

Den 18. maj 2020 blev der i

sag nr. 45/2019

Erhvervsstyrelsen

mod

registreret revisor A

afsagt sålydende

kendelse:

Ved skrivelse af 9. december 2019 har Erhvervsstyrelsen i medfør af revisorlovens § 43, stk. 3, indbragt registreret revisor A for Revisornævnet.

Erhvervsstyrelsen har oplyst, at A har været godkendt som registreret revisor fra den 27. oktober 1995 til den 1. november 2019 og har været tilknyttet B ApS, cvr-nr. xxxx xxxx, fra den 1. december 2004 til den 1. november 2019.

Klagen:

Erhvervsstyrelsen har fremsat følgende klage:

- a) God revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, og § 23, stk. 1, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for 2016, idet der ikke er dokumentation for, at der er foretaget uafhængighedsvurdering forud for erklæringsafgivelsen, ligesom der ikke er dokumentation for planlægning og udførelse af revision, herunder at der er indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis forud for erklæringsafgivelsen. Desuden er der ikke foretaget kommunikation til ledelsen.
- b) God revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for 2016, idet manglende udførelse af revisionshandlinger samt indhentelse af revisionsbevis vedrørende eventualforpligtelser, pantsætninger og sikkerhedsstillelser er afhjulpet ved, at der er foretaget modifikation af konklusionen.
- c) Dagældende erklæringsbekendtgørelses § 6, stk. 2, nr. 1, litra b, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for 2016, idet er foretaget fremhævelse af forhold i regnskabet, som skulle have medført en modificeret konklusion på grund af manglende oplysninger i regnskabet.

Sagsfremstilling:

Indklagede har den 31. maj 2017 afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for 2016 for C ApS. Følgende fremgår blandt andet af erklæringen:

"Den uafhængige revisors revisionspåtegning.

Til kapitalejeren i C ApS

Konklusion med forbehold

Vi har revideret årsregnskabet for C ApS for regnskabsåret 1. januar 2016- 31. december 2016, der omfatter resultatopgørelse, balance og noter, herunder anvendt regnskabspraksis. Årsregnskabet udarbejdes efter årsregnskabsloven. Det er vores opfattelse at årsregnskabet, bortset fra de mulige indvirkninger af det forbehold, der er beskrevet i afsnittet "Fremhævelse af forhold vedrørende revisionen" giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 2016 samt resultatet af selskabets aktiviteter for regnskabsåret 1. januar 2016- 31. december 2016 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Grundlag for konklusion med forbehold

Vi har udført vores revision i overensstemmelse med internationale standarder om revision og de yderligere krav, der er gældende i Danmark. Vores ansvar ifølge disse standarder og krav er nærmere beskrevet i revisionspåtegningens afsnit "Revisors ansvar for revisionen af årsregnskabet". Vi er uafhængige af selskabet i overensstemmelse med internationale etiske regler for revisorer (IESBA's Etiske regler) og de yderligere krav, der er gældende i Danmark, ligesom vi har opfyldt vores øvrige etiske forpligtelser i henhold til disse regler og krav. Det er vores opfattelse, at det opnåede revisionsbevis er tilstrækkeligt og egnet som grundlag for vores konklusion.

Fremhævelse af forhold i regnskabet

Uden at modificere vores konklusion, skal vi henlede opmærksomheden på selskabets kapitaltab. Selskabet forventer at retablere kapitalen ved egen indtjening. Såfremt dette ikke lykkes, har selskabet brug for kapitaltilførsel og forlængelse af de nuværende kreditfaciliteter for at kunne fortsætte driften.

Fremhævelse af forhold vedrørende revisionen

I forbindelse med revisionen af årsregnskabet, har vi ikke opnået tilstrækkelig dokumentation for selskabets eventualforpligtelser, pantsætninger og sikkerhedsstillelser. Som følge heraf har vi ikke været i stand til at afgøre, om eventuelle ændringer af disse posters oplysninger er nødvendige.

Ledelsens ansvar for regnskabet

... Ved udarbejdelsen af årsregnskabet er ledelsen ansvarlig for at vurdere selskabets evne til at fortsætte driften; at oplyse forhold vedrørende fortsat drift, hvor dette er relevant; samt at udarbejde årsregnskabet på grundlag af regnskabsprincippet om fortsat drift, medmindre ..."

Revisors ansvar for revision af regnskabet

... Vi kommunikerer med den øverste ledelse om blandt andet det planlagte omfang og den tidsmæssige placering af revisionen samt betydelige regnskabsmæssige observationer, herunder eventuelle betydelige mangler i intern kontrol, som vi identificerer under revisionen."

