

5. februar 2014
/chrth/birhov/metgyd/jesjes

Sag

Meddelelse om revisors afgivelse af erklæringer med sikkerhed

1. Indledning

Som ansvarlig for det offentlige tilsyn med godkendte revisorer og revisionsvirksomheder ønsker Erhvervsstyrelsen med denne meddelelse at sætte fokus på revisors afgivelse af erklæringer med sikkerhed efter revisorlovens § 1, stk. 2.

Formålet med meddelelsen er at medvirke til at hæve den samlede kvalitet i de af revisor afgivne erklæringer. Meddelelsen sætter fokus på de hyppigst konstaterede fejltyper i et forsøg på at forhindre disse fejltyper i at opstå fremadrettet. De medtagne eksempler på fejl er konstateret af Revisortilsynet¹ og Erhvervsstyrelsen² som led i deres kontrol af kvalitet i revisors arbejde.

Meddelelsen har ikke til formål at stille yderligere krav til revisor. Det forhold, at meddelelsen alene fremhæver enkelte regler og standarder, fritager ikke revisor for ansvaret for at overholde hele lovgivningen, herunder god revisorskik og alle relevante standarder, ved udførelse af erklæringsopgaver med sikkerhed.

Nogle af de fejltyper, der hyppigt konstateres i revisors erklæringer, er:

- Manglende forbehold for overtrædelse af årsregnskabsloven
- Manglende supplerende oplysninger
- Fejl i revisors erklæring i relation til going concern
- Fejl i modifikation af konklusionen som følge af forbehold

Nedenfor følger en gennemgang af regelsættet for de hyppigste fejltyper, eksempler på overtrædelser, som Revisortilsynet og Erhvervsstyrelsen har konstateret og eventuelle kendelser fra Revisornævnet for hver af fejltyperne.

Der er i meddelelsen medtaget forskellige eksempler på formuleringer af henholdsvis forbehold og supplerende oplysninger, der i de konkrete situationer ikke har været tilstrækkelige.

¹ Revisortilsynets redegørelser for kvalitetskontrollen 2011 og 2012 kan findes på Revisortilsynets hjemmeside: www.revisortilsynet.dk

² Erhvervsstyrelsens redegørelse for 2012 kan findes på http://erhvervsstyrelsen.dk/file/400079/redegoerelse_2012.pdf

ERHVERVSSTYRELSEN

Dahlerups Pakhus
Langelinie Allé 17
2100 København Ø

Tlf. 35 29 10 00
Fax 35 46 60 01
CVR-nr 10 15 08 17
E-post erst@erst.dk
www.erst.dk

ERHVERVS- OG VÆKSTMINISTERIET

2. Manglende forbehold for overtrædelser af årsregnskabsloven

I henhold til erklæringsbekendtgørelsens³ § 6, stk. 1, nr. 1, skal revisor i revisionspåtegningen tage forbehold, hvis regnskabet indeholder væsentlige fejl eller mangler. I henhold til § 6, stk. 2, skal forbehold altid tages, når regnskabet ikke opfylder kravet om, at det skal give et retvisende billede, eller når regnskabet ikke indeholder de krævede oplysninger eller ikke opfylder betingelserne for at udelade krævede oplysninger, medmindre de manglende oplysninger er uvæsentlige.

Det fremgår af erklæringsvejledningen⁴, at der ved væsentlighedsvurderingen må ses på den enkelte oplysnings karakter og den sammenhæng, den indgår i, herunder relationen til konkrete regnskabsposter. Væsentlighedsvurderingen vil ofte være mere kvalitativ end kvantitativ.

Revisor skal vurdere væsentlighed ud fra den regnskabsmæssige begrebsramme som et regnskab er aflagt efter⁵. Væsentlighedsvurderingen er den samme for revisionen af regnskabet som for udarbejdelsen af regnskabet.

Hvad der er væsentligt bestemmes ud fra de informationsbehov, som en modtager i almindelighed må forventes at have. Det afgørende er, om bestemte oplysninger eller fremgangsmåder ud fra normale omstændigheder må forventes at påvirke modtagerens bedømmelse af den situation, som revisors erklæring handler om.

Noter, som giver regnskabsbrugeren en relevant supplerende målingsinformation, skal altid opfattes som væsentlig, medmindre såvel det indregnede beløb som det i noten oplyste beløb er uvæsentligt.

Oplysningskrav, der giver information til aktionærer og andre regnskabsbrugere til et "kontrolformål", f.eks. ledeshonorering herunder incitamentsprogrammer, revisionshonorarer osv. vil som udgangspunkt altid være væsentlige, hvilket netop skal ses i sammenhæng med noternes formål. Hvis oplysningerne ikke er til stede, vil dette være en væsentlig fejl, mens fejl i oplysningerne vil skulle vurderes ud fra en væsentlighedsvurdering.

2.1 Manglende oplysning om anvendt regnskabspraksis

Kravene til redegørelse om anvendt regnskabspraksis i årsregnskabet fremgår af årsregnskabsloven §§ 53 og 87. Redegørelsen skal tilpasses den enkelte virksomheds art og omfang.

Oplysningerne i redegørelsen skal give et retvisende billede af den anvendte regnskabspraksis, dvs. være korrekte, dækkende og beskrevet med fornøden præcision, så de uden videre kan forstås af eksterne regnskabsbrugere. Beskri-

³ BEK nr. 385 af 17/04/2013

⁴ <http://erhvervsstyrelsen.dk/file/236659/erklæringsvejledningen.pdf>

⁵ Fondsrådet har i december 2008 offentliggjort et notat om væsentlighed i forbindelse med regnskabskontrol af børsnoterede virksomheder.

