken årsregnskabet eller revisors afgivne forbehold indeholder oplysninger om, at værdiansættelsen af selskabets aktiver svarede til realisationsværdier, hvorfor det ikke kan forventes, at dette i givet fald ville have været klart for brugeren af revisors erklæring.

Klager har videre anført, at det er selskabets ledelse, der er ansvarlig for at aflægge årsregnskabet, og dermed selskabets ledelse, der er ansvarlig for selskabets anvendte regnskabspraksis, herunder hvorvidt regnskabet skal aflægges efter going concern princippet. Klager er ikke enig med indklagede i, at dette er et spørgsmål om revisors skøn, og har hertil anført, at revisor på baggrund af det opnåede revisionsbevis skal konkludere, hvorvidt regnskabet indeholder væsentlige fejl eller mangler. Hvis regnskabet indeholder væsentlige fejl og mangler, eller hvis revisor ikke har opnået tilstrækkeligt revisionsbevis skal revisor tage forbehold for dette. Hvis revisor tager et forbehold for et forhold, der er både væsentligt og gennemgribende, kan revisor ikke afgive en "bortset fra" konklusion.

Klager har herudover anført, at indklagede i denne konkrete sag på, baggrund af det opnåede revisionsbevis, er nået frem til, at revisor vil tage forbehold for, at selskabet kan være ude af stand til at realisere sine aktiver og indfri sine forpligtelser. Forbehold vedrørende going concern er efter klagers opfattelse væsentligt og gennemgribende, hvilket indebærer, at konklusionen i erklæringen ikke kan være en "bortset fra" konklusion.

Klager har bemærket, at oplysningen om, at det omhandlende selskab er tvangsopløst den 11. november 2015, som fremgår af klagers beskrivelse af sagens faktiske forhold, ikke er et forhold, der har indgået i klagers vurdering af sagen.

På baggrund af indklagedes henvisning til et eksempel fra REVU på en formulering af et forbehold og en konklusion, har klager anført, at dette eksempel omhandler forbehold for manglende fyldestgørende oplysninger i årsregnskabet. I denne konkrete situation omhandler forbeholdet ikke manglende fyldestgørende oplysninger i årsregnskabet, hvorfor det omtalte eksempel ikke har relevans.

Det er klagers opfattelse, at indklagede har overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 9, stk. 4, jf. § 5, stk. 5, samt erklæringsbekendtgørelsens § 10, stk. 1, jf. § 6, stk. 1, ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for C for 2013, idet der er afgivet en "bortset fra" konklusion i en situation, der skulle have ført til, at revisor afgav en afkræftende konklusion. Klager har hertil bemærket, at forholdet ikke er medtaget som en observation i kvalitetskontrollantens rapportering, men at klager ikke er bundet af kvalitetskontrollantens vurderinger, hvilket blandt andet fremgår af Revisornævnets kendelse af 29. juni 2011 i sag nummer 004-2010 og kendelse af 27. august 2015 i sag nummer 086-2014. Klager har videre anført, at kompetencen til at foretage afslutning af en kvalitetskontrol samt til at foretage vurdering af resultatet af en iværksat undersøgelsessag henhører under Erhvervsstyrelsen, og at kvalitetskontrollanten ikke har kompetence til at træffe beslutninger i forbindelse med kvalitetskontrollen.

Klager har til støtte for klagepunkt a i det hele henvist til revisorlovens § 16, stk. 1, den dagældende erklæringsbekendtgørelses § 1, stk. 3, § 10, stk. 1, jf. § 6, og til § 9, stk. 4, jf. § 5, stk. 5 samt til § 6, stk. 6 og til erklæringsvejledningens afsnit 5.5.

Klager har til støtte for klagepunkt b anført, at det er væsentligt for en regnskabsbruger, at oplysningerne i årsregnskabet om pantsætninger og sikkerhedsstillelserne er fuldstændige. Det fremgår af noteoplysningerne i årsregnskabet, at selskabets pengeinstitut har taget transport i EU-enkeltbetalingen, men det er ikke oplyst, at pengeinstituttet endvidere har transport i afregninger fra E, og det er derfor klagers opfattelse, at det er en væsentlig information for en regnskabslæser, at pengeinstituttet også har taget transport i selskabets løbende afregninger fra E.

