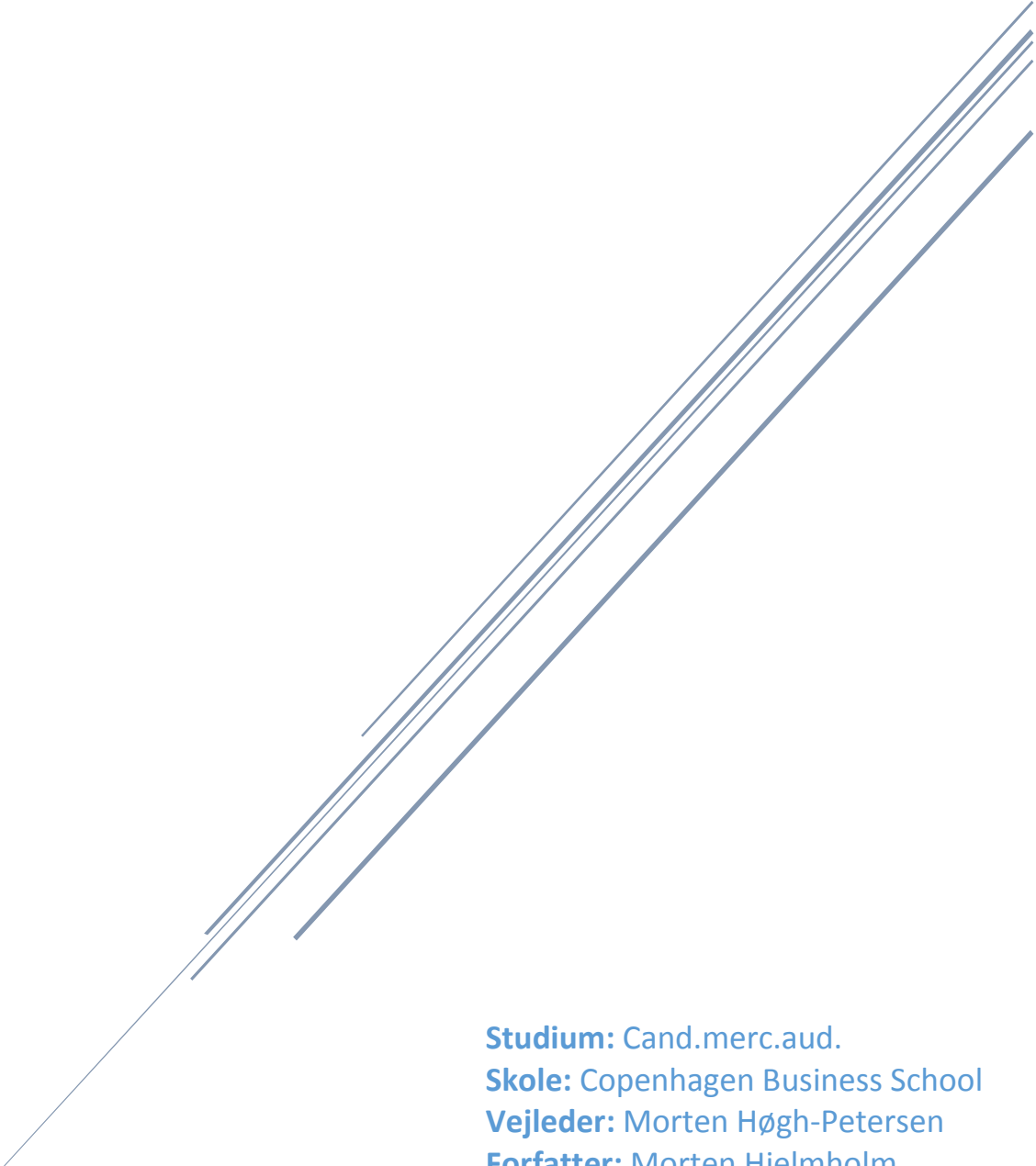


GOING CONCERN

- En gennemgang af revisors faldgruber i forbindelse med vurdering af Going concern
- *“An examination of the pitfalls in connection with auditors assessment of Going Concern”*



Studium: Cand.merc.aud.
Skole: Copenhagen Business School
Vejleder: Morten Høgh-Petersen
Forfatter: Morten Hjelmholm
Anslag: 154.101 **Beregnet sider:** 68
Dato for aflevering: 19. maj 2016

Contents

Executive summary in English	1
Indledning	2
Problemformulering	3
Rammerne for afhandlingen	3
Målgruppe	3
Metode	3
Afgrænsning	4
Kildekritik	4
Opbygning af afhandling	5
Forkortelser og beskrivelse	6
Going Concern	7
Definition af Going Concern	7
Årsregnskabsloven	7
ISA	8
Ledelsens ansvar	8
Revisors ansvar	10
Revisors proces	11
Identifikation af klient og uafhængighed	11
Revisionsaftale	13
Planlægning	14
Udførelse	17
Revisors overvejelser og vurdering af Going concern	18
Rapportering	22
Revisionsprotokol	22
Revisionspåtegning	23
Forskel imellem revisors forskellige erklæringer	26
1) Revision.....	26
2) Udvidet gennemgang:.....	26
3) Review.....	27
4) Erklæring uden sikkerhed	28
Revisortilsynet	29
Gennemgang af praktiske problemstillinger	30
Historisk udvikling af konkuser	30
Gennemgang af Revisornævnets afgørelser vedrørende Going Concern for 2014-2016	31
Den 17. september 2014 – sagsnr. 176/2013 – Revisortilsynet mod registreret revisor A	31

Den 19. september 2014 – sagsnr. 181/2013 og 182/2013 – Revisortilsynet mod registreret revisor B	34
Den 10. oktober 2014 – sagsnr. 23/2014 og 24/2014 – Revisortilsynet mod registreret revisor A og statsautoriseret revisor B	36
Den 24. oktober 2014 – sagsnr. 162/2013 – Revisortilsynet mod registreret revisor Tommy Karl Larsen	39
Den 24. oktober 2014 – sagsnr. 13/2014 – Revisortilsynet mod registreret revisor Q	41
Den 31. oktober 2014 – sagsnr. 164/2013 – Revisortilsynet mod registreret revisor Poul Neumeyer	44
Den 26. februar 2015 – sagsnr. 11/2014 – Revisortilsynet mod registreret revisor Søren Andersen Sørensen	47
Den 29. april 2015 – sagsnr. 68/2014 – Revisortilsynet mod registreret revisor Henrik Ardal Andersen	50
Den 22. maj 2015 – sagsnr. 072/2014 – Revisortilsynet mod registreret revisor Poul Vogelius	53
Den 22. maj 2015 – sagsnr. 73/2014 – Revisortilsynet mod registreret revisor Mai-Britt Bechgaard Spliid	56
Den 7. juli 2015 – sagsnr. 11/2015 – Revisortilsynet mod registreret revisor Elsebeth Schiønning	58
Den 13. juli 2015 – sagsnr. 99/2014 – Revisortilsynet mod statsautoriseret revisor Ole Nørrelund Hansen	62
Den 10. september 2015 – sagsnr. 11/2015 – SKAT mod statsautoriseret revisor Søren Kahr	64
Den 10. september 2015 – sagsnr. 81/2014 – Revisortilsynet mod registreret revisor Poul Johansson	67
Den 14. september 2015 – sagsnr. 102/2014 – Revisortilsynet mod statsautoriseret revisor Michael Bo Andersen	70
Opsamling af dommene	73
Konklusion	74
Perspektivering	77
Litteraturliste	78
Bøger	78
International revisionsstandarder m.v.	78
Love og bekendtgørelser	78
Domme og afgørelser	78
Hjemmesider og artikler	79
Bilag	80

Executive summary in English

The official annual report is the company's way of telling the users of the financial statements how the company performs. This is also a way to tell if the company's ability to continue their operation is doubtful or risky but this can be a negative solution for the company to tell. Are the future and present co-operation with customers and suppliers going to be jeopardize because the annual report is showing that there is doubt about the consist and future of the company?

Every fourth auditor had in 2014 given an auditors opinion without and confirming conclusion and in 2012 where there 33,000 annual reports that contained an auditors opinion with a modification.

It is the top management's responsibility to make the annual report and to make it true and fair.

It is the auditor's responsibility to audit the assessment for which the top management has made. If the top management does not assess that there are uncertainty about Going concern but there is no way there can document and prove this to their auditor, then the auditor should make sure to show this in the auditors opinion if the top management does not show this in the annual report. The auditors opinion should therefore be modified which additional information if it is a low degree of dispute but if it is a fundamental misinformation to make the annual report which no doubt of Going concern then the auditor should make the auditors opinion as a qualified auditors report.

The following master thesis addresses the definition of the term Going concern and where the pitfalls are in the process of the auditor when auditing Going concern. The master thesis will go through the process of the audit and what the international standards of auditing says about auditing Going concern. The auditors way of reporting if the auditor disagree with the management are also described.

This master thesis are last going to examine judicial decisions in 2014 and 2015 round auditors who is charged round poor auditing of Going concern and based on these results make a conclusion round what auditors should have more focus on round auditing Going concern. The "Revisornævnet" are the court for which the auditors will be charged in if the auditor fail to comply with the Danish Financial Statements Act, the executive order on statements made by state-authorized/-ised and registered accountants and etc.

Indledning

Et selskabs årsrapport fortæller omverdenen, hvorledes det forgangne regnskabsår af økonomiske aktiviteter er gået. Denne rapport bruges af alle interessenter og kan påvirke selskabet positivt men også negativt. De fremtidige samhandelsaftaler med kunder og leverandører bliver blandt andet udarbejdet på baggrund af den seneste offentliggjorte årsrapport, da denne kan fortælle, hvorvidt kunder og leverandørerne kan forvente et samarbejde med en solidt og velkonsolideret samarbejdspartner.¹

I 2012 kunne man for ca. 185.000 selskaber² læse i den reviderede offentliggjorte årsrapport, om den offentlige tillidsrepræsentants og valgte selskabsrevisors var enig med ledelsen af selskabets fremtidige overlevelse i det kommende år og lidt mere var. Det kan have fatale konsekvenser for selskaber, hvis deres valgte revisor skriver en supplerende oplysning i deres revisionspåtegning eller sågar tager fuldt forbehold for selskabets evne til at overleve de kommende 12 måneder – også kaldt Going concern.

De danske selskabers afkastning/indtjening for 2012 er faldet markant. Hvor et selskab i 1997 indtjente cirka 11 kr. for hver 100 kr. i omsætning, er samme nøgletal faldet til 6,5 kr. i 2012, og giver derfor markant pres på de danske selskaber, og deres evne til at fortsætte deres drift.³ FSR skriver ligeledes, at cirka hver femte reviderede årsregnskab ikke havde en blank påtegning i 2012 – det vil sige 33.000 selskaber. I 2014 havde hver fjerde revisor givet en afkræftende konklusion i deres revisionspåtegning – det vil sige, at årsregnskabet som helhed ikke giver et retvisende billede, og hvoraf otte ud af de ti vedrør omkring usikkerhed omkring Going concern. Ni ud af ti revisorer har i 2014 skrevet supplerende oplysninger til deres revisionspåtegning, hvor hovedårsagen også var usikkerhed om Going concern.⁴ Der var 3.964 konkurser i Danmark i 2014⁵, hvor der skulle undersøges, hvem der havde ansvaret for konkursen – kunne eksterne kreditorer rette ansvaret mod revisoren og sin eftertragede ansvarsforsikring, således de kunne få erstatning eller ville de kun få en dividende af konkursboet? Det ansvar skal placeres, men hvem har egentlig ansvaret? og efterfølgende – kan revisor ifalde erstatningskrav, hvor selskabets ledelse har vurderet selskabets evne til at fortsætte deres drift som sikker, og revisor er enig, hvor selskabet efterfølgende er gået

¹ Bekræftet af interview med Group Procurement Manager Bo Jørgensen – ansat i den globale ventilationskoncern Novenco Marine & Offshore A/S.

² Jf. analyse fra FSR i 2014 er der 185.000 selskaber i 2012, der havde en revisionspåtegning.

<http://www.fsr.dk/~media/Files/Presse%20og%20nyheder/Analyser/Analyser/2014/Spejlprofil%20FINAL.ashx>

³ <http://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Pressemeddelelser/2015->

[pressemeddelelser/Virksomhedernes%20evne%20til%20at%20tjene%20penge%20er%20faldet%20markant](http://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Pressemeddelelser/2015-)

⁴ <http://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Pressemeddelelser/2015->
[pressemeddelelser/Usikkerhed-om-virksomhedernes-overlevelse-aarsag-til-de-fleste-advarselsflag-fra-revisorerne](http://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Pressemeddelelser/2015-)

⁵ Statistik indhentet via Danmarks Statistik for 2014

konkurs? Disse problemstillinger vil denne afhandling dykke længere ned i og undersøge hvornår revisor ifaldt erstatning, dømt ved Revisornævnet. Indeværende afhandling vil bygges på baggrund af nedenstående problemstilling:

Problemformulering

Hovedproblemstilling:

Hvor i revisionsprocessen kan man finde faldgrupper ved revisors revision af Going concern for et selskab?

Med tilknyttede underspørgsmål:

Hvorledes skal ledelsens af et selskab afdække Going concern ved udarbejdelse af et årsregnskab, og hvilket ansvar har ledelsen?

Hvilken proces skal revisor igennem i forbindelse med revisionen af et årsregnskab, således at revisionspåtegningen bliver udformet tilstrækkeligt med hensyn til Going concern?

Hvorledes bliver domme for 2014, 2015 og 2016 fra Revisornævnet behandlet vedrørende mangler i forbindelse med revisionen af Going concern?

Rammerne for afhandlingen

Målgruppe

Målgruppen for afhandlingen er revisorstuderende på cand.merc.aud. som hovedgruppe, der ønsker at få et dybdegående indblik i selskabets ledelse samt revisors proces vedrørende Going concern i forbindelse med aflæggelse af et årsregnskab. Læseren vil herefter have fået et overblik over ledelsens og revisors proces samt faldgrupper på området. Denne viden vil læseren kunne bruge i forbindelse med sit eventuelle fremtidige virke som revisor.