Det fremgår blandt andet af årsrapporten for 2016, at årets resultat var negativt med 373.828 kr. (2015 positivt med 37.067 kr.), at materielle aktiver udgjorde i alt 178.294 kr. (2015 med 184.782 kr.), at tilgodehavender i alt udgjorde 138.359 kr. (2015 med 627.393 kr.), at kortfristede gældsforpligtelser i alt udgjorde 627.375 kr., (2015 på 750.268 kr.), at egenkapital var negativ med 251.177kr. (2015 positiv med 122.651 kr.), samt at balancesummen var på 384.873 kr. (2015 880.688 kr.).

Af anvendt regnskabspraksis fremgår blandt andet, at årsrapporten er aflagt i overensstemmelse med årsregnskabslovens bestemmelser for Regnskabsklasse B.

Det fremgår af note 2, oplysning om eventualforpligtelser, at *"Der er afgivet selvskyldnerkaution vedrørende moderselskabet og et søsterselskabs engagement med pengeinstitut. Selskabet hæfter subsidiært for de øvrige koncernforbundne selskabers sambeskatningsindkomst og alene begrænset til en ejerandel, hvormed selskabet indgår i koncernen. Herudover er der huslejekontrakten med moderselskabet."*

Det fremgår af note 3, oplysning om pantsætninger og sikkerhedsstillelser, at *"Finansielle anlægsaktiver t. kr. 68, ligger til sikkerhed for lån i kreditinstitut."*

Det fremgår af ledelsespåtegningen blandt andet, at *"Selskabet har ved årets udgang tabt hele sin selskabskapital. Det indstilles til generalforsamlingen, at der træffes beslutning om, at selskabets kapital reableres ved selskabets ege indtjening i de kommende år."*

Årsregnskabet indeholder ingen ledelsesberetning. Af ledelsespåtegningen fremgår følgende:

"Ledelsespåtegning

Direktionen har i dag behandlet og vedtaget årsrapporten 2016 for C ApS.

Årsrapporten er aflagt i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Jeg anser den valgte regnskabspraksis for hensigtsmæssigt.

Årsrapporten giver efter min opfattelse et retvisende billede af selskabets aktiver og passiver, den finansielle stilling samt resultat.

Selskabet har ved årets udgang tabt hele sin selskabskapital. Det indstilles til generalforsamlingen, at der træffes beslutning om, at selskabets kapital reableres ved selskabets egenindtjening i de kommende år.

Jeg indstiller årsrapporten til generalforsamlingens godkendelse.

..."

Klager har fra kvalitetskontrollanten i 2019 modtaget kopi af det arbejdsprogram, som han fik af indklagede i forbindelse med kontrollen. Det fremgår heraf, at dateringerne i arbejdsprogram er 5. og 6. juni 2017. Alle planlagte handlinger i arbejdsprogrammet er ligeledes dateret 5. og 6. juni 2017. Indklagedes bemærkninger hertil er hovedsageligt markeret med "ok" eller "ikke relevant" og indeholder ingen referencer til underliggende arbejdsopgaver.

Af kvalitetskontrollantens bemærkninger vedrørende oplysninger om den kontrollerede erklæringsopgave fremgår blandt andet, at selskabet er under regnskabsklasse B, og som beskrivelse af sagen er anført: *"Sagen er en ejendomsmægler som har haft negativ resultat i indeværende regnskabsår. Omsætningen har været 717 t.kr. Resultatet efter skat er -374 t.kr. Der er en balancesum på 385 t.kr. og en egenkapital på -251 t.kr. Der er afgivet en erklæring, hvor der er en konklusion med forbehold, men konklusionen henviser til en fremhævelse af forhold vedr. revision, hvorfor forholdet ikke er blevet beskrevet som et forbehold, men en fremhævelse."*

Det fremgår endvidere, at det af indklagede valgte væsentlighedsniveau var på 11.000 kr.