På baggrund af det af indklagede anførte om, at denne er enig i, at årsregnskabet skulle have indeholdt oplysning om transporten i afregningerne fra E, men at pengeinstitut og hovedanpartshaver tegner sig for 98,9 % af den samlede gæld, og det er ude af proportioner at indbringe forholdet vedrørende den manglende noteoplysning om transporten, når det kun var ca. 1 % af regnskabsbrugere, der ikke var oplyst herom, har klager anført, at den omstændighed, at en årsrapport alene forventes at have betydning for beslutningsprocessen for en begrænset gruppe af regnskabsbrugere, ikke kan tillægges vægt i forhold til vurderingen af udførelsen af indklagedes opgaver som offentlighedens tillidsrepræsentant. Dette fremgår blandt andet af Revisornævnets

kendelse af 13. marts 2017 i sag nummer 042-2016, og det er derfor fortsat klagers opfattelse, at indklagede skulle have taget forbehold for den manglende noteoplysning.

Det er klagers opfattelse, at indklagede har overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 10, stk. 1, jf. § 6, stk. 2, nr.2, ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsrapporten for C for 2013, idet indklagede ikke har taget forbehold for, at der mangler noteoplysninger om, at pengeinstituttet har transport i løbende afregninger.

Klager har til støtte for klagepunkt b i det hele henvist til den dagældende erklæringsbekendtgørelses § 10, stk. 1, jf. § 6, samt til årsregnskabslovens § 64, stk. 4.

Indklagede har til klagepunkt a anført, at indklagede er enig med klager i, at indklagede burde have afgivet en afkræftende konklusion, og at det er indklagedes opfattelse, at en eventuel sanktion for valget af en 'bortset fra' konklusion i stedet for en afkræftende konklusion bør fastsættes til en advarsel. Til støtte for at indklagede kun bør tildeles en advarsel, har indklagede anført, at forhold a vedrører indklagedes skøn over, hvorvidt regnskabsforudsætningen going concern var et relevant valg for virksomhedens ledelse på tidspunktet for regnskabet's aflæggelse eller ej.

Indklagede har i forlængelse heraf henvist til erklæringsbekendtgørelsens § 9, stk. 4, sammenholdt med § 6, stk. 1, hvoraf fremgår, at *"revisor på baggrund af det opnåede revisionsbevis konkluderer, at regnskabet indeholder væsentlige fejl eller mangler"*, mens det af § 6, stk. 2, nr. 1, litra c, fremgår, at revisor altid skal modificere konklusionen, såfremt *"regnskabet er aflagt under forudsætning af fortsat drift, men revisor finder, at forudsætningen ikke er opfyldt"*.

Indklagede har endvidere henvist til Erhvervsstyrelsens vejledning til erklæringsbekendtgørelsen, hvoraf fremgår – ligesom det også fremgår af ISA 570 – at revisor altid skal afgive en afkræftende konklusion i situationer, hvor revisor finder, at princippet for regnskabet's aflæggelse (f.eks. going concern) ikke er relevant. Derimod skal revisor afgive en 'bortset fra' konklusion i situationer, hvor revisor finder, at princippet er relevant, men regnskabet dog er behæftet med væsentlige og gennemgribende mangler, der dog ikke giver grundlag for at skulle vælge et alternativt regnskabsprincip. Indklagede har på baggrund heraf anført, at indklagede i sagen har taget forbehold for manglende fortsat finansiering, og at indklagede i revisionspåtegningen har beskrevet, at den manglende finansiering medfører en alvorlig risiko for, at selskabet ikke kan indfri forpligtelser og realisere aktiver løbende. Afgørende for valget af 'bortset fra' forbehold eller afkræftende konklusion er dermed hvorvidt indklagede var berettiget til at anse princippet 'going concern' som relevant eller ej. Indklagede har anført, at denne tog forbeholdet, da selskabet C ApS' bankforbindelse F ikke havde tilkendegivet, om bankforbindelsen ville forlænge engagementet med selskabets ejer og dermed som konsekvens også selskabet. Ledelsen og bankforbindelsen var i forhandlinger om en forlængelse af engagementet.