Metode

Afhandlingen vil som hovedgrundlag være bygget på en fremstilling af en teoretisk beskrivelse, og derefter sammenholdt med de praktiske forhold - en deduktiv metode.⁶ Afhandlingen er skrevet

⁶ Den skinbarlige virkelighed (2005) – af Ib Andersen

med udgangspunkt i kvantitative, sekundære dataindsamlinger. Den vil ligeledes underbygges med videnskabelige artikler, gældende lovgivning samt søgt information via internettet.

Afhandlingen er opbygget således, at den bør læses kronologisk, da der er ligger en naturlig rækkefølge heri.

Afgrænsning

Afhandlingen vil udelukkende behandle de regler og vejledninger, der på tidspunktet for afhandlingens udarbejdelse er gældende i Danmark. Afhandlingen vil således ikke gennemgå og analysere historiske regler og vejledninger. Afhandlingen vil udelukkende behandle Going concern i forbindelse med revision af årsregnskaber for juridiske selskaber. Erklæringer om assistance, Review samt erklæringer med udvidet gennemgang vil ikke blive behandlet foruden det vil blive diskuteret om eventuelle teoretiske forskelle imellem de forskellige erklæringer, og den proces som revisor skal igennem med henblik på at afdække Going concern. Ligeledes vil afhandlingen ikke behandle revision af øvrige opgaver, såsom budgetter med videre, hvor revisor også kan give erklæringer. Afhandlingen vil ikke omhandle størrelsen af idømte boder eller typen af eventuelle disciplinærsager over for revisor, foruden at konkludere på problemformuleringen. Afhandlingen vil behandle afgørelser og domme, som er dømt i 2014, 2015 og 2016 i forbindelse med sådanne sager, for at kunne lokalisere de udfordringer og faldgruber, som revisor er blevet idømt vedrørende revisionen af Going concern. Afhandlingen er afgrænset fra speciallovgivning i forhold til revision af finansielle selskaber og børsnoterede selskaber. Afhandlingen indeholder kun henvisninger til speciallovgivning, hvor det har indflydelse på afhandlingen.

Der vil ikke i forbindelse med gennemgangen af de offentliggjorte domme drages konklusioner om de forskellige erklæringstyper har haft indvirkning på afgørelsen.

Kildekritik

I afhandlingen er der anvendt eksterne kilder til at underbygge den beskrevet teori samt konklusion. Herunder er der anvendt eksterne kilder i forbindelse med undersøgelse af de gennemgåede domme omkring Going concern og revisors ansvar.

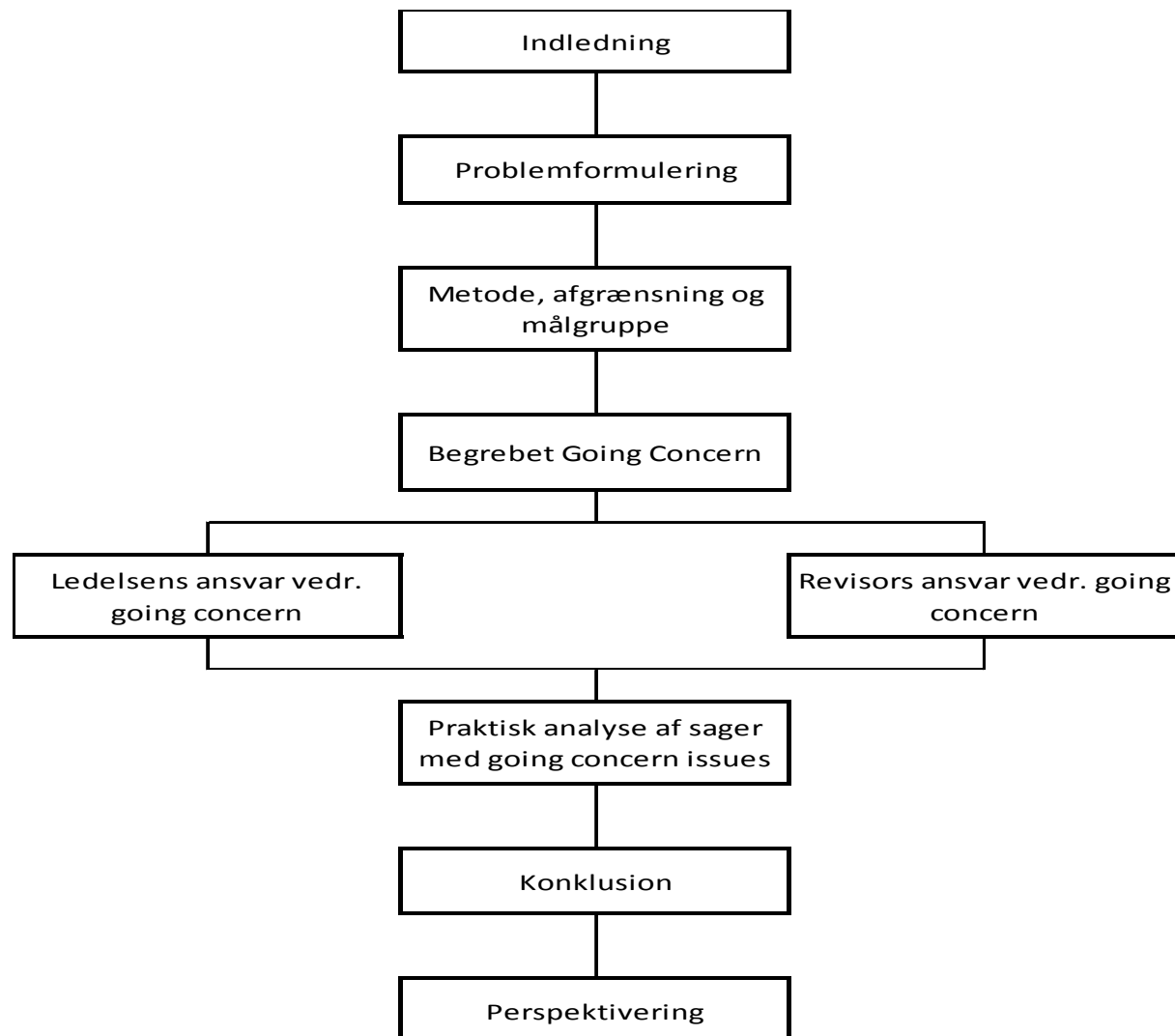
Alle eksterne kilder er nøje gennemgået for at sikre validiteten i den skrevne information, således de kan med sikkerhed underbygge afhandlingens omfang og indhold.

Der er primært anvendt lærebøger anvendt på CBS⁷ under studiet cand.merc.aud. samt henvisninger til Foreningen for Statsautoriserede Revisorer (FSR) som anses for værende meget valide kilder.

Ligeledes anses Revisornævnets afgørelser også som værende meget valide.

Opbygning af afhandling

Afhandlingens opbygning er inddelt i 3 dele, som ligeledes er illustreret ved nedenstående figur:



8

Afhandlingens opbygning består af et indledende teoretisk afsnit, hvorpå der introduceres til begrebet Going Concern, og hvordan det bliver brugt i den praktiske hverdag. Derefter opdeles ansvaret for vurderingen af Going concern i to teoretiske områder. Det består af ledelsens i et

⁷ Copenhagen Business School – Cand.merc.aud.

⁸ Figur udarbejdet af Morten Hjelmholm

selskabs ansvar, og den generalforsamlingsvalgte revisors ansvar i forbindelse med revisionen af selskabets årsregnskab, og hvilken effekt vurderingen kan give en revisionspåtegning på årsregnskabet. Efter definitionen af ansvaret teoretisk vil afhandlingen gå videre til den praktiske del og gennemgå domme og kendelser afsagt ved Revisornævnet⁹. Dette vil kunne give et indblik i, hvor grænsen imellem selskabets ledelses ansvar og revisors ansvar er. Der vil blive forsøgt at få gennemgået domme og kendelser med forskellige scenarier udvalgt på baggrund om hvorvidt revisors påtegning indeholdt forbehold, supplerende oplysninger eller hvor der var afgivet en blank påtegning.¹⁰

Forkortelser og beskrivelse

FSR – Foreningen for Statsautoriserede Revisorer¹¹

FSR er en brancheorganisation for godkendte revisorer i Danmark, og de varetager de politiske og faglige interesser for de danske revisorer.

FSR sætter dagsordenen og markerer sig i den erhvervs- og samfundspolitiske debat med analyser, synspunkter og løsninger på de udfordringer det danske erhvervsliv og økonomi har af eventuelle udfordringer. Foreningen er med til at sikre de korrekte rammebetingelser og hjælper med, at de danske revisormedlemmer kan give erklæringsudmeldelser.

ISA – International Standards on Auditing (Revisionsstandarder)¹²

De internationale revisionsstandarder bliver også anvendt i Danmark og disse har afløst Revisionsstandarderne (RS 1 – RS 810). De internationale revisionsstandarder fik virkning for revision af regnskaber, der havde regnskabsstart den 15. december 2010 eller senere.

Det er International Federation of Accountants (IFAC), der opdaterer de internationale revisionsstandarder. Standarderne er oversat til dansk, og efter EU's godkendelse af den danske oversættelse er disse udsendt i april 2011.

⁹ Revisornævnet er en uafhængig administrativ klageinstans, der behandler klager over registrerede eller statsautoriserede revisorer med henvisning til <https://erhvervsstyrelsen.dk/om-revisornaevnet>

¹⁰ En blank påtegning betyder at revisor ikke har fundet fejl der væsentligt ændrer regnskabsbrugers opfattelse ved gennemlæsning af årsregnskabet – herunder har revisor vurderet at Going concern ikke er et emne for den pågældende selskab.

¹¹ <http://www.fsr.dk/Om%20os>

¹² http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Revision%20og%20andre%20erklæringsopgaver/Internationale%20Standarder%20om%20Kvalitetsstyring%20og%20Revision%20samt%20yderligere%20krav%20i%20følge%20danske/Oversigt%20over%20ISAer%20udsendt%20siden%202009%20-%20i%20DK%20april%202011

ÅRL – Årsregnskabsloven¹³

Årsregnskabsloven regulerer årsregnskabet for alle erhvervsdrivende selskaber jf. ÅRL, §1, dog med undtagelse af selskaber omfattet af regnskabsregler fastsat ved eller i henhold til lovgivningen for finansielle selskaber, statens regnskabsvæsen eller udelukkende er omfattet af regnskabsregler om kommunernes styrelse.

Going Concern

Definition af Going Concern

Den direkte definition af Going Concern er et selskabs evne til at kunne fortsætte sin drift, og det er en decideret vurderingsproces fra henholdsvis ledelsen samt den generalforsamlingsvalgte revisor, når årsregnskabet for selskabet skal aflægges.

Dette begreb bruges til at fortælle regnskabslæser, at de kan forvente, at selskabet kan overleve i minimum 12 måneder mere til aflæggelse af næste års årsregnskab. Definitionen står ligeledes også beskrevet i ISA 570 med følgende direkte formulering:

”Ved forudsætningen om fortsat drift anses et selskab for at kunne fortsætte driften i en overskuelig fremtid. Et regnskab med generelt formål udarbejdes på grundlag af en forudsætning om fortsat drift, medmindre den daglige ledelse har til hensigt at likvidere selskabet eller indstille driften, eller ikke har andet realistisk alternativ end at gøre dette.”

Årsregnskabsloven

Hver gang et selskab aflægger et årsregnskab, da skal denne aflægges efter at selskabet er Going concern. Det vil sige, at selskabet har en evne til at fortætte sin drift. Dette er en grundlæggende forudsætning defineret i årsregnskabsloven med mindre, at selskabets aktivitet skal afvikles eller ikke kan antages at kunne fortsætte sin drift.¹⁴ Dette er med til at sikre, at regnskabslæser også kan forudsætte, at hvis andet ikke er nævnt, så er Going concern for det pågældende selskab også vurderet både fra ledelsen samt revisor som værende tilstede. Derfor må selskabet således ikke være i risiko for at gå konkurs.

¹³ <https://www.retsinformation.dk/forms/r0710.aspx?id=175792>

¹⁴ ÅRL §13, pkt. 4

Hvis selskabet ikke er Going concern, da skal årsregnskabet ikke opgøres herefter. Derved skal selskabets klassifikation og opstilling samt indregning og måling tilpasses efter afvikling.¹⁵

Regnskabslæser skal ligeledes gøres opmærksom på at årsregnskabet ikke aflægges med opfyldt forudsætning omkring Going concern, hvilke regnskabspraksis der så er anvendt, samt hvorfor Going concern ikke er tilstede.¹⁶

Dette sker blandt andet ved at tilrette målingen af aktiver og passer, så den udviser den reelle salgsværdi ved ophør af selskabet – resultatet af dette kunne være, at aktivers værdi falder, da de muligvis ikke kan realiseres til den bogførte værdi samt gældsforpligtelser vil stige, da disse skal realiseres tidligere end forventet. Dog skal dette ses selskab for selskab, da der er mange faktorer, der indspiller ved disse værdiansættelser.

ISA

I de internationale standarder for revision (ISA) er Going concern defineret og beskrevet i ISA 570.

Her defineres forsætningen for fortsat drift som: "Selskabet kan fortsætte driften i en overskuelig fremtid".¹⁷

Det er ligeledes beskrevet heri, at ansvaret for vurderingen af selskabets evne til at kunne fortsætte sin drift primært ligger på selskabets ledelse, da aflæggelse af et årsregnskab for selskabet kræver en forudsætning om fortsat drift, og det er ledelsen, der skal aflægge årsregnskabet for selskabet.¹⁸

Revisors ansvar er i øvrigt defineret under ISA 570, side 2, afsnit 6 og 7, hvor revisor skal opnå tilstrækkeligt og egnet dokumentation for, at ledelsens vurdering af forudsætningen for "Going concern ved udarbejdelsen og aflæggelsen af årsregnskabet er passende". Ligeledes skal revisor konkludere om, hvorvidt selskabets evne til at kunne fortsætte sin drift er forbundet med væsentlige usikkerheder.