<http://www.fondsraadet.dk/upload/Fondsraadet/Dokumenter/Presse/fondsraadsbrev171208.pdf>

velsen skal koncentreret om de forhold, der er væsentlige for virksomheden og være udformet, så den passer til den enkelte virksomhed.

Væsentlige oplysninger kan ikke udelades, selvom de efter ledelsens opfattelse er af mindre betydning. For ubetydelige regnskabsposter eller helt uvæsentlige forhold kan oplysning dog udelades.

Eksempel 1 – Manglende lovkrævede oplysninger

Revisortilsynet har indbragt en revisor, som ikke havde taget forbehold for manglende oplysninger vedrørende anvendt regnskabspraksis for finansielle instrumenter anvendt til sikring.

Det pågældende selskab anvendte rente- og valutaswaps til sikring, og nettoværdien af disse var indregnet under regnskabsposten anden gæld.

I henhold til årsregnskabslovens § 53, stk. 2, nr. 3, skal redegørelsen for anvendt regnskabspraksis indeholde oplysning om metode for regnskabsmæssig behandling af sikring (dagsværdi- og/eller pengestrømssikring).

Det fremgik ikke af anvendt regnskabspraksis i selskabets årsregnskab, at selskabet anvendte rente- og valutaswaps til sikring, eller hvorledes de finansielle instrumenter blev behandlet regnskabsmæssigt.

I det konkrete eksempel fandtes de lovkrævede oplysninger i forbindelse med anvendelse af afledte finansielle instrumenter væsentlige for regnskabsbruger, idet den manglende oplysning fandtes at forringe regnskabsbrugers mulighed for at vurdere den risiko, som selskabet var underlagt.

Revisor blev ikendt en bøde på 35.000 kr. af Revisornævnet for blandt andet ovenstående forhold, jf. Revisornævnets kendelse af 12. november 2013 (30/2013).

Eksempel 2 – Manglende angivelse af anvendt regnskabspraksis for væsentlige poster

Revisortilsynet har indbragt en revisor, som ikke havde taget forbehold for manglende oplysninger om anvendt regnskabspraksis vedrørende væsentlige regnskabsposter.

Selskabet havde et overskud efter skat på 2 mio. kr. og en egenkapital på 30 mio. kr. Væsentligste aktiver var udlejningsejendom på 13 mio. kr. og værdipapirer på 26 mio. kr. De to aktivgrupper udgjorde tilsammen ca. 90 % af den samlede balancesum.

Det fremgår af årsregnskabslovens § 53, stk. 2, nr. 1, at redegørelsen om anvendt regnskabspraksis skal indeholde en omtale af anvendte indregnings- og målemetoder på posterne i balancen, herunder hvilke metoder og grundlag der foretages op-, ned- og afskrivninger efter.

Det fremgår endvidere af årsregnskabslovens § 53, stk. 2, litra 1c, at redegørelsen for anvendt regnskabspraksis skal indeholde en omtale af afskrivningsmetode, skøn over restværdi og brugstid i forbindelse med afskrivninger på anlægsaktiver.

I årsregnskabet for selskabet manglede beskrivelse af anvendt regnskabspraksis for udlejningsejendommen, herunder efter hvilke principper udlejningsejendommen var målt til i årsregnskabet. Ejendommen blev ikke afskrevet. Der manglede ligeledes beskrivelse af anvendt regnskabspraksis for værdipapirer, herunder efter hvilke principper værdipapirerne var målt til i årsregnskabet.

Revisortilsynet fandt i det konkrete tilfælde, at de manglende oplysninger var væsentlige for regnskabsbruger, som følge af aktivernes samlede andel af balancesummen.

Revisor blev ikendt en advarsel, jf. Revisornævnets kendelse af 28. juni 2013 (62/2012).

2.2 Manglende forbehold for manglende afskrivning på ejendomme

Anlægsaktiver kan i henhold til årsregnskabsloven måles til kostpris (§ 36) eller til dagsværdi (§ 38 eller § 41)

Det fremgår af årsregnskabslovens § 43, stk. 1, at kostpris for materielle anlægsaktiver med begrænset brugstid skal formindskes med afskrivning, der tilsigter en systematisk afskrivning af aktiverne over deres levetid. Det følger endvidere af årsregnskabsloven § 43, stk. 2, at afskrivninger skal beregnes under hensyntagen til aktivets forventede restværdi efter afsluttet brugstid målt til værdien på tidspunktet for brugtidens begyndelse.

Årsregnskabslovens § 43 gælder dog ikke aktiver, der løbende reguleres til dagsværdi efter § 38, dvs. investeringsaktiver i investeringsvirksomheder og biologiske aktiver.

Bygninger, der f.eks. anvendes i administration, distribution eller produktion, anses altid for at have en begrænset brugstid og skal afskrives over forventet brugstid, uanset om der er tale om erhvervs- eller beboelsesejendomme. Udlejningsejendomme skal ligeledes afskrives, hvis ikke de løbende reguleres til dagsværdi efter årsregnskabslovens § 38.

Eksempel 3 – Manglende afskrivninger

Revisortilsynet har indbragt en revisor, som ikke havde taget forbehold for manglende afskrivninger på ejendomme.

Selskabets ejendomme var målt til kostpris i henhold til beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis og ejendommene blev ikke afskrevet. Ejendommens værdi udgjorde både i regnskabsåret og sammenligningsåret ca. 95 % af balancesummen.