Hvorvidt regnskabsprincippet 'going concern' er relevant eller ej, vil efter indklagedes opfattelse i enhver given situation altid være et spørgsmål om revisors skøn. Revisor kan f.eks. skønne, at forudsætningen om going concern er tilstede, men at ledelsen ikke har beskrevet en hermed forbundet usikkerhed tilstrækkeligt. I den situation skal der tages et forbehold, jf. udtrykkeligt punkt 5.4.2.4 i Erhvervsstyrelsens vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorer's erklæringer (erklæringsbekendtgørelsen), og der er således et væsentligt element af revisors eget skøn i vurderinger af, hvorvidt going concern er et relevant regnskabsmæssigt princip.

Til klagers opfattelse af at revisor aldrig kan afgive en konklusion med forbehold i en situation, hvor revisor er af den opfattelse, at regnskabet ikke indeholder tilstrækkeligt revisionsbevis eller tilstrækkelige oplysninger vedrørende going concern, men at revisor altid i en sådan situation skal afgive en afkræftende konklusion, har indklagede anført, at der af erklæringsbekendtgørelsens punkt 5.4.2.4. fremgår en beskrivelse – og skema – af, hvornår revisor skal afgive en konklusion med forbehold (en 'bortset fra'-konklusion) og hvornår revisor skal afgive en afkræftende konklusion. Det følger af vejledningens punkt 5.4.2.4. og den heri indeholdte tabel, at, når ledelsen har valgt going concern som regnskabsprincip, skal revisor først foretage en vurdering af 1) om ledelsens valg af going concern er et relevant valg eller et ikke relevant valg og dernæst 2) hvis der er tale om et relevant valg, om ledelsen har givet tilstrækkelig omtale af usikkerhed omkring going concern. Videre har indklagede anført, at det også af vejledningens punkt 5.4.2.4. og den heri indeholdte tabel fremgår, at revisor, såfremt revisor skønner, at ledelsens valg af going concern er relevant, men at omtalen af usikkerhed ikke er tilstrækkelig, da skal afgive en konklusion med forbehold (en 'bortset fra'-konklusion). Er det derimod revisors vurdering, at going concern ikke er et relevant valg, skal revisor afgive en afkræftende konklusion. Indklagede er på den baggrund ikke enig i det af klager anførte om, at revisors vurdering af relevansen af going concern ikke har betydning for revisors valg af konklusion og klagers opfattelse er dermed i grundlæggende strid med vejledningen til erklæringsbekendtgørelsen.

Det er indklagedes opfattelse, at vejledningens punkt 5.4.2.4. klart medfører, at revisor skal foretage en vurdering af relevansen af going concern som regnskabsprincip, og derefter om ledelsen har givet tilstrækkelig omtale af usikkerhed. Selvom indklagede er enig i, at han i denne konkrete situation burde have afgivet en afkræftende konklusion, ændrer det ikke på, at der konkret er tale om en situation, hvor revisor skal foretage et skøn, og at indklagede ikke har skønnet groft forkert. Der er dermed alene tale om en mindre overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsens regler. Indklagede har i samme forbindelse bemærket, at den tidsmæssige udstrækning af revisors vurdering af going concern som et relevant valg alene skal tage højde for en periode på mindst 12 måneder fra balancedagen, dog mindst den periode, ledelsen selv har anvendt, jf. bl.a. RR.2009.07.0024 og RS 570, ISA 570 og SAS No. 59. I det regnskab, nærværende sag handler om, har ledelsen selv anvendt en regnskabsperiode på 12 måneder og indklagedes vurdering af going concern som et relevant regnskabsprincip skal således ikke udstrækkes ud over de 12 måneder. Indklagede har på denne baggrund anført, at det derfor i det hele er irrelevant, når klager anfører, at selskabet C ApS er tvangsopløst d. 11. november 2015.