Ledelsens ansvar

Ifølge regnskabsvejledning fra FSR, da er det "det øverste ledelsesorgan" defineret efter selskabets gældende lovgivning, vedtægter, aftale eller sædvane, der har ansvaret for at aflægge en årsrapport

¹⁵ PRL §13, pkt. 4

¹⁶ IAS 1, 23

¹⁷ ISA 570

¹⁸ ISA 570, side 1, afsnit 4

for selskabet.¹⁹ Det er hvert enkelt ledelsesmedlems ansvar, at årsrapporten bliver udarbejdet efter gældende lovgivning og eventuelt yderlig krav i selskabets vedtægter eller aftaler.²⁰

Ifølge ÅRL § 13 skal årsregnskabet udarbejdes efter 9 grundlæggende forudsætninger. Herunder skal årsregnskabet, jf. punkt 4, udarbejdes ud fra at driften af en aktivitet formodes at fortsætte, medmindre den ikke skal eller ikke antages at kunne fortsætte – også kaldet Going concern. Det vil sige, at ledelsen har ansvaret for at årsregnskabet bliver udarbejdet efter den forudsætning at driften formodes at fortsætte. Hvis ledelsen vurderer, at aktiviteten i selskabet skal afvikles, da skal klassifikation og opstilling samt indregning og måling tilpasses herefter.²¹ En aktivitet kan overordnet defineres som den aktivitet, der er i et selskab, og som skaber driften – der kan være flere aktiviteter i et selskab, men dette vil ikke være relevant i denne afhandling, hvorfor en aktivitet vil være defineret heri som et selskab. Det antages derfor, når regnskabsbruger læser årsregnskabet, at selskabet hverken har til hensigt for at lukke, skulle likvideres eller foretage væsentlig nedjustering i omfanget af driften. Hvis ledelsen har sådanne en hensigt, vil årsregnskabet skulle udarbejdes efter et andet princip – nemlig realisationsprincippet. Det fremgår af ÅRL § 8, stk. 2, at det er hvert enkelt medlem af de ansvarlige ledelsesorganers ansvar at foretage en vurdering og bedømme om selskabets evne til at fortsætte driften. Årsrapporten skal udarbejdes efter forudsætningen om Going concern – det vil sige med fortsat drift for øje - medmindre ledelsen har til hensigt at lade selskabet likvidere, bringe selskabet til ophør eller ikke har noget realistisk alternativ hertil.²²

Ved aflæggelse af årsregnskabet skal ledelsen vurdere, hvorvidt selskabet kan fortsætte driften i mindst 12 måneder fra statusdagen²³, men ikke begrænset til 12 måneder. Tidligere var det 12 måneder fra datoen, hvorpå ledelsen underskrev årsregnskabet. Ved ledelsens vurdering og bedømmelse skal der tages hensyn til al given viden om fremtiden. Hvis ledelsen har tvivl om selskabets evne til at fortsætte driften, da skal det præsenteres i årsregnskabet, således regnskabsbruger kan orienteres om dette. Dog har ledelsen 5 måneder efter statusdagen til at indsende årsregnskabet²⁴. Det vil sige, at ledelsen kan opnå viden om fremtiden²⁵ ved at vente med

¹⁹ Jf. "Regnskabsvejledning for klasse B- og C-virksomheder" fra 2016 fra FSR – danske revisorer's Regnskabstekniske Udvalg, afsnit 2.2.1.

²⁰ Jf. "Regnskabsvejledning for klasse B- og C-virksomheder" fra 2016 fra FSR – danske revisorer's Regnskabstekniske Udvalg, afsnit 2.2.2.

²¹ Ligeledes jf. ÅRL § 13, pkt. 4.

²² Jf. "Regnskabsvejledning for klasse B- og C-virksomheder" fra 2016 fra FSR – danske revisorer's Regnskabstekniske Udvalg, afsnit 3.3.1

²³ Statusdagen kan også defineres som den sidste dag i en regnskabsperiode – f.eks. 31. december.

²⁴ Jf. ÅRL § 138 for selskaber imellem regnskabsklasse A til C.

²⁵ Det næste regnskabsår.

at indsende årsregnskabet før i 5. måned, og derfor kan have faktisk viden op til 5 måneder inde i det nye regnskabsår.

Ovenstående bliver ligeledes også beskrevet som en del af IAS 1 – at det øverste ledelsesorgan skal ved vurderingen af, hvorvidt det er relevant, udarbejdet et årsregnskab efter Going concern, og derfra skal det øverste ledelsesorgan tage højde til al given information om fremtiden, dvs. mindst 12 måneder efter regnskabsårets afslutning.²⁶

Revisors ansvar

En revisors arbejde er reguleret efter gældende lovgivning, revisorloven, samt bestemt ud fra seneste standarder. Af disse kan det blandt andet nævnes International Standards of Auditing ellers også kaldt ISA-standarder.

Ifølge ISA-standarderne er det revisors følgende formål med revisionen med hensyn til Going concern:²⁷

- a) At opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for, at ledelsens anvendelse af forudsætningen om fortsat drift ved udarbejdelsen af regnskabet er passende,
- b) At på grundlag af det opnåede revisionsbevis kunne konkludere, hvorvidt der eksisterer en væsentlig usikkerhed i relation til begivenheder eller forhold, der kan rejse betydelig tvivl om selskabets evne til at fortsætte driften, og
- c) At fastslå konsekvenserne for revisors erklæring.

Som det beskrives i ISA 570²⁸, har nogle regnskabsmæssige begrebsrammer et udtrykkeligt krav til, at den daglige ledelse foretager en specifik vurdering af selskabets evne til at fortsætte driften. De øvrige regnskabsmæssige begrebsrammer har muligvis intet udtrykkeligt krav, men da Going concern er en grundlæggende forudsætning jf. ÅRL §13, punkt 4 som nævnt tidligere, da kræves det alligevel ledelsens stillingtagen omkring Going concern i forbindelse med aflæggelse af årsregnskabet.

²⁶ Jf. IAS 1, afsnit 26.

²⁷ Jf. ISA 570, afsnit 9 (Mål), side 2 – ”citeret”

²⁸ Jf. ISA 570, afsnit 3 (Ansvar for vurdering af selskabets evne til at fortsætte driften), side 1

Ifølge ISA 570 er det derfor revisors ansvar at revidere selskabets ledelses vurdering, i forhold til selskabets evne til at fortsætte sin fremtidig drift er realistiske, og hermed sikre tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.²⁹

Ifølge ISA 570 kan det dog ikke betragtes som en garanti for selskabets evne til at kunne fortsætte sin drift, hvis der er en manglende henvisning i revisors erklæring. Der er skrevet i ISA 200, at der er en væsentlig større risiko for at opdage væsentlig fejlinformationer, når det vedrører fremtidige begivenheder eller forhold.³⁰

Revisors proces

Identifikation af klient og uafhængighed

Revisionsprocessen for en revisor er beskrevet i retningslinjerne i ISA 'erne. Hele processen er flydende, og det betyder at revisor kan og skal vende tilbage til tidligere stadier i revisionsprocessen løbende, da revisor kan og vil få nye oplysninger hele tiden. Dette kan f.eks. ændre den valgte revisionsstrategi.³¹

Inden revisor igangsætter sin revision, skal der etableres et forhold imellem revisor og klient. I den forbindelse skal revisor afdække en række områder, for at konkludere om klienten overhovedet kan accepteres som kunde. Det er blandt andet:

- a) Identifikation af klienten
- b) Revisors uafhængighed

Revisor kan/må ikke gå i gang med revisionen før disse områder er afdækket, og revisor når kan konkludere, at klienten kan accepteres.

- a) Identifikation af klient

Revisor skal sikre sig, at klienten oplyser sin rigtige identitet jf. hvidvaskningslovens regler. Dette er gældende jf. hvidvaskningslovens kapitel 4. Det betyder blandt andet at, hvis der er tale om en juridisk person, da skal revisor indhente navn, adresse og CVR-nr. eller lignende for at kunne opfylde hvidvaskningsloven. Det skal ligeledes legitimeres ved opslag i CVR, udskrift fra SKAT eller lignende.

²⁹ Jf. ISA 570, afsnit 6 (Revisors ansvar)

³⁰ Jf. ISA 570, afsnit 7 (Revisors ansvar)

³¹ Revisionsstrategi bliver omtalt under afsnittet "Planlægning"

Hvis det er en udenlandsk klient, skal legitimeringen ske med lignende oplysninger fra klientens hjemland.

Revisor skal også identificere de fysiske ejere. Det sker ved oplysninger om navn, adresse og CPR-nummer og dette legitimeres ved pas, kørekort eller lignende.

Revisor skal vurdere risikoen for klienten, som værende enten lav, normal eller høj.

Hvis revisor vurderer risikoen som værende LAV, da skal det være klienter, som revisor kender og er sikker på identiteten, og som revisor samtidig vurderer ikke bidrager til hvidvaskning. Eksempelvis kan det være en offentlig kendt person eller en bekendt af revisor. Hvis dette er tilfældet, kræves der ikke identitetsdokumentation, men at revisor dokumenterer, at han kender personen.

Hvis revisor vurderer risikoen som værende NORMAL, da er det klienter som revisor ikke kender. Her skal det troværdigt dokumenteres at klientens navn, adresse og cpr.nr. er korrekte. Som nævnt kan dette være pas, kørekort eller lignende.

Hvis revisor vurderer risikoen som værende HØJ, da er det eksempelvis klienter bosiddende i udlandet, og derved skal revisor indhente to uafhængige papirer, der kan bekræfter klientens identitet. Det kan blandt andet være pas og kørekort.

b) Revisors uafhængighed

Uafhængighed kan defineres som: "at kunne fremsætte sine synspunkter uden påvirkning fra andre". Det betyder i denne sammenhæng, at revisor skal være uafhængig i forhold til sin klient, og derved kan afgive sin erklæring, der ikke er efter klientens eget ønske. Den skal udtrykke en retvisende konklusion. Trusler mod uafhængighed defineres således:³²

- a) Revisor har en væsentlig direkte eller indirekte økonomisk interesse i det selskab, som opgaven vedrører.
- b) Revisor har en ledende stilling hos den, som ønsker opgaven udført, eller som opgaven vedrører.
- c) Revisor har direkte indflydelse på udarbejdelsen af det, som opgaven vedrører
- d) Revisor har forretningsmæssig forbindelse med det selskab, som opgaven vedrører, med mindre forbindelsen er inden for normal virksomhed og ikke udgør en væsentlig trussel mod revisors uafhængighed

³² Jf. Bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed § 2 – "citeret"

Hvis der er trusler mod revisors uafhængighed, skal revisor træffe de fornødne sikkerhedsforanstaltninger til at mindske disse trusler. Hvis der stadig er en trussel imod revisors uafhængighed, da skal revisor afstå fra at udføre opgaven.³³

Andre trusler mod uafhængigheden kan også omhandle:³⁴

1. Revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, udfører eller inden for de seneste 2 år har udført andre opgaver af en sådan art for det selskab, erklæringen vedrører, at revisor ved at afgive erklæringen i hovedsagen ville udtale sig om eget eller de øvrige nævnte personers arbejde,
2. Revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, udadtil i forbindelse med juridiske tvister optræder eller inden for de seneste 2 år har optrådt som partsrepræsentant for det selskab eller klient, opgaven vedrører, eller
3. Andre personer end de i § 2, stk.1, nr. 1, jf. stk. 2, omtalte, der direkte eller indirekte er knyttet til den revisionsvirksomhed, hvorfra erklæringen afgives, har eller inden for de seneste 2 år har haft forbindelse med det selskab, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet, af en sådan art, at revisor ville have været afskåret fra at afgive erklæring, hvis revisor selv havde haft en tilsvarende forbindelse.

Ud over dette skal et eventuelt netværk, revisor er medlem af, ligeledes være uafhængige over for den pågældende klient, uanset om disse kan udøve indflydelse op opgaven.³⁵

Revisor skal jf. ovenstående dokumentere dette.

Revisionsaftale

Ifølge ISA 210 skal revisor udarbejde en revisionsaftale, hvori vilkårene for revisionsopgaven defineres. Dette er blandt andet for at få en overensstemmelse imellem revisor og ledelse omkring, hvem der har hvilke ansvar.³⁶ Dette skal ske umiddelbart efter uafhængighed og identifikationen af klienten kan accepteres.

³³ Jf. Bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed § 1, stk. 2

³⁴ Jf. Bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed § 6 – "citeret"

³⁵ Jf. Bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed § 7

³⁶ ISA 210, afsnit 9 – 12.

Planlægning

Efter identifikation af klienten, revisors uafhængighed og revisionsaftalen kan accepteres, da starter den egentlige revisionsproces – Planlægningen af revisionen.

Målet med planlægning af revisionen er således, at den bliver udført efter den mest effektive måde.

Planlægningen af en revision består i at lægge en revisionsstrategi og en revisionsplan, og jf. ISA 300 er det med til at hjælpe revisor med:³⁷

- At rette opmærksomheden mod vigtige revisionsområder,
- At identificere og løse mulige problemer rettidigt,
- At organisere og lede revisionsopgaven ordentligt, således at den udføres på en effektiv og økonomisk hensigtsmæssig måde,
- At der udvælges medlemmer til opgaveteamet med de rette færdigheder og kompetencer til at reagere på forventede risici, og til at arbejdet fordeles mellem dem på passende vis,
- At lette instruktionen af og tilsynet med opgaveteamets medlemmer samt gennemgangen af deres arbejde, og
- At koordinere det arbejde, der udføres af komponentrevisorer og eksperter, når dette er relevant.

Revisionsstrategien skal indeholde omfanget af opgaven samt den tidsmæssige placering, og revisor skal vurdere og identificere:³⁸

- De karakteristika ved opgaven, der definerer dens omfang,
- Opgavens rapporteringsmål for at kunne planlægge den tidsmæssige placering af revisionen og arten af den nødvendige kommunikation,
- De forhold, der efter revisors faglige vurdering er betydelig for instruktionen af opgaveteamets indsats,
- Resultaterne af indledende opgaveaktiviteter og, hvor det er aktuelt, overveje, om viden opnået fra andre opgaver, som den opgaveansvarlige partner har udført for selskabet, er relevant, og
- Arten, den tidsmæssige placering og omfanget af de ressourcer, der er nødvendige til at udføre opgaven

³⁷ ISA 300, afsnit 2

³⁸ ISA 300, afsnit 8, planlægningsaktiviteter

For at kunne foretage ovenstående identifikation og vurdering bør revisor have en vis kendskab til klienten³⁹. Planlægningen kan sagtens ændre sig under revisionens forløb, som også nævnt tidligere. Hvis revisor fastlægger sin revisionsstrategi på et effektivt internt kontrolmiljø, og efterfølgende konstaterer at dette ikke er tilfældet, da må revisor tilbage til revisionsstrategien og genoverveje, hvorledes revisionen da kan foretages, så revisor kan give en korrekt konklusion på sin erklæring.