I det konkrete tilfælde blev den regnskabsmæssige effekt af de manglende akkumulerede afskrivninger på ejendommene anset som væsentlige.

Revisor blev ikendt en bøde på 35.000 kr. af Revisornævnet for blandt andet ovenstående forhold, jf. Revisornævnets kendelse af 12. november 2013 (30/2013).

3. Manglende supplerende oplysninger

I henhold til erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 1, skal revisor give supplerende oplysninger om eventuelle forhold i regnskabet, som revisor påpeger uden at tage forbehold. I henhold til § 7, stk. 2, skal supplerende oplysning endvidere altid gives, hvis revisor som led i sit arbejde er blevet bekendt med forhold, som giver en begrundet formodning om, at medlemmer af ledelsen kan ifalde erstatnings- eller strafansvar for handlinger eller undladelser, der berører virksomheden, tilknyttede virksomheder, virksomhedsdeltagere, kreditorer eller medarbejdere. Herunder skal blandt andet altid oplyses om overtrædelse af skatte-, afgifts- og tilskudslovgivningen samt selskabslovgivningen.

Det understreges i erklæringsvejledningen, at det kræves, at ledelsesmedlemmerne kan ifalde ansvar. Efter dansk ret kræves normalt grov uagtsomhed eller fortsæt – i straffeloven som hovedregel fortsæt. I erstatningsretten kræves normalt culpøs adfærd (skyld). Der kan være tale om så bagatelagtige forhold, at det ikke tjener noget formål at nævne dem, idet oplysningerne skal være relevante for modtagerne.

3.1 Manglende supplerende oplysning om ulovligt A-lån

I henhold til selskabslovens § 210, stk. 1, må et selskab ikke yde lån til ledelsen eller kapitalejere i selskabet. De almindelige væsentlighedsbetragtninger gælder ikke her. Selvom f.eks. et ulovligt lån til ledelsen er beløbsmæssigt uvæsentligt – og måske endda tilbagebetalt på balancedagen – skal revisor alligevel give en supplerende oplysning, medmindre der er tale om et bagatelagtigt beløb.

Forhold omkring ulovlige A-lån har været et tilbagevendende tema i gennem en del år. Alligevel viser kvalitetskontrollen for 2012, at der fortsat er revisorer, der ikke afgiver den krævede supplerende oplysning i påtegningen, når et ulovligt lån har været til stede i løbet af et regnskabsår. Manglende overholdelse af erklæringsbekendtgørelsen på dette punkt sanktioneres af Revisornævnet ofte med en bøde.

Revisortilsynet har således også i 2012 valgt at indbringe flere revisorer for ikke at give supplerende oplysning eller for at give upræcise oplysninger om ulovligt lån.

Revisortilsynet har endvidere sanktioneret en del revisorer for ikke at tage forbehold for manglende noteoplysninger relateret til lån til ledelsen i henhold til årsregnskabslovens § 73, stk. 1.

Eksempel 4 – Utilstrækkelig formulering af supplerende oplysninger

Revisortilsynet har indbragt en revisor, som havde forsynet en revisionspåtegning med en utilstrækkelig supplerende oplysning.

Følgende fremgik af de supplerende oplysninger i revisionspåtegningen:

”Uden at vi tager forbehold henleder vi opmærksomheden på, at selskabet fortsat bør arbejde målrettet på indfrielse af det forrentede mellemværende.”

Revisortilsynet fandt, at de supplerende oplysninger i revisionspåtegningen var utilstrækkelige til at dække kravet i erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2.

Revisor blev ikendt en bøde på 75.000 kr. af Revisornævnet for blandt andet ovenstående forhold, jf. Revisornævnets kendelse af 13. september 2013 (30/2012 behandlet sammen med 32/2012 og 35/2012).

Eksempel 5 - Ulovligt lån indfriet i årets løb

Revisortilsynet har indbragt en revisor, som ikke havde afgivet supplerende oplysning om et ulovligt lån, der var indfriet i årets løb.

Det fremgik af et selskabs årsrapport, at pr. 31. december 2010 var posten under aktiver "Tilgodehavender hos virksomhedsdeltagere og ledelse" 0 kr. Af sammenligningstillene fremgik det, at beløbet pr. 31. december 2009 udgjorde 256 tkr.

Der var i årsrapporten for 2009 givet følgende supplerende oplysning:

"Uden at det har påvirket vores konklusion, gør vi opmærksom på at et medlem af ledelsen i årets løb har lånt 256 tkr. af selskabet. Udlånet er i strid med anpartsselskabslovens 49, stk. 1/aktieselskabslovens § 115, stk. 1, og kan være ansvarspådragende for selskabets ledelse."

På baggrund af ovenstående fandt Revisortilsynet, at revisor havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen ved ikke at afgive supplerende oplysning i revisionspåtegningen på årsregnskabet for 2010 omkring et ulovligt anpartshaverlån, uanset at dette var indfriet i løbet af regnskabsåret.

Revisor blev ikendt en bøde på 75.000 kr. af Revisornævnet for blandt andet ovenstående forhold, jf. Revisornævnets kendelse af 29. maj 2013 (52/2012).

Revisor skal give en supplerende oplysning, selvom et ulovligt lån er tilbagebetalt på balancedagen, medmindre der er tale om et bagatelagtigt beløb.