Kvalitetskontrollanten har i "Bilag 3, "Issue Tracker" samt arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave" anført følgende observation vedrørende manglende anvendelse af revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem: *"Revisionsdokumentationen er udfyldt efter afgivelse af erklæring. Ligeledes er udfyldelsen vedrørende arbejdshandlinger meget tynd."*

Klager har i en mail af 2. april 2019 stillet kvalitetskontrollanten følgende spørgsmål: *"Det fremgår af issue trackeren, at revisionsdokumentationen er udfyldt efter afgivelse af erklæringen. Jeg skal*

for god ordens skyld forhøre mig om revisor slet ikke havde udarbejdet arbejdspapirer forud for erklæringsafgivelsen, eller om der var udarbejdet arbejdspapirer "uden for systemet". Hvis sidstnævnte er tilfældet, er planlægning mv. da først er sket efter erklæringen er afgivet"

Kvalitetskontrollanten har besvaret spørgsmålet i en mail af 15. april 2019: *"Jeg har vedhæftet arbejdsprogrammet, som var i sagen. Jeg mener ikke, at der var andet i sagen, da jeg så ville have taget kopi af det. Som du kan se er fx. det planlagte væsentlighedsniveau lavet den 5/6 (5 dage efter indberetning af regnskabet). Alle øvrige dokumenter er også dateret den 5-6/6."*

Kvalitetskontrollanten har i Bilag 3, "Issue Tracker" samt arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, i afsnit H1 vedrørende going concern, svaret "nej" til spørgsmål 1 om, hvorvidt der er udarbejdet arbejdspapirer, der på tilstrækkelig vis dokumenterer grundlaget for den afgivne påtegning og skrevet følgende bemærkning: *"Der er negativt resultat og negative egenkapital, hvorfor der er indikationer der kan rejse betydelig tvivl om going concern. Revisor fortæller, at der formentlig er opbakning fra moderselskabet. Det er væsentligt at få dokumenteret en sådan opbakning inden afgivelse af erklæring, såfremt selskabet ikke ved egen drift kan dokumentere, at de er going concern. Der er således ikke nogen dokumentation på eventuelle foretagne handlinger i forbindelse med afklaring af going concern."*

Indklagede har hertil bemærket følgende: *"Enig — Der burde helt klart have forelagt en skriftlig erklæring fra moderselskabet."*

Kvalitetskontrollanten har anført følgende vedrørende rapportering i Bilag 3, "Issue Tracker" samt arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, under observation, manglende rapportering til ledelsen: *"Der er ikke foretaget nogen rapportering til ledelsen. Tidligere år, har der været udarbejdet revisionsprotokol. Dette er ikke udarbejdet i år ligesom der ikke er foretaget anden rapportering til ledelsen. ... Samlet vurdering. Der burde være foretaget rapportering til ledelsen af de lovkrævede oplysninger."*

Indklagede har hertil bemærket følgende: *"Det var vores opfattelse, at fjernelsen af pligten til at udarbejde revisionsprotokollat indebar, at vi med tiltrædelsesprotokollen i hånden kun skulle rapportere skriftligt til ledelsen, hvis der var noget væsentligt at rapportere fra revisionen."*

Kvalitetskontrollanten har i Bilag 3, "Issue Tracker" samt arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave i afsnit F om dokumentation for udførelse af revisionsopgaven til spørgsmål 12 vedrørende fokusområdet involvering af underskrivende revisor svaret "nej" til indhentelse af eksterne bekræftelser vedrørende dokumentation for revisionsopgaven og skrevet følgende bemærkning: *"Påtegningen er modificeret som følge af, at det ikke har været muligt at fremskaffe engagementsforespørgsel"*

Kvalitetskontrollanten har i Bilag 3, "Issue Tracker" samt arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave under observation vedrørende fejl i påtegningen skrevet: *"Der er afgivet en påtegning, hvor der er en konklusion med forbehold. Forholdet, som har medført forbeholdet er ikke beskrevet i "Grundlag for konklusion med forbehold" men i "Fremhævelse af forhold vedrørende revisionen". I konklusion med forbehold er der også henvist til det beskrevet i "Fremhævelse af forhold vedrørende revisionen"... Samlet vurdering. Revisor skulle have beskrevet forbeholdet i "Grundlag for konklusion med forbehold" i stedet for under "Fremhævelse af forhold vedrørende revisionen"*

Kvalitetskontrollanten har i Bilag 3, "Issue Tracker" samt arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave svaret "nej" til spørgsmål B4 vedrørende revisionspåtegningen om, hvorvidt der er oplysninger om væsentlig usikkerhed i et særligt afsnit i revisionspåtegningen og skrevet følgende bemærkning: *"Der er negativt resultat og egenkapital. Ifølge revisor vil moderselskabet holde hånden under datterselskabet. Ledelsen burde have beskrevet denne"*

usikkerhed. Eftersom ledelsen ikke har beskrevet usikkerheden, burde revisor have taget forbehold for den manglende oplysning.”

Indklagede har den 7. november 2017 skrevet under på, at han har forelagt kvalitetskontrollanten alt relevant materiale til brug for kvalitetskontrollen samt, at der er sket drøftelse af kontrollantens observationer, ligesom indklagede har haft mulighed for at fremsætte sine kommentarer hertil.