Indklagede har også henvist til, at dennes forbehold følger eksemplerne i "REVU's udtalelse om modifikationer til konklusionen i den uafhængige revisors erklæring" der er udsendt af FSR's revisionstekniske udvalg i december 2011. Af udtalelsen fremgår følgende eksempel på, hvornår der skal gives en konklusion med forbehold:

"Forbehold

Grundlag for konklusion med forbehold

(c) Selskabets aftaler om finansiering udløber, og restgælden forfalder den 19. marts 201X+1. Selskabet har ikke været i stand til at genforhandle eller opnå ny finansiering. Denne situation tyder på, at der er en væsentlig usikkerhed, hvorfor selskabet kan være ude af stand til at realisere sine aktiver og indfri sine forpligtelser som led i den normale drift. Årsregnskabet giver ikke fyldestgørende oplysning om dette forhold.

Konklusion med forbehold

Det er vores opfattelse, at årsregnskabet, bortset fra af det forhold, der er beskrevet i grundlaget for konklusion med forbehold, giver et retvisende billede.”

Indklagede har anført, at oplysningerne i eksemplet i udtalelsen tilnærmelsesvis er identiske med de faktiske oplysninger i nærværende sag. Når REVU lægger op til en konklusion med forbehold (og ikke en afkræftende konklusion) i en situation, hvor bankforbindelsen ikke vil fortsætte engagementet, har indklagede gjort gældende, at indklagede har handlet inden for rammerne af det skøn, der tilkommer revisor i vurderingen af, hvorvidt going concern er et relevant regnskabsmæssigt valg eller ej. Det er derfor indklagedes opfattelse, at han ikke ved udøvelsen af sit skøn om, hvorvidt going concern er et relevant regnskabsmæssigt valg eller ej, har skønnet groft forkert.

Indklagede har herudover anført, at dennes påstand desuden understøttes af, at den af Erhvervsstyrelsen udpegede kontrollant, i sin rapport har konkluderet *”Kontrollanten er enig i forbeholdet samt den tilknyttede ”bortset fra” konklusion.”* Når Erhvervsstyrelsens kvalitetskontrollant, vurderer, at en ’bortset fra’ konklusion er den rette fremgangsmåde i den pågældende situation, er der tydeligvis ikke tale om, indklagede har begået en alvorlig fejl, ved at have truffet samme valg.

Indklagede har herudover anført, at selskabet på regnskabstidspunktet var solvent med en egenkapital på 885.000 kr. og i både 2012 og 2013 havde overskud på henholdsvis 952.000 kr. og 450.000 kr., og at der ingen indikationer i regnskabet var på, at 2014 ikke også kunne medføre et overskud. Videre har indklagede anført, at selskabet fortsat var i drift ved udgangen af 2014 og dermed fortsat var i drift ved udgangen af den periode, som indklagede skulle udtale sig om, jf. bl.a. RR.2009.07.0024, RS 570, ISA 570 og SAS No. 59.

Samtidig har indklagede anført, at regnskabslæseren – med indklagedes forbehold – var fuldt ud i besiddelse af alle de oplysninger og informationer omkring selskabets økonomiske situation, som regnskabslæseren ville have været i besiddelse af, såfremt der var afgivet en afkræftende konklusion. Valget af indklagedes valg af konklusion har således ikke været egnet til at vildlede eller forvirre regnskabslæseren.