Der findes få afgørelser, hvor Revisornævnet frifinder revisor for manglende supplerende oplysning. Det fremgår af de efterfølgende afgørelser, at der er en vis bredde i de foretagne afgørelser:

Eksempel 6 – A-lån som led i salg af bil var ikke ulovligt

Revisornævnets begrundelse og afgørelse, kendelse af 30. august 2011 (77/2010). A-lån som led i salg af bil, ikke ulovligt:

"Revisornævnet lægger til grund for sin afgørelse, at forbuddet mod anpartshaverlån ifølge den dagældende selskabslovgivning – og den nugældende – er et absolut forbud. Nævnet lægger videre til grund ved afgørelsen, at den omstændighed, at der er foregået et køb/salg mellem selskab og hovedanpartshaver, ikke automatisk bevirker, at der foreligger et ulovligt anpartshaverlån, idet der kan være tale om en normal forretningsmæssig disposition.

I denne sag lægger nævnet til grund som bevist, at anpartsselskabet A Advokaterne ApS's frasalgs af en luksusbil, som anført af indklagede, på overdragelsestidspunktet var erhvervsmæssigt velbegrundet, hvilket blandt andet kan ses af selskabets årsrapport for regnskabsåret 2008. Nævnet lægger videre til grund, at salget var sædvanligt set i forhold til, at selskabet, der havde købt bilen, så sig nødsaget til at sælge den. Nævnet har i den forbindelse lagt vægt på, at der i praksis på området ikke alene ses på, hvad der er sædvanligt for selskabet, men også, hvad der er sædvanligt for branchen. Nævnet har endelig anset det bevist, ved en erklæring fra en bilforhandler, hvis indhold ikke er bestridt af

klager, om, at salgsvilkårene, der indeholdt en afdragsordning, på overdragelsestidspunktet og i forhold til bilen skete på markedsmæssige vilkår. Henset hertil samt til at det ubestridt lægges til grund, at hovedanpartshaveren var økonomisk solid, og da indklagede havde foretaget undersøgelser og vurderinger i forhold til transaktionen, finder Revisornævnet ikke, at indklagede har overtrådt erklæringsbekendtgørelsen og handlet i strid med god revisorskik ved at undlade at afgive en supplerende erklæring. Derfor frifindes indklagede.”

Eksempel 7 – A-lån på t.kr. 30 var ikke af bagatelagtig karakter

Revisornævnets begrundelse og afgørelse, kendelse af 28. marts 2011 (47/2010). A-lån ca. 30.000 kr., ikke bagatelagtig karakter:

”Det fremgår af årsrapporten under posten ”Tilgodehavende hos nærtstående”, at der i 2008 var et tilgodehavende på 31.252 kr., og tillige i 2009 et beløb på 38.738 kr. Indklagede har i sine arbejdsrapporter anført under afsnittet ”Der er konstateret væsentlige regnskabsmæssige spørgsmål”, at han har konstateret et ulovligt udlån til anpartshaver, ligesom indklagede i et selvstændigt afsnit har anført, at der er et ”ulovligt udlån til anpartshaver”.

Henset hertil finder nævnet ikke, at udlånet kan karakteriseres som bagatelagtig.

Indklagede burde derfor i medfør af erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, nr. 2, jf. § 7, stk. 1, have givet en supplerende oplysning i sin påtegning på årsrapporten. Indklagede har ved denne undladelse overtrådt erklæringsbekendtgørelsen.

For overtrædelse af revisorlovens § 16, stk. 1, samt erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, nr. 2, jf. § 7, stk. 1, pålægges indklagede i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der passende kan fastsættes til 15.000 kr.”

Eksempel 8 – A-lån på kr. 5.733 var af bagatelagtig karakter

Revisornævnet frifandt revisor med denne afgørelse, jf. kendelse af 17. december 2012 (90/2011). A-lån 5.733 kr., bagatelagtig karakter:

”Indklagede har den 4. februar 2010 afgivet blank revisionspåtegning på årsrapporten for C ApS for regnskabsåret 1. oktober 2008 – 30. september 2009. Det fremgår blandt andet af årsrapporten, at årets resultat er -249.620 kr., at aktier/passiver udgør 2.446.554 kr. og at egenkapitalen udgør 712.651 kr. ”Tilgodehavender hos virksomhedsdeltagere og ledelse 5.733 kr.”. Det fremgår endvidere af årsrapporten, at denne er aflagt i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Den indklagede ikke har fremsendt bemærkninger vedrørende spørgsmålet om et ulovligt anpartshaverlån. Som sagen er forelagt nævnet, finder nævnet, at forholdet såvel beløbsmæssigt som i forhold til selskabets økonomiske stilling er af bagatelagtig karakter, hvorfor indklagede frifindes i dette klagepunkt.”

Af årsrapporten for C ApS for regnskabsåret 2008/09 fremgik, at tilgodehavender hos virksomhedsdeltagere og ledelse pr. 1. oktober 2008 (primo) udgjorde 4.922 kr.

4. Fejl i revisors erklæring i relation til going concern

Det fremgår af erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, nr. 3, at revisor skal tage forbehold, såfremt usikkerhed vedrørende opgørelsen af regnskabet ikke er til-

strækkeligt oplyst. Revisor skal endvidere tage forbehold, såfremt regnskabet er aflagt under forudsætning af fortsat drift, og revisor ikke er enig i denne forudsætning, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, nr. 4.