I en skrivelse af 23. maj 2019 til indklagede fra Erhvervsstyrelsen har Erhvervsstyrelsen fremsendt høring i sagen, hvoraf det blandt andet fremgår, at Erhvervsstyrelsen havde til hensigt at indbringe indklagede for Revisornævnet.

I en skrivelse af 26. juni 2019 til Erhvervsstyrelsen har indklagede fremsendt følgende bemærkninger:

”...

Indledningsvis vil jeg gerne nævne, at samtlige handlinger vedrørende uafhængighed, planlægning, udførelse og kommunikation er udført før eller lige op til tidspunktet for erklæringsafgivelsen.

De udførte handlinger er dog først dokumenteret i kvalitetssikringsprogrammet CaseWare i dagene efter erklæringsafgivelsen.

Baggrunden for den forsinkede dokumentation i CaseWare var travlhed i slutningen af maj måned samt en del udfordringer ved overgang til kvalitetssikringsprogrammet CaseWare.

Frem til den 30. april 2017 benyttede vi Revimentor som kvalitetssikringsprogram.

Vedrørende udformningen af revisionspåtegningen, kan jeg her efterfølgende godt se, at der er sket en sammenblanding af forbehold og fremhævelse.

Den nye opbygning af påtegningen er ikke blevet brugt korrekt, men de 2 problematikker (utilstrækkelig dokumentation for eventualforpligtelse mv. samt selskabets kapitaltab) er blevet nævnt og beskrevet.

Når jeg her 2 år efter læser påtegningen, kan jeg sagtens forstå de beskrevne budskabet til regnskabslæseren.

Jeg er enig i, at der burde være forelagt en skriftlig erklæring fra moderselskabet om dets velvillighed til at holde hånden under C ApS.

Moderselskabets ledelse havde overfor os tilkendegivet, at de ville støtte datterselskabet med kreditgivning indtil der forelå en endelig afklaring for datterselskabets fremtidsplaner.”

Ved skrivelse af 8. juli 2019 har Erhvervsstyrelsen truffet afgørelse, herunder om indbringelse af indklagede for Revisornævnet.

Parternes bemærkninger:

Klager har indledningsvis anført, at beslutning om at indbringe indklagede for Revisornævnet er begrundet i, at klager har lagt vægt på, at de påklagede forhold kan antages at have eller kunne få betydning for en regnskabsbrugers beslutninger.

Klager har til støtte for klagepunkt a anført, at det ved kvalitetskontrollen er konstateret, at arbejdsprogrammer m.v. først er udfyldt i kvalitetsstyringssystemet 5-6 dage efter, at

revisionspåtegningen er afgivet. Der er således ikke dokumentation for, at der er foretaget uafhængighedsvurdering forud for afgivelse af revisionspåtegningen, ligesom der ikke er dokumentation for planlægning og udførelse af revision, herunder for, at der er indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis forud for afgivelse af revisionspåtegningen. Det af indklagede anførte - om, at revisionshandlingerne er udført før eller lige op til tidspunktet for erklæringsafgivelsen - kan ikke føre til et andet resultat, hvortil klager har bemærket, at indklagedes oplysning herom ikke er dokumenteret.

Klager har videre anført, at selskabet har negativt resultat og negativ egenkapital, hvorfor der er indikationer på, at selskabet har problemer med going concern. Til det af indklagede anførte - til kvalitetskontrollanten om, at indklagede er enig i, at der mangler dokumentation for vurdering af going concern og, at der burde have foreligget en skriftlig erklæring fra moderselskabet - har klager bemærket, at det i givet fald ikke er tilstrækkeligt, at der indhentes en skriftlig erklæring fra et moderselskab. Når der foreligger indikationer på problemer med going concern, skal der i henhold til ISA 570 udføres yderligere handlinger med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at fastslå, om der væsentlig usikkerhed om going concern eller ej.

Klager har videre gjort gældende, at der ikke er foretaget kommunikation til selskabets øverste ledelse. Klager i denne forbindelse lagt indklagedes udsagn om sin opfattelse - om, at der kun skal rapporteres skriftligt til ledelsen, såfremt der er noget væsentligt at rapportere fra revisionen - til grund og herudfra konkluderet, at indklagede ikke har foretaget kommunikation med selskabets øverste ledelse. Klager har hertil føjet, at eftersom der ikke er dokumenteret at være udført revision forud for erklæringsafgivelsen, har indklagede dermed heller ikke på tilstrækkelig vis kunnet vurdere, hvorvidt der var relevante forhold at kommunikere om til selskabets øverste ledelse. Indklagede burde dog som minimum have kommunikeret til selskabets øverste ledelse vedrørende going concern, fordi usikkerhed herom var et område, der havde væsentlig indvirkning på det aflagte årsregnskab.