I tilknytning kan det oplyses, at hvis revisor baserer sin revision på effektiv intern kontrolmiljø, da vil revisor lave færre substansbaserede revisionshandlinger, som f.eks. færre stikprøver. Jo mere effektiv miljø, jo færre stikprøver. Dette påvirkes dog også med negativt fortegn, hvis det interne kontrolmiljø ikke er effektiv – jo dårligere miljø, jo flere stikprøver.

Denne vurdering foretages for at mindske revisionsrisikoen til et acceptabelt lavt niveau. Jo større risiko, jo mere påvirker det blandt andet arten, den tidsmæssige placering og omfanget af revisionshandlingerne.

Revisor foretager ligeledes sin planlægning ud fra risikoen for en væsentlig fejlinformation ved hvert enkelt regnskabspost i årsregnskabet. Det vil sige identifikation af hvilke områder, der har størst sandsynlighed for at skjule en væsentlig fejl.

Væsentlighedsniveau

I forbindelse med udarbejdelsen af revisionsstrategien fastsætter revisor væsentlighed til et beløbsmæssigt niveau. Dette sker som følge af at kunne vurdere risiciene for væsentlig fejlinformation, og derefter kunne bestemme arten, den tidsmæssige placering og omfanget af revisionshandlingerne. Væsentlighedsniveau vil også kunne ændre sig under revisionsforløbet, og revisor skal hele tiden vurdere om niveauet er fortsat passende.⁴⁰

Ved fastlæggelsen af væsentlighed anvendes der ofte en procentsats ud fra et valgt benchmark.

Disse benchmarks kan være, afhængigt af selskabets forhold, omfatte følgende:⁴¹

- Overskud før skat,
- Nettoomsætning,
- Bruttoresultat og samlede omkostninger,
- Den samlede egenkapital, eller

³⁹ Både branchespecifik, reguleringsmæssigt og andre eksterne faktorer jf. ISA 315, afsnit A17

⁴⁰ ISA 320, afsnit 10-13, side 3

⁴¹ ISA 320, afsnit A3, side 4-5.

- Værdien af nettoaktiver

Et nævnt eksempel i ISA 320 kunne f.eks. være 5 % af overskuddet før skat fra fortsættende aktiviteter, eller f.eks. 1 % af nettoomsætningen, for et selskab, der ikke har overskud som målsætning. Disse satser vurderes ud fra et fagligt kendskab, og kan variere selskab til selskab og revisor til revisor.⁴²

Det vil sige, at der ikke er faste regler for fastsættelse af væsentlighedsniveauet, men en faglig vurdering fra revisors side.

Revisionsrisiko

For at tilrettelægge sit arbejde, da kan revisor bruge anvende revisionsrisikomodellen, og derved identificere, hvor den væsentligste risiko for væsentlig fejlinformationer kan opstå. Derved vil revisor kunne bedre planlægge, hvor revisors indsats bedst kan benyttes.

Revisionsrisikomodellen kan opstilles således:

$$\text{Revisionsrisikoen} = \text{Iboende risiko} \times \text{Kontrolrisikoen} \times \text{Opdagelsesrisikoen}$$

Revisionsrisikoen kan defineres som "Hvor stor er risikoen for, at revisor vil afgive en revisionspåtegning uden forbehold på et årsregnskab for et selskab, der indeholder væsentlige fejl,"

Den iboende risiko beskrives i ISA 200⁴³, som værende den eksponering, som et revisionsmål vedrørende en gruppe af transaktioner, en balancepost eller en oplysning har for fejlinformation, der enten enkeltvis eller sammenlagt med anden fejlinformation kan være væsentlig, inden eventuelle tilknyttede kontroller overvejes.⁴⁴ Det vil sige at den iboende risiko er den generelle risiko for at der vil opstå en væsentlig fejl. Denne risiko kan revisor ikke påvirke.

Kontrolrisikoen beskrives i ISA 200, som værende den risiko der er for en væsentlig fejlinformation, der ikke forebygges eller opdages og rettes i tide af selskabets interne kontrolmiljø.

Det vil sige, at det er risikoen for at selskabets interne kontroller ikke opdager en væsentlig fejlinformation. Denne risiko kan revisor heller ej påvirke.

⁴² ISA 320, afsnit A7, side 5

⁴³ ISA 200 - " Den uafhængige revisors overordnede mål og revisionens gennemførelse i overensstemmelse med Internationale Standarder om Revision"

⁴⁴ ISA 200 - " Den uafhængige revisors overordnede mål og revisionens gennemførelse i overensstemmelse med Internationale Standarder om Revision"

Opdagelsesrisikoen beskrives i ISA 200⁴⁵ som den risiko, der er for, at den revision, som revisor har udført, ikke fører til opdagelse af væsentlig fejlinformation.

Denne risiko kan revisor påvirke. Jo mere revision en revisor udfører, jo større sandsynlighed er der for, at revisor opdager en væsentlig fejl.

Udførelse

Når planlægningen af revisionen og revisionsstrategien foreligger færdig, da kan revisor gå i gang med at udføre revisionen af årsregnskabet.

Udførelsen af revisionen består primært i to dele:

1. Kontrol-/systemrevision
2. Substansrevision

Kontrol-/systemrevision består i at revisor foretaget en test/revision af selskabets interne kontrolmiljø. Det vil sige, hvis revisor har baseret sin revision ud fra et effektivt internt kontrolmiljø, så skal det i forbindelse med udførelsen af revisionen dokumenteres, at dette også er gældende. Som nævnt tidligere, da vil være således at jo bedre internt kontrolmiljø, jo mindre substansrevision.

Et internt kontrolmiljø er opbygget af selskabets ledelse, og det har til formål at sikre, at der ikke forekommer fejl i selskabets bogføring m.v. som danner grundlag for årsregnskabet. Det kan være løbende afstemninger, løbende kontroltjek osv.

Substansrevision kan opdeles i to handlinger:

1. Regnskabsanalytiske handlinger
2. Detailhandlinger

Regnskabsanalytiske handlinger udføres som en sandsynliggørelse af regnskabsposter. Revisor opstiller forudsætninger og beregner sig frem til en beløbsmæssig forventning til regnskabsposten. Ud fra revisionsrisikoens størrelse accepteres større eller mindre afvigelser imellem forventningen og den aktuelle regnskabspost.

Detailhandlinger er som navnet indebærer, en detaljeret gennemgang af den pågældende regnskabspost. Det er ikke ensbetydende med, at alt bliver gennemgået. Ud fra et

⁴⁵ ISA 200 - " Den uafhængige revisors overordnede mål og revisionens gennemførelse i overensstemmelse med Internationale Standarder om Revision"

væsentlighedsniveau vil de registrerede tal afstemmes til tilsvarende bilagsmateriale. Det kunne være optællinger, afstemninger, bilagsrevision eller f.eks. revision på tværs.⁴⁶

Revisionen vil normalt bestå af en kombination af kontrol-/systemrevision og substansrevision, og kombinationen vil også blive vurderet ud fra et tidsbesparende element. Ved mange transaktioner vil en kontrol-/systemrevision være mere tidsbesparende, da der skulle gennemgås færre underliggende bilag m.v.⁴⁷. Hvis der er få transaktioner, kunne det være mere tidsbesparende "bare" at få de få bilag, der udgør regnskabsposten.

Revisors overvejelser og vurdering af Going concern

I forbindelse med revisionsprocessen skal revisor løbende tage stilling til Going concern. Det betyder, at revisor konstant skal tænke på Going concern, uanset hvor i revisionsprocessen revisor er. Hvis det bliver et problem, da må revisor gå et tilbage og ændre revisionsstrategien på baggrund af den identificeret problemstilling.

Det er meget forskelligt, revision til revision, om hvor meget revisor skal se på. Et punkt kunne være at se på, hvorledes selskabets historiske resultater og udvikling har været – det kunne blandt andet være følgende:

- Overskud/Underskud
- Positiv egenkapital/Negativ egenkapital
- Positiv pengestrømme/Negativ pengestrømme
- Tilstrækkelig likviditet her og nu/Utilstrækkeligt likviditet her og nu

Ved områder hvor selskabet har advarselsslamper, kræves der yderlig revision og revisionsdokumentation. Ifølge ISA 570 kan disse advarsler identificeres fra to kritiske forhold. De er følgende:

1. Økonomiske forhold
2. Driftsforhold

Økonomiske forhold⁴⁸

- Negativ egenkapital eller negativ arbejdskapital

⁴⁶ Jf. ISA 530

⁴⁷ Jf. ISA 530

⁴⁸ Direkte citeret fra ISA 570, side 6

- Lån med faste vilkår, der nærmer sig forfald uden realistisk udsigt til fornyelse eller indfrielse, eller usædvanlig stor afhængighed af kortfristede lån til finansiering af anlægsaktiver
- Indikationer på tilbagekaldelse af finansiel støtte fra kreditorer
- Indikationer på negative pengestrømme fra driften ifølge historiske eller fremadrettede finansielle opgørelser
- Ugunstige økonomiske nøgletal
- Væsentlige driftstab eller betydelig forringelse af værdien af aktiver, der genererer pengestrømme
- Restancer med eller ophør af udbyttebetalinger
- Manglende evne til at betale kreditorer ved forfald
- Manglende evne til at overholde betingelserne i låneaftaler
- Ændring fra kredit til betaling pr. efterkrav hos leverandører
- Manglende evne til at opnå finansiering af afgørende ny produktudvikling eller andre vigtige investeringer

Negativ egenkapital eller negativ arbejdskapital:

Negativ egenkapitalen kan defineres som den egenfinansiering, som selskabet selv har oparbejdet til at kunne finansiere selskabets aktiver – også kaldet soliditet. Eller også defineret som et udtryk for ejernes indskud af kapital, og selskabet opsparede overskud historisk set. Man kan ikke udelukkende på baggrund af soliditeten af selskabet (dvs. hvor stor en andel af aktivernes værdi, der er egenfinansieret – jo større andel, der er egenfinansieret, jo mere solidt er selskabet) vurdere Going concern, men dette kan give et godt indtryk om, hvorvidt selskabet er underfinansieret, og derved kan have likviditetsmæssige problemer. En lav soliditetsgrad kan godt forekomme ved, at selskabets ejere hæver udbytte ud, eller selskabet har haft underskud tidligere. Soliditetsgraden kan også påvirkes af alt efter hvilken type selskabet er. Hvis man er handelsselskab kan man godt have større soliditet end hvis man er i et produktionsselskab, da produktionsselskabet kan have store investering i produktionsmaskiner og bygninger, hvor handelsselskabet muligvis kun skal have et lille lager liggende.

Negativ arbejdskapitalen defineres som selskabets omsætningsaktiver fratrukket de kortfristede gældforpligtelser. Hvis arbejdskapitalen er negativ, kan det være et udtryk for, at selskabet ikke kan betale de kortfristede forpligtelser. En negativ arbejdskapital er en meget væsentlig advarselsslampe, da det som regel er mangel på likviditet, der får selskaber til at gå konkurs. Uden likviditet lukker

selskabet efter kort tid, da der ikke er penge til at betale de løbende udgifter. Selskabet kan overleve længere uden egenkapital, men "Cash is King" som er en kendt frase i erhvervslivet.

Lån med faste vilkår, der nærmer sig forfald uden realistisk udsigt til fornyelse eller indfrielse, eller usædvanlig stor afhængighed af kortfristede lån til finansiering af anlægsaktiver

Hvis et selskab har indgået lån med faste vilkår, hvor udløb/forfald nærmer sig uden det skulle være realistisk med en eventuel fornyelse, eller selskabet ikke har likvider til at indfri lånet, da er dette også en væsentlig advarselsslampe. Ligesom nævnt ovenfor, der er det primært mangel på likviditet, der får selskaber til at gå konkurs, og hvis selskabet ikke har likviditet til at indfri gæld eller har mulighed for at forlænge nuværende låneaftaler, da vil långiver muligvis eller med stor chance melde selskabet konkurs. Dette er naturligvis en stor usikkerhed, når Going concern skal vurderes.

Selvom selskabets ledelse formår at forny en eventuel låneaftale, da skal revisor ligeledes vurdere om selskabet har nok likviditet til at kunne opretholde de aftalte terminer, da dette ellers bare vil udskyde en uundgåelig konkurs.

Er ovenstående en umulighed, og har selskabet problemer med at betale de løbende terminer bør revisor medtage dette i sin vurdering omkring Going concern.

Manglende evne til at betale kreditorer ved forfald

Hvis selskabet ikke kan betale sine leverandører ved forfald, er dette en meget rød advarselsslampe omkring selskabets evne til at fortsætte driften. Dette kan være en af de første advarselsslamper på Going concern-problemer, og det er derfor vigtigt at ledelsen og herunder også revisor i forbindelse med revisionen er opmærksom herpå. Kreditor har mulighed for at melde et selskab konkurs som værste udfald, såfremt der ikke betales ved forfald.

Ændring fra kredit til betaling pr. efterkrav hos leverandører

Normalt har et selskab aftalt en betalingsbetingelse hos sine leverandører, der hjælper selskabet med at mindske tiden imellem, at selskabet skal betale leverandøren, og hvornår sine kunder indbetaler fakturaer til selskabet. Jo mindre denne periode er jo bedre likviditetsmæssigt. Hvis selskabet misligholder aftalen med sine leverandører – måske ved at være dårlig betaler, da kan leverandørerne ændre i betalingsbetingelserne, således selskabet mister sin kredit hos

leverandøren. Dette skal selskabet selv finansiere i mellemprioriteten, der opstår indtil kunderne indbetaler. Dette vil selvfølgelig påvirke selskabets likviditet, og kan til sidst ende med at leverandørerne ikke modtager betaling, og derved melder selskabet konkurs.

En mulighed for selskabet kunne være at se på kredittiden hos selskabets kunder. Hvis det er muligt, kan selskabet korte kredittiden over for sine kunder. Dette er som regel meget svært, da det også er en del af kundepleje og sammenhandelsaftaler. Til sidste finder kunderne måske andre leverandører.