Er der betydelig usikkerhed om virksomhedens evne til at fortsætte driften, og er regnskabet aflagt efter et going concern princip samt indeholder en tilstrækkelig beskrivelse af usikkerheden, skal revisor ikke tage forbehold, såfremt revisor er enig i det anvendte regnskabsprincip. I denne situation er det god revisorskik, jf. ISA 570 *Fortsat drift (Going concern)*, pkt. 19, at revisor i en supplerende oplysning fremhæver usikkerheden og henviser til omtalen i årsrapporten.

Nedenstående tabel fra erklæringsvejledningen illustrerer, hvornår revisor skal tage forbehold eller give supplerende oplysninger i forbindelse med going concern.

Going concern valgt som regnskabsprincip	Relevant valg ⁶	Omtale af usikkerhed	
		Tilstrækkelig	Utilstrækkelig
		Supplerende oplysning	Forbehold
	Ikke relevant valg	Afkræftende konklusion	
Going concern ikke valgt som regnskabsprincip	Relevant valg	Supplerende oplysning	
	Ikke relevant valg	Afkræftende konklusion	

4.1 Going concern relevant som regnskabsprincip – manglende eller utilstrækkelig beskrivelse af usikkerheden

I henhold til årsregnskabslovens § 11 skal årsregnskabet give et retvisende billede og en eventuel ledelsesberetning skal give en retvisende redegørelse. Er der væsentlig usikkerhed omkring indregning og måling skal denne usikkerhed beskrives. Mangler ledelsen at beskrive væsentlig usikkerhed ved going concern eller er beskrivelsen utilstrækkelig, skal revisor tage forbehold for de manglende/utilstrækkelige oplysninger.

Supplerende oplysninger må i henhold til erklæringsbekendtgørelsen § 7, stk. 3, ikke erstatte et forbehold, og kan derfor ikke afhjælpe mangler i regnskabet. Ved manglende eller utilstrækkelig beskrivelse i relation til going concern kan revisor således ikke nøjes med en supplerende oplysning.

Nedenstående er eksempler på fejl i revisors erklæring, når ledelsens beskrivelse af usikkerhed ved going concern er utilstrækkelig.

Eksempel 9 – Manglende forbehold for utilstrækkelige oplysninger om usikkerhed om fortsat drift

Revisortilsynet har indbragt en revisor for Revisornævnet, som følge af manglende forbehold for utilstrækkelige oplysninger om usikkerhed om going con-

⁶ Det vil sige, at revisor har indhentet tilstrækkelig revisionsbevis og er enig med ledelsen om at selskabet er going concern på tidspunktet for afgivelse af revisionspåtegningen, jf. kravene i ISA 570.

cern. I den pågældende sag forelå der tydelige indikationer på usikkerhed om going concern, da virksomheden var afhængig af opfyldelsen af det kommende års budget, tilstrækkeligheden af ledelsens tilsagn om kapitaltilskud samt udviklingen i indgåede finansielle kontrakter. Usikkerheden om going concern var ikke beskrevet noget sted i årsrapporten. Revisornævnet ikendte revisor en bøde på 40.000 kr., jf. Revisornævnets kendelse af 10. april 2013 (121/2011).

Eksempel 10 – Supplerende oplysninger i stedet for forbehold

Revisortilsynet har indbragt en revisor, der havde afgivet en supplerende oplysning om fortsat drift, men hvor revisor burde have taget forbehold for en utilstrækkelig beskrivelse af forholdet, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 3. Ledelsesberetningen indeholdte følgende beskrivelse af virksomhedens økonomiske situation, som ikke var fyldestgørende.

”Udviklingen i regnskabsåret xxx:

Årets resultat udgør kr. xxx, hvilket er utilfredsstillende.

Selskabets balance udviser en samlet aktivmasse på kr. xxx, og en egenkapital p kr. -xxx.

...

Den forventede udvikling i regnskabsåret 2011:

Ledelsen forventer at selskabets egenkapital kan reableres gennem fremtidig positiv indtjening.”

Revisor havde afgivet følgende supplerende oplysninger i samme påtegning:

”Supplerende oplysninger

Uden at det har påvirket vores konklusion gør vi opmærksom på, at mere end halvdelen af selskabets kapital er tabt, som følge af årets negative resultat.

Selskabets ledelse skal, senest 6 måneder efter, at kapitaltabet er konstateret, afholde generalforsamling og herunder redegøre for selskabets økonomiske stilling samt om fornødent stille forslag om foranstaltninger der bør foretages i anledning af kapitaltabet. Unladelse heraf er i strid med selskabslovens § 119 og kan være ansvarspådragende for selskabets ledelse.

Supplerende oplysninger

Uden at det har påvirket vores konklusion, gør vi opmærksom på, at der er væsentlig usikkerhed om selskabets evne til at fortsætte driften. Vi henviser til ledelsesberetningens afsnit om den forventede udvikling i 2011 og resultatopgørelsen, hvoraf det fremgår, at selskabet har haft et underskud på xxx kr. i regnskabsåret, selskabets egenkapital udgør -xxx kr. den 31. december 2010. Såfremt selskabet ikke tilføres driftskapital eller selskabets resultat forbedres væsentlig i regnskabs året 2011, kan der rejses betydelig tvivl om selskabets evne til at fortsætte driften.”

Revisor blev ikendt en bøde på 75.000 kr. af Revisornævnet for blandt andet ovenstående forhold, hvor revisor burde have taget forbehold for en utilstrækkelig beskrivelse af forholdet, jf. Revisornævnets kendelse af 29. maj 2013 (52/2012).