Klager har videre anført, at der ved vurderingen af klagepunktet skal lægges vægt på, at det er væsentligt, at revisor har dokumentation for, at der er indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis forud for datoen for, at der afgives erklæring med sikkerhed. En regnskabsbruger skal kunne have tillid til revisors afgivne erklæringer uanset, at der - som i denne sag - er tale om en afgiven erklæring på et årsregnskab for et mindre selskab.

Indklagede har som anført ovenfor overtrådt revisorlovens § 16, stk. 1, og § 23, stk. 1, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for 2016, idet der ikke er dokumentation for, at der er foretaget uafhængighedsvurdering forud for erklæringsafgivelsen, ligesom der ikke er dokumentation for planlægning og udførelse af revision, herunder at der er indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis forud for erklæringsafgivelsen. Desuden er der ikke foretaget kommunikation til ledelsen.

Klager har til støtte for klagepunktet endvidere henvist til revisorlovens § 16, stk. 2, ISA 220, afsnittene 8, 11, 12, 15, 16 og 17, ISA 230, afsnittene 5, 7, 8, 9 samt afsnit A1 og afsnit A22 i det forklarende materiale til ISA 230, ISA 260, afsnittene 9, 16 og 23, ISA 265, afsnit 9, ISA 300, afsnit 7, ISA 315, afsnit 5, ISA 330, afsnit 18-19 og A48, ISA 500, afsnittene 4 og 6, samt ISA 570, afsnit 16.

Klager har til støtte for klagepunkt b anført, at revisionspåtegningen indeholder fremhævelse af forhold vedrørende revisionen om, at der ikke er opnået tilstrækkelig dokumentation for eventualforpligtelser, pantsætninger og sikkerhedsstillelser. Forholdet er samtidig omtalt i konklusionen i revisionspåtegningen som et forbehold uden, der dog er formuleret et forbehold

herom i revisionspåtegningen. Klager lægger til grund, at indklagedes hensigt med udformningen af revisionspåtegningen har været at tage forbehold for, at der ikke er opnået tilstrækkelig dokumentation for selskabets eventualforpligtelser, pantsætninger og sikkerhedsstillelser.

Som det fremgår af klagers bemærkninger til klagepunkt a, er der ikke udført revisionshandlinger forud for datoen for afgivelse af revisionspåtegningen. De manglende handlinger inkluderer, at indklagede ikke har indhentet engagementsforespørgsel, ligesom der ikke foreligger dokumentation for, at der er udført alternative revisionshandlinger med henblik på at afdække området eventualforpligtelser, pantsætninger og sikkerhedsstillelser. Revisor skal modificere konklusionen i revisionspåtegningen, hvis revisor på baggrund af det opnåede revisionsbevis konkluderer, at regnskabet indeholder væsentlige fejl eller mangler, og/eller hvis revisor ikke er i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at konkludere, at regnskabet er uden væsentlige fejl. En revisor kan ikke undlade at udføre revisionshandlinger vedrørende områder i årsregnskabet og afhjælpe dette ved at modificere konklusionen.

På denne baggrund er det bevist, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 16, stk. 1, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for 2016, idet manglende udførelse af revisionshandlinger samt revisionsbevis vedrørende eventualforpligtelser, pantsætninger og sikkerhedsstillelser er afhjulpet ved, at der er foretaget modifikation af konklusionen.

Klager har til støtte for klagepunktet endvidere henvist til erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1 og stk. 8, samt § 7, stk. 1 og stk. 3.