Til støtte for påstanden om, at en advarsel som sanktion er passende, proportional og overensstemmende med lempelsen af sanktionspraksis i Revisornævnet, som trådte i kraft den 16. juni 2016 [den 17. juni 2016] har indklagede anført, at alle sager, der vedrører revisors erklæringer før den 16. juni 2016 [den 17. juni 2016] i medfør af princippet i straffelovens § 3 skal vurderes i medfør af lempelsen. Indklagede har i den forbindelse henvist til Revisornævnets tidligere kendelse af 24. august 2016 i sag nummer 108-2015, hvor revisor fik en advarsel, da revisor ikke havde sikret sig tilstrækkeligt revisionsbevis i relation til going concern og for samme selskab havde afgivet supplerende oplysninger, der burde have været et forbehold. Herudover er valget af advarsel som sanktion rimeligt, fordi revisor har et bredt skøn for, hvorvidt going concern er et relevant valg eller ej, at perioden for vurderingen af going concern er 12 måneder, da ledelsen selv har anvendt 12 måneder, at selskabet fortsat var i drift efter de 12 måneder, da tvangsopløsningen alene skyldtes, at eneanpartshaveren valgte ikke at indlevere regnskab for regnskabsåret 2014, da REVU’s udtalelse om modifikationer til konklusionen i den uafhængige revisors erklæring bruger en tilnærmelsesvis identisk situation til nærværende sag som eksempel på afgivelse af et ’bortset fra’ forbehold, og da Erhvervsstyrelsens egen kvalitetskontrollant i sin rapport har erklæret sig enig i, at der anvendtes et ’bortset fra’ forbehold.

Samlet set er det indklagedes opfattelse, at der er vide rammer for revisors skøn af, om going concern er et relevant valg, men at der er utilstrækkelig omtale af usikkerhederne knyttet til den fortsatte drift, som medfører et forbehold, eller om going concern ikke er et relevant valg, som medfører en afkræftende konklusion. Det er herudover indklagedes opfattelse, at den af klager påberåbte forseelse ikke går væsentligt ud over revisors skøn, og at en eventuel sanktion, som følge af at indklagedes beslutning ikke kan rummes inden for skønnet, skal være en advarsel, da indklagede ikke groft har tilsidesat rammerne for revisors skøn, og da selskabet fortsat var i drift ved udløbet af den periode, som revisors vurdering af going concern relaterer sig til.

Indklagede har vedrørende klagepunkt b anført, at indklagede er enig med klager i, at indklagede burde have adresseret den manglende noteoplysning i et forbehold, men at en eventuel sanktion for det manglende forbehold for den manglende noteoplysning bør fastsættes til en advarsel.

Indklagede har i tilknytning hertil vedrørende sanktionen henvist til Revisornævnets tidligere kendelse af 6. april 2018 i sag nummer 037-2017, hvor revisor blandt andet var indklaget for at have undladt at tage forbehold for manglende oplysning om sikkerhedsstilling, mens de øvrige forhold var af mindre alvorlig karakter, hvorefter revisor blev tildelt en advarsel. Videre har indklagede henvist til Revisornævnets tidligere kendelse af 18. oktober 2016 i sag nummer 058-2016, hvor revisor blev tildelt en advarsel som følge af, at revisor havde undladt at tage forbehold for bl.a. manglende beløbsmæssig angivelse af en sikkerhedsstilling.

Indklagede har herudover bemærket, at mængden af kendelser i Revisornævnet, udelukkende baseret på undladelse af forbehold for manglende oplysninger, er yderst sparsom, hvilket ifølge indklagede illustrerer, at et forhold som dette normalt ikke i sig selv medfører sanktionering af Revisornævnet.

Det er på den anførte baggrund indklagedes opfattelse, at en eventuel sanktion for manglende forbehold for manglende noteoplysninger maksimalt bør fastsættes til en advarsel.

Revisornævnets begrundelse og afgørelse:

I medfør af § 57, stk. 3, i lov nr. 468 af 17. juni 2008 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven) afgøres spørgsmål om overtrædelser, der er begået før lovens ikrafttrædelse, efter de hidtil gældende regler. Denne sag afgøres derfor efter den tidligere gældende lov om statsautoriserede og registrerede revisorer.

Ad klagepunkt a:

Revisornævnet lægger de dokumenterede bilag, herunder kontrollantens arbejds papirer, til grund. På denne baggrund lægger Revisornævnet til grund, at erklæringen i den underskrevne version af årsrapporten for C ApS for 2013 er den korrekte.

Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede i sin erklæring om udvidet gennemgang i årsrapport for C ApS for 2013 har afgivet en "bortset fra" konklusion.

Revisornævnet lægger til grund, at det var en betingelse for fortsat drift, at selskabets bankforbindelse ville forlænge engagementet med selskabets ejer – og dermed også selskabet – hvilket indklagede ikke havde fået oplysning om på tidspunktet for dennes erklæringsafgivelse på

årsregnskabet for 2013, idet der på daværende tidspunkt fortsat var forhandlinger i gang med banken om selskabets og hovedanpartshaverens finansieringsforhold.

Revisornævnet finder, at et forbehold vedrørende going concern er så væsentligt og gennemgribende for regnskabet, at indklagede burde have forsynet erklæringen med en afkræftende konklusion, hvilket indklagede også har erkendt.

Ved – som offentlighedens tillidsrepræsentant – at undlade at afgive en afkræftende konklusion i indklagedes erklæring om udvidet gennemgang, har indklagede ikke overholdt bestemmelsen i den dagældende erklæringsbekendtgørelses § 9, stk. 4 (nu § 9, stk. 2) samt den dagældende – og nugældende – bestemmelse i erklæringsbekendtgørelses § 10, stk. 1, jf. § 6, stk. 1, og har dermed tilsidesat god revisorskik, jf. dagældende – og nugældende – revisorlovs § 16, stk. 1.

Ad klagepunkt b

Revisornævnet lægger de dokumenterede bilag, herunder kontrollantens arbejds papirer, til grund. På denne baggrund lægger Revisornævnet til grund, at erklæringen i den underskrevne version af årsrapporten for C ApS for 2013 er den korrekte.

Revisornævnet lægger videre til grund, at det af note 49, under ”Pantsætning og sikkerhedsstillelse”, i årsregnskabet fremgår, at selskabets pengeinstitut har taget transport i EU-enkeltbetalingen, men at det ikke af noteoplysningerne fremgår, at pengeinstituttet også har taget transport i afregninger fra E. Revisornævnet finder, at det er en væsentlig information for en regnskabslæser, at selskabets pengeinstitut også har taget transport i selskabets løbende afregninger fra E, hvilket burde have medført et forbehold i revisors erklæring, som også erkendt af indklagede.

Ved – som offentlighedens tillidsrepræsentant – at undlade at tage forbehold for, at der mangler noteoplysninger, jf. den dagældende – og nugældende – årsregnskabslovs § 64, stk. 4, om, at selskabets pengeinstitut har transport i løbende afregninger, har indklagede revisor overtrådt den dagældende – og nugældende – erklæringsbekendtgørelses § 10, stk. 1, jf. § 6, stk. 1, nr. 2, og har derved overtrådt god revisorskik, jf. dagældende – og nugældende – revisorlovs § 16, stk. 1.

Det forhold, at årsrapporten kun har eller har haft betydning for beslutningsprocessen for en begrænset gruppe af regnskabsbrugere, kan ikke føre til et andet resultat.

Ved lov nr. 631 af 8. juni 2016, der trådte i kraft den 17. juni 2016, er det forudsat, at mindre sager, der tidligere blev indbragt for Revisornævnet i forbindelse med en kvalitetskontrol og medførte bøder på op til ca. 25.000 kr., fremover af Erhvervsstyrelsen skal afsluttes med påbud eller påtale.

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, jf. forslaget's ...

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."

Efter princippet i straffelovens § 3 finder Revisornævnet, at indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik efter de nu gældende principper for ikendelse af disciplinærstraf ikke kan vurderes som værende en mindre alvorlig forseelse. For tilsidesættelse af god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, pålægges indklagede derfor i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde på 40.000 kr.

Thi bestemmes:

Indklagede, registreret revisor A, pålægges en bøde på 40.000 kr.

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

Revisornævnets kendelse kan indbringes for domstolene. I medfør af revisorlovens § 52 a 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.

Henrik Bitsch