4.2 Going concern relevant som regnskabsprincip – tilstrækkelig beskrivelse af usikkerheden

Når going concern anses som relevant regnskabsprincip og årsrapporten indeholder tilstrækkelig beskrivelse af usikkerheden, er det god revisorskik, at revisor afgiver en supplerende oplysning.

Eksempel 11 - Usikkerhed om going concern tilstrækkelig beskrevet – manglende supplerende oplysning

Revisortilsynet har indbragt en revisor for ikke at afgive en supplerende oplysning med henvisning til ledelsens beskrivelse af usikkerheden om going concern. Der forelå i den konkrete sag tydelige indikationer på usikkerhed om virksomhedens evne til at fortsætte driften og ledelsen havde beskrevet forholdet i ledelsesberetningen. Der var tale om en årsrapport for regnskabsåret 2008, hvor ledelsesberetningen var omfattet af revisionspligten.

Revisornævnet konkluderede, at revisor burde have afgivet en supplerende oplysning og derfor havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen og tilsidesat god revisorskik. Revisor blev ikendt en bøde på 40.000 kr. for flere forhold, jf. Revisornævnets kendelse af 10. april 2013 (121/2011).

4.3 Sammenblanding af going concern og kapitaltab

Der ses ofte eksempler på sammenblanding af reglerne om supplerende oplysninger vedrørende kapitaltab og supplerende oplysninger vedrørende going concern.

Det fremgår af ISA 570, A2, at negativ egenkapital eller manglende overholdelse af kapitalkrav, kan være indikation på væsentlig usikkerhed om virksomhedens evne til at fortsætte driften. Kapitaltab er imidlertid ikke altid sammenfaldende med usikkerhed om going concern. Revisor skal derfor, ved afgivelse af sin erklæring skelne mellem, om der alene er tale om, at ledelsen ikke har opfyldt sine pligter vedrørende kapitaltab eller der også er tale om usikkerhed om going concern.

Foreligger der kapitaltab, og har ledelsen ikke overholdt sine forpligtelser i henhold til selskabslovens § 119, skal revisor i henhold til erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, nr. 2, afgive en supplerende oplysning herom (supplerende oplysning vedrørende andre forhold).

Det er Erhvervsstyrelsens opfattelse, at revisor ikke skal afgive supplerende oplysning om kapitaltab, såfremt ledelsen har overholdt sine pligter og derfor ikke kan ifalde ansvar. Dette skyldes, at den supplerende oplysning i dette tilfælde ikke har nogen værdi for regnskabslæser. Såfremt der som følge af blandt andet kapitaltabssituationer eksisterer going concern problemer, skal dette adresseres særskilt.

Eksempel 12 - Sammenblanding af kapitaltab og going concern

Efterfølgende er eksempler på situationer, hvor revisor har sammenblandet oplysninger om kapitaltab og going concern usikkerheder. Endvidere har eksemplerne givet anledning til tvivl om, hvorvidt ledelsen rent faktisk har overholdt sine pligter efter SEL § 119.

”.. Supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet

Uden at modificere vores konklusion, gør vi opmærksom på, at selskabet har tabt over halvdelen af selskabskapitalen og er dermed omfattet af kapitaltabsbestemmelserne i selskabslovens §119. Vi har vurderet at selskabet kan fortsætte driften de næste 12 måneder fra balancedagen.”

”...Supplerende oplysninger

Uden at tage forbehold henleder vi opmærksomheden på, at selskabet har tabt mere end halvdelen af anpartskapitalen. Selskabets ledelse forventer, at de nuværende kreditfaciliteter kan opretholdes, hvorfor selskabets ledelse har aflagt årsregnskabet med fortsat drift for øje.”

”...Supplerende oplysninger

Selskabet har tabt sin egenkapital og opfylder dermed ikke lovgivningens krav til kapitalgrundlag. Der henvises i øvrigt til ledelsesberetningen.”

”..Supplerende oplysninger om andre forhold

Selskabet har tabt selskabskapitalen. Ledelsen forventer, at selskabskapitalen retableres ved egen indtjening jævnfør ledelsesberetningen. Vi er enige i ledelsens vurdering.”

5. Fejl i modifikation af konklusionen som følge af forbehold

Det fremgår af erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 5, og af ISA 705, at et forbehold i revisors erklæring skal føre til en modifikation af revisionspåtegningens konklusion. Nedenstående tabel fra erklæringsvejledningen illustrerer typer af forbeholdssituationer og deres indvirkning på konklusionsafsnittet. Det fremgår af nedenstående, at der kun er 4 forskellige måder at modificere konklusionen på, hvis revisor har taget forbehold i revisionspåtegningen.

	Begrænsning i omfanget af revisors arbejde	Uenighed med ledelsen
Konklusion med forbehold - Væsentligt men ikke gennemgribende	”Bortset fra mulig indvirkning af det i forbeholdet anførte, giver regnskabet et retvisende billede...”	”Bortset fra det i forbeholdet anførte, giver regnskabet et retvisende billede ...”
Konklusion kan ikke gives - Væsentligt og gennemgribende	”Som følge af det i forbeholdet anførte, kan revisionen ikke gennemføres, hvorfor der ikke kan udtrykkes en konklusion ...”	Ikke relevant
Afkræftende konklusion - Væsentligt og gennemgribende	Ikke relevant	”..regnskabet, som følge af det i forbeholdet anførte, ikke giver et retvisende billede...”