Driftsforhold⁴⁹

- Den daglige ledelse påtænker at likvidere selskabet eller at indstille driften
- Tab af nøglepersoner i den daglige ledelse uden genansættelse
- Tab af et større marked, nøglekunde(r), franchise, licens eller hovedleverandør(er)
- Arbejdskonflikter
- Mangler på vigtige leverancer
- En ny yderst succesfuld konkurrent

Tab af et større marked, nøglekunde(r), franchise, licens eller hovedleverandør(er)

Et selskab kan være meget afhængig af få store kunder, få markeder eller nøgleleverandører for at kunne opretholde sin aktivitet. Det kan være, at der er få kunder i markedet, og hvis selskabet mister en kunde, kan dette være en trussel for selskabets fremtid. Selskabet vil måske ikke kunne opretholde indtjeningen. Det samme gælder, hvis der er få leverandører, der kun kan levere en væsentlig del af den vare/ydelse, som selskabet sælger til sine kunder. Selskabet kan komme i store problemer, hvis leverandøren ikke vil handle med selskabet fremadrettet. Dette skal revisor ligeledes også have fokus på ved sin vurdering af Going concern, da selskabet kan være konkurstruet, hvis de mister de forkerte forretningsforbindelser/-områder.

Andre forhold⁵⁰

- Manglende overholdelse af kapitalkrav eller andre lovpligtige krav

⁴⁹ Direkte citeret fra ISA 570, side 6 og 7

⁵⁰ Direkte citeret fra ISA 570, side 7

- Verserende retssager eller reguleringsmæssige sager mod selskabet, der, hvis de falder ud til modpartens fordel, kan resultere i krav, som selskabet sandsynligvis ikke kan honorere
- Ændringer i lov, øvrig regulering eller regerings politik, der forventes at påvirke selskabet negativt
- Katastrofer, der, når de indtræffer, ikke er forsikrede eller er underforsikrede.

Katastrofer, der, når de indtræffer, ikke er forsikrede eller er underforsikrede

Katastrofer har samme definition som force majeure. En selskabs ledelse eller revisor kan ikke spå om fremtiden og om der vil opstå katastrofer, der kan påvirke selskabets resultat. Men det kan analyseres, hvor der eventuelt kunne være en risiko, og derfra kan selskabets ledelse træffe den beslutning, at lade sig forsikre imod risikoen. Indtræffer en katastrofe, hvor f.eks. selskabet ikke er forsikret, kan det kræve en solid likviditet for at kunne overleve, da selskabet selv skal finansiere eventuelle tab.

Som god revisorskik, da skal revisor i forbindelse med revisionsprocessen vurdere, om selskabet er tilstrækkelig forsikret. Hvis revisor ikke finder forsikringen tilstrækkelig, skal dettes rapporteres til ledelsen – som en del af revisionsprotokollen⁵¹.

Rapportering

Rapporteringen er den sidste del i revisionsprocessen. I rapporteringsdelen skal revisor samle alle sine resultaterne fra revisionen sammen, og på baggrund af disse forsyne årsregnskabet med en revisionspåtegning, der selvfølgelig skal være uafhængig. Denne revisionspåtegning indeholder til sidst revisors konklusion på revisionen. Der kan ligeledes henvises til ISA 700, hvor der står nævnt, at det er revisors mål at udforme en konklusion om årsregnskabet baseret på de løbende konklusioner, revisor har opnået i forbindelse med revisionsprocessen, og at denne samlet konklusion skriftligt skal beskrive grundlaget for revisors samlet konklusion på påtegningen.

Revisionsprotokol

Revisionsprotokollen er revisors værktøj til skriftligt at rapportere til selskabets øverste ledelse – typisk en bestyrelse. Her kan bestyrelsen holde sig orienteret, om der er områder revisor flager,

⁵¹ Rapportering via revisionsprotokollen bliver omtalt under afsnit "Rapportering"

bestyrelsen skal gøre noget ved. Dette bruges primært af revisor til at informere, det der er væsentligt nok til, at bestyrelsen eller det øverste ledelsesorgan skal have kendskab til dette.

Områder i revisionsprotokollen kan blandt andet være revisors anbefaling til bestyrelsen om forbedringer til selskabets bogføring, muligvis dårlig funktionsadskillelse i det interne kontrolmiljø, eller hvor der er væsentlige bemærkninger til årsregnskabet regnskabsposter.⁵²

Revisionsprotokollen tilpasses naturligvis til selskabets forhold, men som faste del af revisionsprotokollen kan nævnes:⁵³

- Arten og omfanget af de udførte revisionshandlinger samt konklusionen herpå.
- Væsentlige spørgsmål vedrørende revisionen, herunder især væsentlig usikkerhed, fejl eller mangler vedrørende virksomhedens bogholderi, regnskabsvæsen eller interne kontrol.
- Forhold, som normalt må forventes at have betydning for modtagerens eller hvervgiverens stillingtagen til årsregnskabet m.v.
- Hvorvidt revisor opfylder lovgivningens krav til revisors uafhængighed.
- Hvorvidt revisor under revisionen har modtaget alle de oplysninger, der er anmodet om.

Revisorloven § 20-21 omhandler revisionsprotokollen. Revisorer er underlagt at følge disse bestemmelser. Der står, at revisor skal føre en revisionsprotokol for selskaber, hvis årsregnskabet revideres.

Revisionsprotokollen anvendes også til, at rapportere revisors vurdering og konklusion omkring Going concern til bestyrelsen i tilknytning til selskabets årsregnskab. Hvis der er usikkerhed omkring Going concern, beskrives det i revisionsprotokollen. Dette skal dog komme til udtryk i revisors revisionspåtegning i selve årsregnskabet, således regnskabsbruger bliver gjort opmærksom på dette.

Revisionspåtegning

Generelt om revisionspåtegningen

Revisor kan kun via revisionspåtegningen meddele den eksterne regnskabsbruger, om hvorvidt revisor er enig i udarbejdelse, indregning, måling, oplysningerne m.v. der er oplyst i årsregnskabet. Revisors påtegning kan enten blank eller modificeret.⁵⁴

⁵² Jf. revisorlovens §20

⁵³ Jf. revisorlovens §20

⁵⁴ I henhold til ISA 700 og ISA 705

En blank revisionspåtegning betyder, at revisor ikke har fundet væsentlig fejlinformation i regnskabet. Det betyder, at revisor er enig med ledelsen i dennes foretagne regnskabsmæssige skøn og at ledelsen gjort alt ønsket materiale tilgængeligt for revisor.⁵⁵

Endvidere udtrykker en blank påtegning at revisor har kendskab til ulovligheder omkring selskabet og tilknyttede ledelse.

En blank påtegning indeholder ikke forbehold eller supplerende oplysninger. Derudover indeholder den en bekræftende konklusion, som betyder, at revisor er enig i, hvorledes ledelsen har udarbejdet årsregnskabet.⁵⁶

Revisor kan modificere sin påtegning efter flere forskellige metoder. Som vist jf. nedenstående figur, kan revisor modificere revisionspåtegningen efter følgende principper omkring Going concern:

Væsentlig usikkerhed om fortsat drift		Påvirkning på revisionspåtegning og dermed	
		Tiltrækkelig vurdering	Utilstrækkelig vurdering
Going Concern valgt som regnskabsprincip	Relevant valg (enig med ledelsen)	Supplerende oplysning i revisionspåtegning vedrørende forhold i regnskabet, dog med en konklusion uden forbehold.	Forbehold i revisionspåtegningen for manglende oplysninger og dermed enten en konklusion med forbehold eller en afkræftende konklusion
	Ikke relevant valg (uenig med ledelsen)	Forbehold i revisionspåtegningen for fortsat drift og dermed en afkræftende konklusion.	Forbehold i revisionspåtegningen for fortsat drift og forbehold for manglende oplysninger og dermed en afkræftende konklusion.
Going concern ikke valgt som regnskabsprincip	Relevant valg (enig med ledelsen)	Supplerende oplysninger i revisionspåtegningen vedrørende forhold i regnskabet, dog med	

Kilde: Jesper Seehausen - Beierholm - Going concern i SMV-segmentet

1. Påtegning med supplerende oplysninger (mildest modifikation)⁵⁷

Supplerende oplysninger bruges kun til at henlede regnskabsbrugerens opmærksomhed på forhold i regnskabet, der er afgørende i forhold til dennes forståelse af regnskabet.

⁵⁵ ISA 700

⁵⁶ Se bilag 3

⁵⁷ Se bilag 4

De supplerende oplysninger i en revisionspåtegning kan opdeles i to kategorier:

1. Supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet
2. Supplerende oplysninger vedrørende andre forhold.

Supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet kan eksempelvis være at revisor vil henføre regnskabsbrugers opmærksom på at selskabet har tabt mere end halvdelen af selskabskapitalen, men at dette ikke har påvirket revisors konklusion. Årsregnskabet viser fortsat et retvisende billede.

Supplerende oplysninger vedrørende andre forhold kan eksempelvis være manglende overholdelse af bogføringsloven, momsloven, skatteloven m.v.

2. Påtegning med forbehold (2. mildest modifikation)⁵⁸

Revisors revisionspåtegning med forbehold udtrykkes i to situationer:

1. At revisor efter at have opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, kan konkludere, at fejlinformationerne enkeltvis eller samlet er væsentlige for årsregnskabet, men ikke gennemgribende,
2. Eller hvis revisor ikke er i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, som konklusionen kan baseres på, men hvor revisor kan konkludere, at det muligvis kan påvirke årsregnskabet væsentligt, men ikke gennemgribende.

3. Påtegning med afkræftende konklusion (2. værste modifikation)⁵⁹

Revisors påtegning med en afkræftende konklusion anvendes kun, når revisor kan konkludere, at når revisor har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis på, at fejlinformationer enkeltvis eller samlet både er væsentlige og gennemgribende for regnskabet.

4. Påtegning uden konklusion (værste modifikation)

Revisors påtegning uden konklusion anvendes kun, når revisor er ude af stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, som konklusionen kan baseres på, samt at revisor

⁵⁸ Se bilag 5

⁵⁹ Se bilag 5

konkluderer, at de eventuelle u-opdagede fejlinformationers påvirkning på årsregnskabet kan være både væsentlige og gennemgribende.

Revisor kan også anvende en påtegning uden konklusion, når revisor kan konkludere, at det på grund af usikkerheder og disses eventuelle påvirkning på årsregnskabet, ikke er muligt at udtrykke en konklusion på årsregnskabet.

En revisors revisionspåtegning kan indeholde flere typer af modifikationer på samme tid. Dog kan der kun afgives enten en bekræftende, en afkræftende konklusion eller ingen konklusion. Det er muligt for revisor at have flere forbehold og supplerende oplysninger i samme påtegning.

Forskel imellem revisors forskellige erklæringer

Siden 2013 har mindre selskaber⁶⁰ haft mulighed for at fravælge revision af årsregnskabet, og derved vælge et nyt alternativ til revision - nemlig erklæringstypen kaldet "udvidet gennemgang". Det betyder, at revisor kan give disse 4 forskellige typer af erklæringer:

1. Revision (konklusion med høj grad af sikkerhed)
2. Udvidet gennemgang (konklusion med begrænset sikkerhed)
3. Review (konklusion med begrænset sikkerhed)
4. Erklæring uden sikkerhed⁶¹

1) Revision

Revisors arbejde i forbindelse med revisionspåtegningen er beskrevet jf. de tidligere afsnit. En revisionspåtegning giver en høj grad af sikkerhed, og er den påtegning med højeste grad af sikkerhed.

2) Udvidet gennemgang:

Revisors arbejde i forbindelse med "Udvidet gennemgang" består af et "Review" udført efter ISRE 2400, der udføres med henblik på at opnå begrænset sikkerhed, samt at udføre supplerende

⁶⁰ I dette tilfælde defineres "mindre virksomheder" som virksomheder, som over to år ikke overskrider to af følgende 3 grænseværdier: 1) Balancesum under 36 mio. kr. 2) Nettoomsætning under 72 mio. kr. 3) Antal ansatte under 50. (Dvs. ikke virksomheder i regnskabsklasse C og D)

⁶¹ Erklæring uden sikkerhed kunne f.eks. være assistance med opstilling af årsregnskabet eller aftalte arbejds handlinger jf. artiklen "Forskellen mellem revisors erklæringer" skrevet af FSR.

handlinger for at opnå ekstra sikkerhed for revisors konklusion i forhold til et Review.⁶² De supplerende handlinger, som adskiller sig fra et "Review" omhandler:⁶³

- Indhentelse af udskrifter fra tingbog, personbog og bilbog pr. balancedagen
- Indhentelse af engagementsbekræftelser pr. balancedagen fra selskabets pengeinstitutter
- Indhentelse af oplysninger fra selskabets advokatforbindelser (advokatbreve)
- Indhentelse af dokumentation for, at selskabets indberetninger af A-skat, AM-bidrag, merværdiafgifter og lønsumsafgifter er korrekt foretaget på grundlag af bogføringen

Da de supplerende handlinger, ikke har nogen ekstra handlinger vedrørende Going concern, må det konkluderes at revisors erklæring ved en "Udvidet gennemgang" må have samme sikkerhed, som ved en Review-erklæring, når der tales udelukkende omkring Going concern.

3) Review

Revisors Review-erklæring er behandlet i den internationale standard om Review-opgaver "ISRE 2400"⁶⁴ samt yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning.

Revisors formål kan defineres således:⁶⁵

- a) Opnå begrænset sikkerhed for, om regnskabet som helhed er uden væsentlig fejlinformation, ved primært brug af forespørgsler og analytiske handlinger, der gør revisor i stand til at udtrykke en konklusion om, hvorvidt revisor er blevet opmærksom på forhold, der har givet revisor grund til at mene, at regnskabet ikke i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med en relevant regnskabsmæssig begrebsramme, og
- b) Afgive erklæring på regnskabet som helhed og kommunikere i overensstemmelse med kravene i denne ISRE.

Et Review omfatter også overvejelser om selskabets evne til at fortsætte driften ligesom ved revision.⁶⁶ Hvis revisor under sit Review bliver opmærksom på, at der er begivenheder eller forhold, der kan skabe betydelig tvivl om Going concern, da skal revisor udvide sit Review. Det sker ved at forespørge den daglige ledelse om planer for fremtidige handlinger m.v. samt om disse planer vil

⁶² Jf. faglig nyhed fra FSR – "Standard om udvidet gennemgang af årsregnskaber, der udarbejdes efter årsregnskabsloven"

⁶³ Jf. faglig nyhed fra FSR – "Standard om udvidet gennemgang af årsregnskaber, der udarbejdes efter årsregnskabsloven" – "citeret"

⁶⁴ "ISRE 2400 (ajourført), Opgaver om Review af historiske regnskaber", dateret i september 2012.