Klager har til støtte for klagepunkt c anført, at indklagede i revisionspåtegningen har medtaget et afsnit med fremhævelse af forhold i regnskabet. I det pågældende afsnit omtales selskabets kapitaltab, uden det dog fremgår, hvorvidt ledelsen risikerer at ifalde ansvar herfor. I afsnittet omtales desuden usikkerhed vedrørende going concern, og det er anført, at selskabet har behov for kapitaltilførsel og forlængelse af de nuværende kreditfaciliteter for at kunne fortsætte driften, hvis egen indtjening ikke kan retablere driften. Årsregnskabet, som ikke indeholder en ledelsesberetning, indeholder ingen omtale af usikkerheder vedrørende going concern. Ledelsespåtegningen, som ikke overholder formkravene, jf. årsregnskabslovens § 9, indeholder et afsnit, hvori der redegøres for, at selskabet har tabt hele sin egenkapital, og at det indstilles til generalforsamlingen, at der træffes beslutning om, at selskabets kapital reableres ved selskabets egen indtjening. Det refererede omhandler udelukkende selskabets kapitaltab. Klager har i tilknytning hertil bemærket, at fremhævelse af forhold i revisionspåtegningen ikke må tilføre modtageren nye oplysninger. Fremhævelse af forhold må desuden ikke erstatte en modifikation af konklusionen. Fremhævelse af forhold, der omhandler going concern, skal fremgå af en særskilt overskrift benævnt ”Væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift”, ligesom fremhævelse af forhold enten skal henvise til forhold i regnskabet, eller gives i situationer, hvor medlemmer af ledelsen kan ifalde erstatnings- eller strafansvar for handlinger eller undladelser. Der foreligger, jf. klagers bemærkninger til klagepunkt 1, ingen dokumentation for udførte revisionshandlinger, herunder revisionshandlinger i forbindelse med going concern, hvorfor der ikke er dokumentation for, at der er indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende going concern. Desuden har indklagede ikke taget dokumenteret stilling til, hvorvidt kapitaltabsreglerne i selskabsloven er overtrådt.

Da der ikke er dokumentation for, at der er indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende going concern, har klager ikke det fornødne grundlag til at kunne vurdere, hvorvidt indklagede skulle have modificeret sin konklusion vedrørende usikkerhed om going concern. Imidlertid tilfører indholdet af afsnittet med fremhævelse af forhold regnskabslæseren nye oplysninger vedrørende going concern, som ikke i forvejen fremgår af årsregnskabet. Indklagede

skulle derfor i stedet have modificeret sin konklusion på grund af manglende oplysninger om usikkerhed vedrørende going concern i årsregnskabet.

Indklagedes erkendelse i høringssvaret, - om, at der er sket en sammenblanding af forbehold og fremhævelse, og indklagedes oplysning i høringssvaret om, at indklagede kan forstå de beskrevne budskaber til regnskabslæseren - kan ikke føre til et andet resultat, fordi det er en væsentlig fejl, når revisionspåtegningen tilføjer modtageren nye oplysninger, samt fordi det er en væsentlig fejl, når der skulle have været foretaget modifikation af konklusionen, hvilket ikke er sket, men erstattet med et afsnit med fremhævelse af forhold.

Klager finder på baggrund af ovenstående, at indklagede har overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, nr. 1 b, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for 2016, idet der ikke er sammenhæng mellem den afgivne erklæring og oplysninger i årsregnskabet. Der er foretaget fremhævelse af forhold i regnskabet i en situation, som skulle have medført en modificeret konklusion på grund af manglende oplysninger om usikkerhed om going concern i årsregnskabet.

Klager har til støtte for klagepunktet endvidere henvist til revisorlovens § 23, stk. 1, ISA 200, afsnit 3 og 15, erklæringsbekendtgørelsens § 5, § 6, § 7 og § 8, erklæringsvejledningen afsnit 5.4.2.4. samt årsregnskabslovens § 9 og § 76a.

Indklagede har i det hele henvist til sine bemærkninger af 26. juni 2019 til Erhvervsstyrelsen, hvilke er gengivet ovenfor. Indklagede har fremhævet, at han hele tiden har været uafhængig i forhold til kundeforholdet. Indklagede har videre anført, at arbejdshandlinger vedrørende uafhængighed, planlægning, udførelse og kommunikation er udført umiddelbart inden erklæringsafgivelsen. Beklageligvis er dokumentationen af det udførte først blevet endelig dokumenteret umiddelbart efter erklæringsafgivelsen.

Revisornævnets begrundelse og afgørelse:

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

Revisornævnet lægger de dokumenterede oplysninger, herunder kvalitetskontrollantens oplysninger, til grund.

Klagepunkt a: Revisornævnet lægger vedrørende dokumentation af revisionen til grund, at indklagede den 31. maj 2017 afgav revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for regnskabsåret 2016, at ledelsen godkendte og underskrev årsregnskabet samme dag, nemlig den 31. maj 2016, at indklagedes arbejdsprogrammer er udfyldt og dateret i det af indklagede benyttede kvalitetsstyringssystem 5-6 dage efter, at revisionspåtegningen blev afgivet, samt at der ikke er fremlagt dokumentation for, at indklagede har foretaget sin uafhængighedsvurdering forud for sin erklæringsafgivelse, og at der ikke er dokumentation for udført planlægning og revisionshandlinger, herunder at der er indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende going concern, forud for erklæringsafgivelsen.