5.1 Begrænsning i revisors arbejde – ikke gennemgribende forhold

En konklusion modificeret med ”Bortset fra mulig indvirkning af det i forbeholdet anførte giver regnskabet et retvisende billede” benyttes i de situationer, hvor revisor ikke har haft mulighed for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for, om et væsentligt men ikke gennemgribende forhold i regnskabet er retvisende. Denne modifikation kan eksempelvis være relevant i tilfælde, hvor revisor bliver valgt efter statusdagen og tager forbehold for tilstedeværelsen af en virksomheds varelager, og dette varelager ikke udgør en så stor del af virksomhedens balance, at forholdet må karakteriseres som gennemgribende.

Eksempel 13 – Manglende modifikation af konklusionen

I en sag hvor en revisor ikke havde tilstrækkeligt revisionsbevis vedrørende værdiansættelsen af en ejendom, indbragte Revisortilsynet revisor for Revisornævnet, da revisor havde afgivet nedenstående forbehold og konklusion. Revisornævnet har endnu ikke offentliggjort afgørelsen i sagen.

”...Forbehold

Selskabets ejendom er solgt i 2011, hvorfor der tages forbehold for værdiansættelsen i regnskabet. Den endelige afståelsessum kan dog ikke endeligt opgøres på nuværende tidspunkt. En nedskrivning af ejendomsværdien vil formindske den udskudte skat.

Konklusion

Det er vor opfattelse, at årsregnskabet giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 2010 samt af...”

5.2 Uenighed med ledelsen – ikke gennemgribende forhold

En konklusion modificeret med ”Bortset fra det i forbeholdet anførte giver regnskabet et retvisende billede” benyttes i de situationer, hvor revisor er uenig med ledelsen om et væsentligt men ikke gennemgribende forhold i regnskabet, og revisor har taget forbehold herfor. Denne modifikation kan eksempelvis være relevant i tilfælde, hvor revisor tager forbehold for, at der ikke er afskrevet på en ejendom, og hvor den manglende afskrivning ikke er gennemgribende for regnskabet. Forskellen til ovenstående eksempel omkring tilstedeværelsen af varelageret er her, at revisor er vidende om en fejl i regnskabet, mens revisor i eksemplet med varelageret mangler viden i form af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

Eksempel 14 – Manglende modifikation af konklusionen

Erhvervsstyrelsen har set nedenstående forbehold og konklusion i en påtegning. Revisor blev indbragt for Revisornævnet og blev ikendt en bøde på 50.000 kr., jf. Revisornævnets kendelse af 13. august 2011 (68/2010) for flere overtrædelser af erklæringsbekendtgørelsen.

”...Revisionen har givet anledning til følgende forbehold:

Der er ikke hensat til tab på debitorer, der skal derfor tages forbehold af værdiansættelsen af debitorer.

Lager er medtaget ud fra oplysninger fra direktionen.

Konklusion

Det er vor opfattelse af årsrapporten giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og den finansielle stilling pr. 30. juni 2009 samt af...

5.3 Begrænsning i revisors arbejde – gennemgribende forhold

Kan revisor ikke opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende forhold, der må karakteriseres som gennemgribende for regnskabet, kan revisor ikke udtrykke en konklusion om regnskabet. Revisor skal i et sådant tilfælde anføre, at som følge af det i forbeholdet anførte, kan revisionen ikke gennemføres, hvorfor revisor ikke kan udtrykke en konklusion om årsregnskabet. Denne oplysning skal jf. erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 5, gives i et særskilt afsnit efter afsnittet med forbeholdet. Revisor skal i en sådan situation huske at tilpasse resten af revisionspåtegningen, således at det blandt andet ikke fremgår, at ”Vi har udført revisionen i overensstemmelse med internationale standarder om revision...”. Denne modifikation kan eksempelvis være relevant i tilfælde, hvor hele eller store dele af regnskabsmaterialet er bortkommet, og revisor derfor ikke kan opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende gennemgribende forhold i regnskabet.

Eksempel 15 – Forkert modifikation af konklusionen

Erhvervsstyrelsen har indbragt en revisor for Revisornævnet, idet revisor havde afgivet nedenstående påtegning.

”... Forbehold

Vi tager forbehold for værdiansættelsen af selskabets pantebrevsportefølje, som indgår i årsregnskabet med 205.690 tkr. Selskabet har foretaget vurdering af tabsrisiko på pantebrevsporteføljen. Vi har som følge af den aktuelle finansielle situation i samfundet og markedet for pantebrevshandel ikke kunnet opnå tilstrækkeligt revisionsbevis for værdiansættelsen af pantebrevene, herunder den samlede tabsrisiko.

Konklusion

Det er vores opfattelse, at årsregnskabet, bortset fra det anførte forbehold, giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 2010 samt af...

De i forbeholdet omtalte pantebreve udgjorde 94 % af virksomhedens balance-sum. Revisornævnet fandt, at der var tale om, at forbeholdet for værdiansættelsen af pantebrevene var væsentligt og gennemgribende og ikendte revisor en bøde på 50.000 kr. for blandt andet ovenstående forhold, jf. Revisornævnets kendelse af 4. marts 2013 (10/2012).

Eksempel 16 – Forkert modifikation af konklusionen

Revisortilsynet har i en sag indbragt en revisor for Revisornævnet, idet revisoren blandt andet havde afgivet nedenstående påtegning.

”Forbehold

Selskabets bogføring udgør som følge af væsentlige mangler ikke et pålideligt grundlag for udarbejdelse af årsrapporten. Der er ikke foretaget en pålidelig rekonstruktion af alle registreringer, og der henstår væsentlige, uafklarede differencer. Vi tager derfor forbehold for regnskabsgrundlaget.