⁶⁵ ISRE 2400, afsnit 14 (Mål), side 6, "citeret"

⁶⁶ ISRE 2400, afsnit 53 (Fortsat drift), side 13

forbedre selskabets evne til at fortsætte driften. Ligeledes skal revisor også vurdere, om der er tilstrækkelig grundlag for forsat at aflægge regnskabet under Going concern-forudsætning.⁶⁷

Review-erklæringen kan som revisionserklæringen også indeholde modifikationer, og hvis der er usikkerhed omkring Going concern, og derved at regnskabet ikke giver et retvisende billede, da skal revisor give en konklusion med modifikation.⁶⁸

Det vil sige at ved Review (og Udvidet gennemgang), da skal revisor ligesom ved revisionen også vurdere Going concern i forbindelse med sit arbejde samt udforme sin påtegning herefter.

4) Erklæring uden sikkerhed

Det er kun selskaber, der ikke er omfattet af revisionspligten, som kan vælge en erklæring uden sikkerhed på årsregnskabet.

Revisor stilles som udgangspunkt ikke til ansvar i relation til Going concern – hverken i relation til revisors vurdering eller revisors rapportering.⁶⁹ Dog beskrives det i ISRS 4410 DK⁷⁰, at hvis revisor bliver opmærksom på væsentlig fejlinformation, da skal revisor forsøge at blive enig med ledelsen om de nødvendige rettelser m.v., og hvis sådanne rettelser ikke bliver foretaget – da skal revisor trække sig fra opgaven.⁷¹

Som opsamling kan det konkluderes, at revisor skal ved alle typer af erklæringer sikre, at årsregnskabet giver et retvisende billede. Det betyder derfor, at revisor skal ved hver erklæringstype stadig vurdere selskabets evne til at fortsætte sin fremtidige drift, og rapportere via sin erklæring omkring eventuelle usikkerheder eller simpelthen trække sig fra opgaven.

Som kommentar fra en pressemeddelelse fra FSR, kan det direkte citeres: "De seneste år har lovgiver gennemført en række lempelser i revisionspligten, hvilket har været medvirkende til, at antallet af selskaber, der har fravalgt revision, er mere end fordoblet siden 2011. Beregninger viser, at fravalget af revision sidste år resulterede i, at over 8.000 anmærkninger forsvandt. Dermed ser

⁶⁷ ISRE 2400, afsnit 54 (Fortsat drift), side 14

⁶⁸ ISRE 2400, afsnit 75 (Konklusion med modifikationer), side 17 samt afsnit 77 (Regnskabet indeholder væsentlig fejlinformation), side 17 og 18

⁶⁹ Jf.

<http://www.fsr.dk/~media/Images/Kundeaarsmode%202013/Foredragsholdere/Foredrag/Going%20concern%20konkursramte%20selskaber%20og%20revisors%20ansvar%20artikel%202.ashx>, side 22

⁷⁰ Standard for "Revisors erklæring på opgaver om opstilling af finansielle oplysninger"

⁷¹ Jf. ISRS 4410 DK, afsnit 16

regnskabslæserne ikke revisors advarselsflag og risikerer at udlåne til, handle med eller investere i et selskab på et forkert grundlag.⁷²

Med denne pressemeddelelse kunne det være, at lempelsen i lovgivningen åbner mere og mere op for en større risiko, når der ikke er en revisor til at oplyse og informere regnskabsbruger om eventuelle risici.

Revisortilsynet

Revisortilsynet består af ni medlemmer, der er udpeget af Erhvervsstyrelsen. Ud af de ni medlemmer er en formand, to er statsautoriserede revisorer, to er registrerede revisorer, og fire er repræsentanter for regnskabsbrugerne. Derudover har Revisortilsynet tilknyttet et sekretariat, som udgøres af ansatte i Erhvervsstyrelsen.⁷³

Revisortilsynet har til opgave, at foretage kvalitetskontrol af revisionselskabets revisorer og de udførte revisionsopgaver.

Revisortilsynet foretager kontrol hos alle godkendte revisionselskaber med højst 6 års mellemrum, hvor kvaliteten af den udførte revision kontrolleres.

Kvalitetskontrollen består af en samlet vurdering af revisionselskabets kvalitetsstyringssystem, samt om revisionselskaberne lever op til revisorlovens krav om uafhængighed og kvalitet, når der afgives erklæringer med sikkerhed (herunder revisionspåtegning på årsregnskabet, tilstrækkelig revisionsdokumentation m.v.).

Det er kvalitetskontrollanter fra Revisortilsynet, der udfører den enkelte gennemgang/kontrol af revisionselskabet/revisor, og disse er godkendt af Revisortilsynet.

Ved kvalitetskontrollens afslutning tager Revisortilsynet stilling til en af følgende reaktioner:

1. Afslutning af kontrollen uden yderligere bemærkninger,
2. Påtale uden yderligere opfølgning før det næste ordinære kontrolbesøg eller
3. Påtale med kontrolbesøg, som skal afklare, om påtalen er fulgt.

⁷² <http://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Pressemeddelelser/2015-pressemeddelelser/Usikkerhed-om-virksomhedernes-overlevelse-aarsag-til-de-fleste-advvarselsflag-fra-revisorerne>

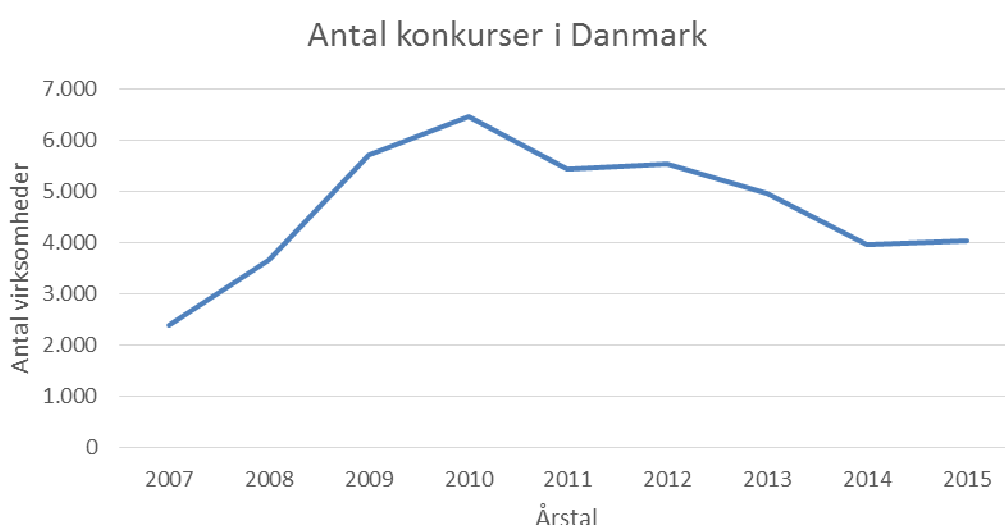
⁷³ Jf. Erhvervsstyrelsens hjemmeside, <https://erhvervsstyrelsen.dk/revisortilsynet>

Revisortilsynet tager endvidere stilling til om kontrollen har givet anledning til om revisionselskabet eller revisor skal indbringes for Revisornævnet.

Gennemgang af praktiske problemstillinger

Historisk udvikling af konkuser

Siden 2007 har udviklingen af konkuser i Danmark steget. Toppen blev nået i 2010, hvor der var jf. Danmarks Statistik var indmeldt 6.467 konkuser mod 2.397 i 2007, som også vist jf. nedenstående graf:



74

I januar til marts 2016 har der været 2.010 konkuser allerede, hvorfor det meget overordnet måske kan konkluderes, at det nok stadigvæk ikke er en meget faldende tendens, vi går imod endnu.

Det betyder derfor, at der fortsat stadig er meget fokus på Going concern, og derved også en større risiko i forbindelse med den øverste ledelsesorgans vurdering omkring Going concern. Ved denne større risiko, vil der også ligge et større pres på revisor, da ligeledes skal konkludere på Going concern i forbindelse med sin påtegning på årsregnskabet.

Som anført i bilag 1), der har FSR foretaget en rundspørge hos revisorer, om hvilken væsentligste årsag, der lå til grund for at give en supplerende oplysning i revisionspåtegningen i 2014. Her svarede 78% af dem, at det vedrørte væsentlig usikkerhed om Going concern. Det samme blev revisorerne spurgt til, hvor de havde afgivet en revisionspåtegning med en afkræftende konklusion. Her svarede

⁷⁴ Graf udarbejdet af Morten Hjelmholm, men på baggrund af data fra Danmarks Statistik – for grunddata – se bilag 2)

83% af revisorer, at det var forbehold for fortsat drift (Going concern). Artiklen fra FSR viser som grundlag tydeligt, at det er vurderingen af Going concern, der fylder mest i forhold til en modifikation af revisionspåtegningen i 2014, og derfor også forventelig i 2015 og 2016.

Gennemgang af Revisornævnets afgørelser vedrørende Going Concern for 2014-2016

Som en del af afhandlingens problemformulering, da søges det at identificere, hvor der er faldgruber i forbindelse med revisors vurdering af Going concern. Derfor er det valgt, at gennemgå de offentliggjorte domme vedrørende forhold, hvor revisor er anklaget for at give en forkert påtegning udelukkende vedrørende Going concern. Disse domme afgivet hos Revisornævnet er indhentet på Erhvervsstyrelsens hjemmeside, hvor der i søgemaskinen er søgt efter "Going Concern". Ud fra resultatet er der tilfældigt udvalgt en stikprøve på 15 domme ud af det totale resultat på 45 i 2015 og 51 i 2014. Der var ingen domme i 2016 på nuværende tidspunkt. Der er kun udvalgt en stikprøve på de domme, hvori anklage direkte var relateret til forkert vurdering af Going concern. Alle andre domme, hvor dette ikke var tilfældet, er sorteret fra.

Den 17. september 2014 – sagsnr. 176/2013 – Revisortilsynet mod registreret revisor A

Sagen omhandler, at Revisortilsynet har indbragt registreret revisor A for Revisornævnet i medfør af revisorlovens § 43, stk. 3, med følgende klagepunkt omkring Going concern:⁷⁵

- a) Registreret revisor A har overtrådt god revisorskik i forbindelse med revisionen af årsregnskabet for C ApS for 2010, idet der ikke er indhentet dokumentation for going concern.

Selskabets korrekte navn er ikke omtalt, og ligeledes er revisors korrekte navn ikke omtalt.

Da indeværende afhandling kun berører Going concern vil beskrivelsen af denne sag kun omhandle dele omkring dette og derfor kun klagepunkt a).

Selskabet er meldt konkurs.

⁷⁵ Der er 2 klagepunkter i alt, men da klagepunkt b) ikke omhandler Going concern vil denne ikke beskrives i indeværende afhandling.

Sagen kort opridset:*Revisionspåtegning:*

For årsregnskabet for 2010 for selskab C ApS har revisor afgivet en revisionspåtegning med følgende forbehold og supplerende oplysninger:

"Forbehold

Vi tager forbehold for værdien af tilgodehavender, idet vi ikke har været forelagt dokumentation, som efter vores opfattelse i tilstrækkelig grad understøtter denne regnskabspost. "

"Supplerende oplysninger

Selskabet har tabt mere end 50 % af sin selskabskapital, hvorfor det er omfattet selskabslovens regler om kapitaltab.

..."

Revisionspåtegningen indeholder en bekræftende konklusion, og forbeholdet vedrør ikke Going concern.

Regnskabstal:

	Regnskabsår:
Poster:	2010
Resultat:	-60.009
Egenkapital:	-712.740
Balancesum:	3.754.838
Gældsforpligtelser	4.467.578

Ledelsens regnskabserklæring:

Regnskabserklæringen er indhentet. Heri har ledelsen bekræftet, at de ikke ser nogen form for usikkerhed omkring selskabets evne til at fortsætte driften.

Parternes bemærkninger:

Klager Revisortilsynet)

Revisortilsynet har anført, at der på erklæringstidspunktet forelå åbenlyse indikationer på, at der var betydelig usikkerhed vedrørende selskab C ApS' evne til at kunne fortsætte sin drift. Da dette kan konstateres, skal revisor udføre yderligere handlinger for at sikre tilstrækkeligt revisionsdokumentation. Om der er væsentlig usikkerhed om Going concern.

Revisor har ikke indhentet dokumentation for sin vurdering om hvorvidt selskabet har væsentlig usikkerhed omkring Going concern, da der f.eks. ikke er indhentet budgetter, eller taget stilling til om den fornødne likviditet er til rådighed for selskabets fortsatte drift.

Det er ikke tilstrækkeligt, at basere sin vurdering udelukkende på ledelsens regnskabserklæring eller kunne efterfølgende verbalt redegøre for sine overvejelser, da dette skal foreligge skriftligt.

Ved ikke at have indhentet dokumentation til vurdering af Going concern har indklagede overtrådt revisorloven og god revisorskik, herunder ISA 570.

Indklager registreret revisor a)

Registreret revisor a har henvist til at kurator ikke har påtalt nogen fejl i det pågældende regnskab i forbindelse med opgørelse konkursboet, og at der efter revisors opfattelse ikke udarbejdes budgetter i små selskaber, hvorfor dette ikke var en mulighed.

Revisornævnets afgørelse:

Revisornævnet ligger til grund for deres afgørelse, at ifølge revisorlovens § 23, da skal revisor altid udarbejde arbejds papirer, der dokumenterer grundlaget for den afgivne erklæring.

Revisornævnet ligger ydermere til grund, at revisor, på trods af at selskab C ApS har tabt mere end 50% af sin selskabs kapital og havde væsentlige gældsforpligtelser, ikke havde foretaget en vurdering eller indhentet dokumentation for Going concern.

Selvom revisor anfører, at revisor har haft drøftelser med ledelsen, kan dette ikke føre til et andet resultat, da disse ikke er skriftligt dokumenteret.

At kurator ikke har kritik, kan ej heller føre til andet resultat.

Indklagede har dermed overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og handlet i strid med god revisorskik, jf. revisorlovens § 16.