En revisionspåtegning på et årsregnskab skal dateres den dag, revisionen afsluttes, men kan dog tidligst ske den dag, ledelsen, der aflægger regnskabet, godkender og underskriver dette, jf. erklæringsbekendtgørelsens - daværende og nuværende - § 5, stk. 9. Revisionsdokumentation skal foreligge forud for revisionspåtegningens afgivelse for at være rettidig, hvilket er særdeles væsentligt for den konklusion, en revisor - som offentlighedens tillidsrepræsentant - afgiver på et årsregnskab. Henset til denne væsentlighed for tidspunkterne ved udførelse af revisionsopgaver er det også væsentligt, at revisor - som offentlighedens tillidsrepræsentant - i sine arbejdsrapporter, i denne sag i det elektroniske system eller i det mindste på anden skriftlig dokumenterbar vis, har korrekt dokumentation for, hvornår der er foretaget uafhængighedsvurdering, planlægning og indhentet den tilstrækkelige og egnede revisionsdokumentation forud for afgivelsen af revisionspåtegningen. Revisornævnet har herved også lagt vægt på, at indklagede i forbindelse med kvalitetskontrollens afholdelse har skrevet under på, at han havde forelagt kvalitetskontrollanten alt relevant materiale til brug for kvalitetskontrollen. Revisornævnet bemærker i tilknytning hertil, at det ikke er tilstrækkeligt, at indklagede verbalt kan redegøre for udførte revisionshandlinger, men at det skal kunne udledes af revisionsdokumentationen hvilke revisionshandlinger, der er udført, samt de opnåede resultater heraf, jf. hertil revisorlovens § 23, stk. 1. På denne baggrund findes indklagede skyldig i denne del af den rejste klage.

Revisornævnet har for så vidt angår kommunikation til selskabets øverste ledelse lagt til grund, at indklagede har oplyst, at det var hans opfattelse, at der kun skulle rapporteres skriftligt til ledelsen, såfremt der var noget væsentligt at rapportere fra revisionen. Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede ikke har oplyst eller redegjort for sin kommunikation med ledelsen i øvrigt, ligesom Revisornævnet har henset til, at indklagedes revisionsdokumentation, jf. ovenfor, er dateret efter den 31. maj 2017, hvor indklagede afgav sin revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for regnskabsåret 2016. Revisornævnet har endelig lagt til grund, at der ikke foreligger oplysning om kommunikation med selskabets øverste ledelse, herunder vedrørende going concern, i de af indklagede til kvalitetskontrollanten fremlagte arbejdsrapporter.

Ophævelsen af kravet om at føre en revisionsprotokol - ved ikrafttræden af den nye revisorlov i juni 2016 - for en række virksomheder medførte ikke, at revisor kunne undlade at rapportere om den udførte revision til ledelsen. Der er ikke krav om, at revisors kommunikation til det reviderede selskabs øverste ledelse skal ske skriftligt - bortset fra de tilfælde, hvor det vurderes, at mundtlig kommunikation ikke vil være hensigtsmæssig. Men det er derimod et krav, at revisors - eventuelt mundtlige - kommunikation dokumenteres i revisors arbejdsrapport, jf. ISA 260, pkt. 23.

På den foreliggende baggrund finder Revisornævnet det herefter bevist, at indklagede ikke - hverken skriftligt eller mundtligt - har kommunikeret med selskabets øverste ledelse forud for sin erklæringsafgivelse den 31. maj 2017 på årsregnskabet for C ApS for regnskabsåret 2016, herunder særligt om problemstillingen vedrørende going concern. Derfor findes indklagede skyldig også i denne del af klagepunktet.

Indklagede har på denne baggrund overtrådt revisorlovens § 23 og revisorlovens § 16, stk.1, og derved tilsidesat god revisorskik.

Klagepunkt b: Revisionspåtegningen på årsregnskabet for C ApS for regnskabsåret 2016 indeholder fremhævelse af forhold vedrørende revisionen om, at der ikke er opnået tilstrækkelig dokumentation for eventualforpligtelser, pantsætninger og sikkerhedsstillelser. Forholdet er samtidig omtalt i konklusionen i revisionspåtegningen som et forbehold uden, der dog er formuleret et forbehold herom i revisionspåtegningen. Der er ikke udført revisionshandlinger forud for datoen for afgivelse af revisionspåtegningen, jf. ovenfor under klagepunkt a. På denne baggrund finder

Revisornævnet det bevist, at indklagede ikke forud for sin erklæringsafgivelse har indhentet engagementsforespørgsel, ligesom der ikke forelå dokumentation for, at der var udført alternative revisionshandlinger med henblik på at afdække området eventualforpligtelser, pantsætninger og sikkerhedsstillelser.