....

Konklusion

Det er vores opfattelse, at regnskabet, med foranstående forbehold, giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 2010 samt at...

Revisor blev ikendt en bøde på 75.000 kr. af Revisornævnet for blandt andre ovenstående forhold, jf. Revisornævnets kendelse af 29. maj 2013 (52/2012).

5.4 Uenighed med ledelsen – gennemgribende forhold

En konklusion modificeret med ”Som følge af det i forbeholdet anførte giver regnskabet ikke et retvisende billede” benyttes i de situationer, hvor revisor er vidende om, at regnskabet er fejlagtigt, og hvor denne (eller disse) fejl er så gennemgribende, at de bevirker, at en konklusion modificeret med et ”bortset fra” ikke er tilstrækkelig til at vise, at regnskabet er misvisende. Denne modifikation er altid relevant, når en virksomhed aflægger et regnskab efter going concern forudsætningen, og revisor vurderer, at going concern forudsætningen ikke er til stede, jf. ISA 570, afsnit 21. Den afkræftende konklusion kan også være relevant i tilfælde, hvor revisor konkluderer, at en enkelt regnskabspost ikke er retvisende, hvis regnskabsposten eksempelvis udgør en stor del af en virksomheds balancesum, og forholdet derfor betegnes som gennemgribende for regnskabet.

Eksempel 17 – Afkræftende konklusion – gennemgribende forhold

Erhvervsstyrelsen har indbragt to revisorer for Revisornævnet, idet revisorerne havde afgivet nedenstående påtegning:

”Forbehold

... Selskabet har modtaget tilbud om finansieringstilsagn angående likviditetsfacilitet til koncernen fra koncernens primære bankforbindelse. Baseret på det forventede behov vurderes koncernens kreditfacilitet utilstrækkelig til, at der vil være likviditetsmæssig dækning til koncernens fortsatte drift. Som følge af gensidige finansielle støtteerklæringer og kryds-selvskyldnerkaution mellem koncernens selskaber, vurderes selskabets likviditetsfacilitet ligeledes utilstrækkelig til, at der vil være likviditetsmæssig dækning til selskabets fortsatte drift. Vi tager derfor forbehold for, at årsrapporten er aflagt under forudsætning af fortsat drift.

Konklusion

Det er vor opfattelse, at årsrapporten, bortset fra den mulige indvirkning af det i forbeholdet anførte, giver et retvisende billede af koncernens og moderselskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31.12.08 samt af...

Revisornævnet idømte hver af revisorerne en bøde på 50.000 kr. for ikke at modificere konklusionen korrekt, jf. Revisornævnets kendelse af 29. juni 2011 (51/2010).

Eksempel 18 – Manglende modifikation af konklusionen

Erhvervsstyrelsen har ligeledes indbragt en revisor for Revisornævnet, idet revisor havde afgivet nedenstående påtegning.

”Forbehold

Årsrapporten er aflagt under forudsætning om fortsat drift. Selskabet har tabt hele selskabskapitalen og evnen til at fortsætte driften er afhængig af, at de nu-

værende kreditfaciliteter opretholdes. Forholdene indebærer, at der er betydelig usikkerhed om selskabets evne til at fortsætte driften, hvorfor der tages forbehold for going concern.

Konklusion

Det er vores opfattelse, at årsregnskabet giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 2010 samt af..."

Revisornævnet lagde til grund, at revisor havde taget forbehold for going concern og idømte revisor en bøde på 50.000 kr. for blandt andet dette forhold, jf. Revisornævnets kendelse af 17. april 2013 (123/2011).

6. Andre fejltyper

Der konstateres også andre overtrædelser i forbindelse med erklæringsafgivelsen. Nedenfor er angivet nogle eksempler.

6.1 Ikke godkendt revisor underskriver sammen med godkendt revisor i revisionspåtegningen

Det er i flere tilfælde konstateret, at en ikke godkendt revisor er medunderskriver på en revisionspåtegning, hvilket ikke er tilladt.

Det fremgår af revisorlovens § 19, stk. 1, at godkendte revisorer ikke må afgive revisionspåtegninger på regnskaber sammen med andre end godkendte revisorer. Revisor kan i særlige tilfælde afgive revisionspåtegninger sammen med rigsrevisor i henhold til revisorlovens § 19, stk. 3.

Revisortilsynet indbragte i en sag revisor for i en revisionspåtegning at have haft en ikke godkendt revisor, som medunderskriver. Revisornævnet ikendte revisor en bøde på 5.000 kr., jf. Revisornævnets kendelse af 17. december 2012 (92/2011).

6.2 Sammenblanding af erklæringstyper herunder forkert grad af sikkerhed

Der konstateres fortsat erklæringer, hvor forskellige erklæringstyper bliver sammenblandet. Det har typisk været en blanding af en reviewerklæring og en erklæring om assistance.

Når en erklæring fremstår som en erklæring med sikkerhed, har regnskabsbruger en berettiget forventning til, at revisor har udført arbejde, der understøtter den afgivne erklæring. Hvis revisor fejlagtigt udtrykker en grad af sikkerhed i sin erklæring, kan regnskabsbruger få en falsk tillid til indholdet i erklæringsemnet. Det er derfor alvorligt, når revisor afgiver erklæringer, som udtrykker en grad af sikkerhed, der ikke er i overensstemmelse med det underliggende arbejde.