For overtrædelse af revisorlovens § 16, stk. 1, § 23, stk. 1, samt § 5, stk. 5, i erklæringsbekendtgørelsen af 2008, pålægges indklagede i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der passende kan fastsættes til 40.000 kr.

Den 19. september 2014 – sagsnr. 181/2013 og 182/2013 – Revisortilsynet mod registreret revisor B

Sagen omhandler, at Revisortilsynet har indbragt registreret revisor B, samt "A, Registreret Revisionsanpartsselskab" for Revisornævnet i medfør af revisorlovens § 43, stk. 3 med 5 klagepunkter, hvor den omhandlede Going concern, som er anklaget personligt mod registreret revisor B, lyder således:

- d) Registreret revisor B har overtrådt erklæringsbekendtgørelsen, idet revisionspåtegningen på årsrapporten 2008/09 for selskab C ApS indeholder en supplerende oplysning om Going concern, der ikke er tilstrækkeligt oplyst i årsrapporten, og derfor burde have været et forbehold.

Selskabets korrekte navn er ikke omtalt, og ligeledes er revisors korrekte navn ikke omtalt.

Da indeværende afhandling kun berører Going concern vil beskrivelsen af denne sag kun omhandle dele omkring dette og derfor kun klagepunkt d).

Sagen kort opridset:

Revisionspåtegning:

For årsregnskabet for 2008/09 for selskab C ApS har revisor afgivet en revisionspåtegning uden supplerende oplysninger men med følgende forbehold:

"Selskabet har efter regnskabsafslutningstidspunktet tabt sin kapital, hvorfor fortsat drift afhænger af at selskabet efterfølgende får positiv indtjening.

..."

Revisionspåtegningen indeholder en bekræftende konklusion.

Regnskabstal:

	Regnskabsår:	Regnskabsår:
Poster:	2008/09	Efterfølgende
Resultat:	Negativt	
Egenkapital:	Positivt	Negativt

Der er ikke oplyst talmæssige informationer omkring regnskabsposterne, men oplyst at resultatet for 2008/09 var negativt, samt egenkapitalen i 2008/09 var positiv. Efterfølgende har ledelsen og revisor konstateret, at egenkapitalen i det nye regnskabsår er blevet negativ.

Ledelsens regnskabserklæring:

Regnskabserklæringen nævnes ikke i sagsbeskrivelsen, men det antages at hvis denne ikke er nævnt, at dette vurderet uvæsentligt for sagens forløb.

Parternes bemærkninger:

Klager Revisortilsynet)

Revisortilsynet har anført som støtte for klagepunkt d), at det fremgår af erklæringsvejledningens afsnit 5.6.1., at: "Supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet må ikke tilføre modtageren nye oplysninger, men skal henlede modtagernes opmærksomhed på særlige forhold i regnskabet ...og må ikke anvendes til at afhjælpe væsentlige mangler ... Er der væsentlige mangler, skal revisor altid tage forbehold (...)"⁷⁶

Årsrapporten for selskab D ApS indeholder ingen oplysninger omkring usikkerhed omkring Going concern, selvom der i ledelsesberetningen står, at egenkapitalen efterfølgende er tabt. Der henvises til, at det ikke tydeligt fremgår, at der er usikkerhed.

Som det ligeledes fremgår i revisors supplerende oplysning i revisionspåtegningen, da er selskabets fortsatte drift afhængig af efterfølgende positiv indtjening.

⁷⁶ Direkte citeret fra sagsnr. 181/2013 og 182/2013 – Revisortilsynet mod registreret revisor B

Det er noteret, at revisor har arbejdet med selskabet omkring rekonstruktion m.v., men dette er ej dokumenteret i revisionsdokumentationen, hvorfor revisor også selv må have konkluderet, at der er væsentlig usikkerhed omkring Going concern.

Revisortilsynet gør på den baggrund gældende, at revisor har overtrådt erklæringsbekendtgørelsen, da der i stedet for en supplerende oplysning, skulle have været taget et forbehold, da usikkerheden omkring Going concern ikke er oplyst tilstrækkeligt.

Indklager registreret revisor B)

Registreret revisor B har ikke haft yderligere kommentarer foruden sit svar i høringsbrevet af 15. oktober 2013 til Revisortilsynet. Dette hørings svar har desværre ikke været tilgængeligt til brug for afhandlingens formål, hvorfor svar fra indklager ikke kan medtages.

Revisornævnets afgørelse:

Revisornævnet ligger til grund for deres afgørelse, at ledelsen ikke har haft nogen omtale af usikkerheden omkring Going concern for selskabet i hverken noter eller ledelsesberetning, og idet denne usikkerhed ikke er tilstrækkeligt oplyst, da burde revisor have taget forbehold for Going concern. Dette er ikke sket, hvorfor revisor herved har overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, nr. 3.

Registreret revisor B bliver idømt en bod på 40.000 kr. relateret til klagepunkt d) og dermed direkte relateret til Going concern.

[Den 10. oktober 2014 – sagsnr. 23/2014 og 24/2014 – Revisortilsynet mod registreret revisor A og statsautoriseret revisor B](#)

Sagen omhandler at Revisortilsynet har indbragt registreret revisor A og statsautoriseret revisor B for Revisornævnet, hvor begge anklages for mangelfuld dokumentation for revision af årsrapport 2009 for selskab D ApS for så vidt angår vurdering af Going concern.

Selskabets korrekte navn er ikke omtalt.

Selskabet blev taget under konkursbehandling ved dekret af 27. maj 2011

Sagen kort opridset:*Revisionspåtegning:*

For årsregnskabet for 2009 for selskab D ApS har revisorerne afgivet en revisionspåtegning uden forbehold, men med følgende supplerende oplysning:

” Vi gør opmærksom på, at selskabet har tabt mere end halvdelen af sin anpartskapital, og dermed er omfattet af Anpartsselskabslovens regler om kapitaltab. Vi henviser til omtalen i ledelsesberetningen.

...”

Revisionspåtegningen indeholder en bekræftende konklusion.

Regnskabstal:

	Regnskabsår:	Regnskabsår:
Poster:	2009	2008
Resultat:	-1.399.017	400.879
Egenkapital:	-795.153	652.164
Balancesum:	4.265.393	5.930.486
Tilgodehavender	1.907.435	3.095.211

Ledelsens regnskabserklæring:

Regnskabserklæringen nævnes ikke i sagsbeskrivelsen, så det antages, at da denne ikke er nævnt, så er det uvæsentligt for sagens forløb.

Parternes bemærkninger:

Klager Revisortilsynet)

Revisortilsynet har til støtte for deres anklage overfor begge revisorer anført, at med henvisning til revisorlovens § 16, stk. 1 skal de udføre deres opgaver i overensstemmelse med god revisorskik. Efter revisorlovens § 23, stk. 1, da skal de udarbejde arbejdsrapporter, der dokumenterer grundlaget

for den afgivne revisorerklæring, og med henvisning til ISA 230, afsnit 8, skal revisor udarbejde revisionsdokumentation i sådanne en tilstand, at en erfaren revisor, som ikke har haft tilknytning til revisionen kan forstå de udført revisionshandlinger, resultatet og de betydelige forhold, som er opstået i løbet af revisionen.

Der henvises ligeledes til ISA 570, afsnit 10, at de skal under revisionen udføre risikovurderingshandlinger og overveje, om der er begivenheder eller forhold, der kan rejse betydelig tvivl om selskabets evne til at fortsætte sin fremtidig drift.

Det er Revisortilsynets opfattelse, at der er betydelige forhold, der kan give usikkerhed omkring Going concern⁷⁷, og revisorerne på baggrund af dette skulle have foretaget revisionshandlinger i henhold til ISA 570, herunder stillingtagen til den daglige ledelses vurdering og dokumenterer ders konklusion herefter. Revisorer har konstateret at der ikke forelå et budget, og det ses ikke dokumenteret, at revisorerne har taget stilling til, hvilke kreditfaciliteter selskabet havde brug for i det kommende regnskabsår, og om disse var tilstrækkelige.

Revisortilsynet finder derfor, at revisorerne ved revisionen af årsregnskabet 2009 for selskab D ApS har overtrådt revisorloven og god revisorskik, idet dokumentationen vedrørende going concern er utilstrækkelig for den afgivne revisionspåtegning.

Indklagede A og B)

Revisorerne medgiver, at der ikke forelå særskilt skriftlig dokumentation for så vidt angår forespørgsel til ledelsen vedrørende planer for deres fremtidige handlinger og realismen bagved. Derfor har de ikke forholdt sig til, om det kan rejse betydelig tvivl om selskabets evne til at fortsætte driften, men man har vurderet at 85% af kreditormassen kunne henvises til pengeinstituttet, udlejer, E-kæden og revisor. Det var kreditorer, som ikke burde melde selskabet konkurs, da de gav opbakning.

Revisornævnets afgørelse:

Revisornævnet ligger til grund for deres afgørelse, at indklagede Ikke har dokumenteret, at de har forholdt sig til, om dette var tilstrækkeligt eller til selskabets likviditetsbehov for de næste 12 måneder. Der forelå ikke et budget for det kommende regnskabsår.

⁷⁷ Negativ egenkapital

Nævnet finder således, at dokumentationen for revisionen af årsrapporten for 2009 for D ApS, for så vidt angår vurderingen af Going concern har været mangelfuld.

Det af de indklagede anførte om kreditorernes opbakning og ledelsens tiltag til reduktion af omkostninger, herunder væsentlig reduktion af huslejeoplygninger, kan ikke føre til et andet resultat, idet dokumentationen for foretagne revisionshandlinger skal fremgå af arbejdsrapporterne. Revisionsdokumentationen skal desuden udarbejdes, så en erfaren revisor, der ikke har forudgående tilknytning til revisionen, kan forstå arten, den tidsmæssige placering og omfanget af de udførte revisionshandlinger. Det er derfor ikke tilstrækkeligt at henvise til en revisionshandling, der ikke er dokumenteret i arbejdsrapporterne.

De indklagede findes således skyldige i den rejste klage.

For overtrædelse af revisorlovens §§ 16 og 23, stk. 1, og dermed tilsidesættelse af god revisorskik, pålægges de indklagede i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, hver en bøde, der passende kan fastsættes til 10.000 kr.

[Den 24. oktober 2014 – sagsnr. 162/2013 – Revisortilsynet mod registreret revisor Tommy Karl Larsen](#)

Sagen omhandler, at Revisortilsynet har indbragt registreret revisor Tommy Karl Larsen for Revisornævnet i medfør af revisorlovens § 43, stk. 3 med følgende klagepunkt:

- Overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen ved at afgive en revisionspåtegning på årsregnskabet for 2011 for selskab A ApS, hvorpå der burde have været afkræftende konklusion i stedet for en "bortset fra"-konklusion.⁷⁸

Selskabets korrekte navn er ikke omtalt.

Sagen kort opridset:

Revisionspåtegning:

For årsregnskabet for 2011 for selskab A ApS har revisor afgivet en revisionspåtegning med forbehold (dog ingen supplerende oplysninger) jf. nedenstående:

⁷⁸ En "bortset fra"-konklusion er en revisionspåtegning med forbehold samt en bekræftende konklusion. Det defineres som værende en konklusion, der skriver "bortset fra forbeholder, så er vi enige med ledelsen".

Forbehold: " Der er betydelig usikkerhed om selskabets evne til at fortsætte driften. Vi henviser til note 1 i regnskabet, hvoraf fremgår, at selskabets fortsatte drift er afhængig af, at der opnås tilfredsstillende fremtidige driftsresultater, og at selskabet kan opretholde/udvide de nuværende kreditfaciliteter. Det er ledelsens vurdering, at den fornødne likviditet vil være til rådighed for selskabet, hvorfor ledelsen aflægger årsregnskabet i overensstemmelse med forudsætning af selskabets fortsatte drift.

Vi er ikke enige med ledelsen i, at årsregnskabet skal aflægges som Going concern.

Vi tager forbehold for aflæggelse af årsregnskabet som Going concern, da vi mener, at årsregnskabet skal aflægges efter realisationsprincippet. "

Revisionspåtegningen indeholder en bekræftende konklusion.

Regnskabstal:

	Regnskabsår:
Poster:	2011
Resultat:	-349.385
Egenkapital:	-318.972
Balancesum:	894.530

Ledelsens regnskabserklæring:

Regnskabserklæringen nævnes ikke i sagsbeskrivelsen, så det antages, at da denne ikke er nævnt, så er det uvæsentligt for sagens forløb.

Parternes bemærkninger:

Klager Revisortilsynet)

Revisortilsynet har anført, at de henviser til ISA 570, at hvis der ikke gives fyldestgørende oplysninger i regnskabet omkring Going concern, da skal revisor udtrykke dette i sin konklusion med forbehold eller en afkræftende konklusion, alt efter hvad der er passende med ISA 705, der omhandler hvorledes revisor skal forholde sig til modifikation af revisionspåtegning.

Ifølge ISA 570, afsnit 26, skal revisor udtrykke en afkræftende konklusion, hvis der indhentes tilstrækkelig dokumentation, der kan konkludere, at den daglige ledelses fejlagtigt anvender regnskabspraksis efter Going concern, hvis dette ikke er retvisende.

Revisortilsynet anfører ligeledes, at revisor har for årsregnskabet for 2011 for selskab A ApS afgivet en "bortset fra"-konklusion, men burde have afgivet en afkræftende konklusion herpå.

Indklagede registreret revisor Tommy Karl Larsen)

Revisor har anført at han erkender, at han skulle have afgivet en afkræftende konklusion i årsregnskabet for selskab ApS for 2011 i stedet for en "bortset fra"-konklusion.

Revisornævnets afgørelse:

Revisornævnet ligger til grund for deres afgørelse, at revisor selv erkender overtrædelsen af erklæringsbekendtgørelsen, og anfører samtidig enighed med Revisortilsynets bemærkninger.

Revisor findes skyldig i den rejste klage, og idømmes i bod på 40.000 i medfør af revisorlovens § 33, stk. 1.

Den 24. oktober 2014 – sagsnr. 13/2014 – Revisortilsynet mod registreret revisor Q

Sagen omhandler, at Revisortilsynet har indbragt registreret revisor Q for Revisornævnet i medfør af revisorlovens § 43, stk. 3 med følgende klagepunkter:

- a) Erklæringsbekendtgørelsen menes at være overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2010/11 for selskab A ApS, da der burde have været afgivet en afkræftende konklusion for Going concern frem for en "bortset fra" konklusion.
- b) Erklæringsbekendtgørelsen menes at være overtrådt for 2011 for B v/B, idet revisors forbehold, og konklusion ikke er korrekt udarbejdet.