Revisor skal modificere konklusionen i revisionspåtegningen, hvis revisor på baggrund af det opnåede revisionsbevis konkluderer, at regnskabet indeholder væsentlige fejl eller mangler, og/eller hvis revisor ikke er i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at konkludere, at regnskabet er uden væsentlige fejl. En revisor kan ikke undlade at udføre revisionshandlinger vedrørende områder i årsregnskabet og afhjælpe dette ved at modificere konklusionen.

På denne baggrund er det bevist, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 16, stk. 1, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for 2016 og dermed tilsidesat god revisorskik, idet manglende udførelse af revisionshandlinger samt revisionsbevis vedrørende eventualforpligtelser, pantsætninger og sikkerhedsstillelser er afhjulpet ved, at der er foretaget modifikation af konklusionen.

Klagepunkt c: Indklagede har i sin revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for regnskabsåret 2016 medtaget et afsnit med fremhævelse af forhold i regnskabet vedrørende selskabets kapitaltab, uden det fremgår, hvorvidt ledelsen risikerer at ifalde ansvar herfor. I samme afsnit anføres endvidere usikkerhed vedrørende going concern, og at selskabet har behov for kapitaltilførsel og forlængelse af de nuværende kreditfaciliteter for at kunne fortsætte driften, hvis egen indtjening ikke kan retablere driften. Årsregnskabet, som ikke indeholder en ledelsesberetning, indeholder ingen omtale af usikkerheder vedrørende going concern. Ledespåtegningen, som ikke overholder formkravene, jf. årsregnskabslovens § 9, indeholder et afsnit, hvori der redegøres for, at selskabet har tabt hele sin egenkapital, og at det indstilles til generalforsamlingen, at der træffes beslutning om, at selskabets kapital reableres ved selskabets egen indtjening.

Fremhævelse af forhold i revisionspåtegningen må ikke tilføre modtageren nye oplysninger og kan ikke erstatte en modifikation af konklusionen. Fremhævelse af forhold, der omhandler going concern, skal fremgå af en særskilt overskrift benævnt ”Væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift”, ligesom fremhævelse af forhold enten skal henvise til forhold i regnskabet, eller gives i situationer, hvor medlemmer af ledelsen kan ifalde erstatnings- eller strafansvar for handlinger eller undladelser.

Revisornævnet lægger videre til grund som anført ovenfor under klagepunkt 1, at indklagede ikke har dokumentation for udførte revisionshandlinger vedrørende going concern, og således heller ikke har dokumenteret, at der er indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende going concern, ligesom indklagede ikke har dokumenteret at have taget stilling til, om kapitaltabsreglerne i selskabsloven er overtrådt.

På denne baggrund må det - som anført af klager - lægges til grund, at indklagede ikke har dokumentation for, at der er indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende going concern, samt at der ikke længere er det fornødne grundlag til at kunne vurdere, hvorvidt indklagede skulle have modificeret sin konklusion vedrørende usikkerhed om going concern. Revisornævnet finder det imidlertid bevist af klager, at indholdet i afsnittet i indklagedes revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for regnskabsåret 2016 med fremhævelse af for regnskabslæseren nye oplysninger vedrørende going concern, som ikke i forvejen fremgår af årsregnskabet, er af en sådan karakter, at indklagede i stedet skulle have modificeret sin konklusion på grund af manglende oplysninger om usikkerhed vedrørende going concern i årsregnskabet. Ved at undlade at modificere sin konklusion på grund af manglende oplysninger om usikkerhed vedrørende going concern og dermed manglende sammenhæng mellem den afgivne erklæring og oplysninger i årsregnskabet for C ApS for regnskabsåret 2016 har indklagede overtrådt

revisorlovens § 16, stk. 1, samt dagældende erklæringsbekendtgørelses § 6, stk. 2, nr. 2, nugældende erklæringsbekendtgørelses § 6, stk. 2, nr. 1, litra b, og derved tilsidesat god revisorskik.

For overtrædelse af revisorlovens § 23, stk. 1, samt dagældende erklæringsbekendtgørelses § 6, stk. 2, nr. 2, nugældende erklæringsbekendtgørelses § 6, stk. 2, nr. 1, litra b, og dermed for tilsidesættelse af god revisorskik efter revisorlovens § 16, stk. 1, pålægges indklagede i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der passende kan fastsættes til 35.000 kr.

Thi bestemmes:

Indklagede, registreret revisor A, pålægges en bøde på 35.000 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