Selskaberne og revisors korrekte navne er ikke omtalt.

Da indeværende afhandling kun berører Going concern vil beskrivelsen af denne sag kun omhandle dele omkring dette og derfor klage a).

Sagen kort opridset:

Revisionspåtegning:

For årsregnskabet for 2010/11 for selskab A ApS har revisor afgivet en revisionspåtegning med følgende forbehold og supplerende oplysning:

Forbehold: "Årsregnskabet er aflagt med fortsat drift for øje. Ledelsen overvejer for tiden forskellige planer med henblik på at sikre selskabets fortsatte drift, men indtil nu er der ikke fremlagt konkrete handlingsplaner med budgetter mv. Forholdene indebærer, at der er betydelig usikkerhed om selskabets evne til at fortsætte driften. Ledelsen har undladt at redegøre for de anførte væsentlige usikkerheder, hvilket er i strid med årsregnskabslovens bestemmelser. Vi tager derfor forbehold for den manglende redegørelse i årsregnskabet.

Den interne kontrol i selskabet har ikke været tilfredsstillende gennem året. På grund af omstrukturering af de daglige registreringer i et nyt regnskabsprogram m.m. har bogholderiet været mangelfuldt. Periodisering, f.eks. vedrørende kreditorer pr. balancedagen, er opgjort med betydelig usikkerhed.

Vi tager forbehold for regnskabsgrundlaget.

..."

Supplerende oplysning: " Uden at det har påvirket vores konklusion, gør vi opmærksom på, at ledelsen ikke har sikret afholdelse af generalforsamling senest 6 måneder efter, at ledelsen konstaterede, at halvdelen af selskabets kapital var tabt. Denne overtrædelse af selskabslovens § 119 kan være ansvarspådragende for selskabets ledelse.

Uden at det har påvirket vores konklusion, gør vi opmærksom på, at selskabet har indberettet forkerte/fejlagtige momsbeløb til SKAT. Forholdet kan være ansvarspådragende for ledelsen. "

Revisionspåtegningen indeholder en bekræftende konklusion.

Regnskabstal:

	Regnskabsår:
Poster:	2010/11
Resultat:	-1.217.450
Egenkapital:	-1.092.450
Balancesum:	3.028.553
Kortfristet forpligtelser:	3.532.438

Ledelsens regnskabserklæring:

Regnskabserklæringen nævnes ikke i sagsbeskrivelsen, så det antages, at da denne ikke er nævnt, så er det uvæsentligt for sagens forløb.

Parternes bemærkninger:

Klager Revisortilsynet)

Revisortilsynet har anført, at der i revisionspåtegningen er blevet taget forbehold for ledelsens manglende redegørelse, herunder usikkerhed omkring Going concern, og at revisionspåtegningen havde en bekræftende konklusion. Dette selvom revisor også selv har påtalt, at revisor ikke har kunne vurdere om regnskabet var aflagt under forudsætning af fortsat drift.

Derudover anfører Revisortilsynet, at revisor ikke har indhentet tilstrækkeligt revisionsdokumentation, her som følge af manglende handlingsplaner fra ledelsen herunder budgetter.

Revisortilsynets opfattelser er, at disse forhold samlet set bør anses som værende gennemgribende og væsentligt, og derfor burde revisor have afgivet en afkræftende konklusion på årsregnskabet.

Revisortilsynet mener derfor, at revisor har overtrådt erklæringsbekendtgørelsen.

Indklagede registreret revisor Q)

Revisor har anført, at revisor fortsat mener at revisionspåtegningen er korrekt præsenteret i årsregnskabet.

Revisor anfører ligeledes, at revisor ikke finder tilstrækkelig hjemmel til at fastsætte krav om, at revisor skulle have forsynet regnskabet med en afkræftende konklusion i revisionspåtegningen med henvisning til erklæringsbekendtgørelsen og den tilhørende vejledning.

Revisornævnets afgørelse:

Revisornævnet har lagt til grund for deres afgørelsen, at selvom ledelsen overvejede forskellige planer med hensyn til at sikre den fremtidige drift for selskabet, har der ikke på erklæringstidspunktet været forelagt konkrete handlingsplaner eller budgetter, hvilket indebar en væsentlig usikkerhed omkring Going concern.

Revisornævnet finder det gennemgribende, at årsregnskabet er udarbejdet under forudsætning om fortsat drift, men selskabets aktiver og forpligtelser ville kunne påvirkes væsentlig ved aflægges efter ikke-Going concern⁷⁹, og derfor giver årsregnskabet ikke et retvisende billede.

Revisor findes skyldig i klagepunkt a) ifølge Revisornævnet.

Revisor idømmes en bod på samlet 50.000 kr. i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1 for både klagepunkt a) og b), hvorfor det ikke direkte kan udledes hvor stor en andel af boden, der kan henføres til klagepunkt a).

Den 31. oktober 2014 – sagsnr. 164/2013 – Revisortilsynet mod registreret revisor Poul Neumeyer

Sagen omhandler, at Revisortilsynet har indbragt registreret revisor Poul Neumeyer for Revisornævnet i medfør af revisorlovens § 43, stk. 3 med 5 klagepunkter, hvor den omhandlede Going concern lyder således:

- e) Manglende revisionsdokumentation vedrørende Going concern i årsregnskabet for A ApS for 2011

⁷⁹ Det vil sige realisationsprincippet.

Selskabets korrekte navn er ikke omtalt.

Da indeværende afhandling kun berører Going concern vil beskrivelsen af denne sag kun omhandle dele omkring dette, og derfor kun klagepunkt d).

Sagen kort opridset:

Revisionspåtegning:

For årsregnskabet for 2011 for selskab A ApS har revisor afgivet en revisionspåtegning uden supplerende oplysninger men med følgende forbehold:

"Årsregnskabet er aflagt under forudsætning af fortsat drift. Det er en forudsætning for selskabets fortsatte drift, at der tilføres ny anpartskapital, samt at selskabets nuværende kreditfaciliteter kan opretholdes i takt med finansieringsbehovet.

..."

Revisionspåtegningen indeholder en bekræftende konklusion.

Regnskabstal:

	Regnskabsår:
Poster:	2011
Resultat:	-246.749
Egenkapital:	-2.034.891
Balancesum:	1.118.993
Skatteaktiv:	706.450

Ledelsens regnskabserklæring:

Regnskabserklæringen nævnes ikke i sagsbeskrivelsen, så det antages, at da denne ikke er nævnt, så er det uvæsentligt for sagens forløb.

Parternes bemærkninger:

Klager Revisortilsynet)

Revisortilsynet har anført at, når der hverken i årsregnskabet eller ledelsesberetningen står, om årsregnskabet er aflagt under forudsætning om fortsat drift, da må lægges til grund at ledelsen har valgt at aflægge årsregnskabet under denne forudsætning. Ellers bør dette stå særskilt i årsregnskabet, således regnskabsbruger kan blive opmærksom på dette.

En afkræftende konklusion skal afgives, når en uenighed er så væsentlig og gennemgribende i årsregnskabet, at revisor kan konkludere, at et forbehold ikke er tilstrækkeligt at vise for regnskabsbruger.

Ud fra at revisor ikke har indhentet revisionsdokumentation for udskudt skat, der udgør over 60% af balancesummen samt ikke dokumenteret sin vurdering omkring Going concern, herunder modtaget budgetter m.v. - da burde revisor have udfærdiget en revisionspåtegning, der indeholdt en afkræftende konklusion.

Det anføres ligeledes, at det ikke er tilstrækkeligt, at revisor verbalt kan redegøre for den udførte revision.

Indklagede registreret revisor Poul Neumeyer)

Registreret revisor Poul Neumeyer anfører, at når revisor både har eftersendt budgetter, tilbagetrædelseserklæring fra indehaver omkring sit tilgodehavende, mener revisor at have fremlagt fuld revisionsdokumentation vedrørende vurderingen af Going concern, samt dokumentation for udskudt skatteaktiv, hvorfor revisor undre sig over, at dette anklages for ikke at være dokumenteret.

Revisor mener derfor, at der er indhentet tilstrækkelig dokumentation.

Revisornævnets afgørelse:

Revisornævnet ligger til grund for deres afgørelse, at revisor ikke som en del af revisionsdokumentationen har opbevaret budget for 2012 samt tilbagetrædelseserklæringen. Derfor finder Revisornævnet, at dette ikke har indgået i revisors vurdering.

Derudover har revisor ikke vurderet indehavernes økonomiske baggrund, og derfor ikke kunne konkludere om, hvorvidt disse var likvid nok til at kunne støtte op om selskab A ApS' fornødne likviditet for at kunne fortsætte sin fremtidig drift.

Revisornævnet finder derfor, at revisors revisionsdokumentation vedrørende Going concern har været mangelfuld, og derfor har revisor tilsidesat god revisorskik jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Registeret revisor Poul Neumeyer idømmes også for andre klagepunkter, hvorfor den samlede bod på 50.000 kr. ikke direkte kan henføres til klagepunkt d).

[Den 26. februar 2015 – sagsnr. 11/2014 – Revisortilsynet mod registreret revisor Søren Andersen Sørensen](#)

Sagen omhandler, at Revisortilsynet har indbragt registreret revisor Søren Andersen Sørensen for Revisornævnet med følgende klagepunkter:

- a) Registreret revisor Søren Andersen Sørensen mangler i sin revisionspåtegning for årsregnskabet for selskab A ApS for 2009/10 at tage forbehold for manglende beskrivelse af væsentlig usikkerhed omkring Going concern. Herunder at planlægningen og udførelsen af revisionen for dette område er mangelfuld.
- b) Revisionspåtegningen for samme år og selskab ikke er i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsen, da der mangler at blive beskrevet under supplerende oplysninger omkring et ulovligt anpartshaverlån.

Selskabets korrekte navn er ikke omtalt.

Da indeværende afhandling kun berører Going concern vil beskrivelsen af denne sag kun omhandle dele omkring dette og derfor kun klage a).

Selskabet blev taget under tvangsopløsning den 9. maj 2012, som følge af salg af ejendom, der ikke kunne dække gældsforpligtelserne i selskabet.

Sagen kort opridset:

Revisionspåtegning:

I sagen er der to udgaver af årsregnskabet for selskab A ApS for 2009/10 – en intern og en offentliggjort til Erhvervsstyrelsen.

I det offentliggjorte årsregnskab har revisor afgivet en blank revisionspåtegning.⁸⁰

I det interne årsregnskab har revisor afgivet en revisionspåtegning uden forbehold, men med følgende supplerende oplysninger:

”Uden at det har påvirket vor konklusion, skal vi henlede opmærksomheden på, at selskabet i strid med anpartsselskabsloven har ydet lån til en anpartshaver, hvorved ledelsen kan ifalde ansvar.

...”

Den supplerende oplysning omhandler kun om ulovligt anpartshaverlån, hvorfor denne ikke vil blive taget op mere i denne afhandling, der kun omhandler Going concern.

Revisionspåtegningen indeholder en bekræftende konklusion.

Regnskabstal:

	Regnskabsår:
Poster:	2009/10
Resultat:	-2.680.706
Egenkapital:	7.356.620 1)
Balancesum:	35.689.018
Omsætningsaktiver	1.501.570
Tilgode hos anpartshaver:	373.650
Kortfristet forpligtelser:	4.522.012
Pengestrøm fra driftsaktivitet:	-2.536.289

1) Heraf udgør 9.333.680 kr. reserve for opskrivninger.

Ledelsens regnskabserklæring:

I ledelsens regnskabserklæring er der ikke benævnt en bekræftelse omkring den fortsatte drift.

⁸⁰ En blank revisionspåtegning betyder en revisionspåtegning, hvorpå der ikke er taget forbehold eller givet supplerende oplysninger.

Parternes bemærkninger:

Klager Revisortilsynet)

Revisortilsynet har anført for klagepunkt a) at i henhold til erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, skal revisor tage forbehold, hvis regnskabet ikke giver et retvisende billede, herunder hvis der er usikkerhed omkring Going concern, og årsregnskabet udarbejdes ud fra et Going concern-billede.

Ligeledes anføres det jf. kvalitetskontrollantens arbejdsrapporter, at revisionsvirksomheden har indrømmet at revisionen omkring planlægning og udførelse var mangelfuld, og at de har strammet op i deres revisionsværktøj fremadrettet omkring Going concern.

Der henvises til revisors revisionsdokumentation for Going concern, hvori revisor ingen bemærkninger har til Going concern. I selve dokumentation har revisor beskrevet, at grundet direktørens sygdom og finanskrisen, har dette haft en væsentlig negativ påvirkning på selskabets resultat efterfølgende.

Revisor har ligeledes selv været i tæt tilknytning til banken i forbindelse med et forsøg på salg af ejendommen.

Revisortilsynet er af den opfattelse, at der burde have været taget forbehold for Going concern.

Indklagede registreret revisor Søren Andersen Sørensen)

Registreret revisor Søren Andersen Sørensen har ikke udtalt sig til Revisornævnet vedrørende denne sag.

Revisornævnets afgørelse:

Revisornævnet ligger til grund for deres afgørelse, at det fremgår af årsrapporten, at der er en negativ pengestrøm fra driftsaktiviteten på 2.536.289 kr., og at direktørens sygdom og finanskrisen har haft en væsentlig negativ effekt på resultaterne i selskabet.

Årsregnskabet indeholder ingen beskrivelse af den usikkerhed omkring Going concern, hvorfor Revisornævnet vurderer, at revisor burde have taget forbehold for den manglende oplysning om usikkerheden i årsregnskabet.

Ved at have undladt dette har revisor overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1 og derved tilsidesat god revisorskik.

Registreret revisor Søren Andersen Sørensen bliver ligeledes dømt for klagepunkt b), hvorfor det ikke direkte kan udledes, hvor stor en andel af en samlet bod på 25.000 kr., som revisor bliver dømt i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, der vedrør klagepunkt a).

Den 29. april 2015 – sagsnr. 68/2014 – Revisortilsynet mod registreret revisor Henrik Ardal Andersen

Sagen omhandler, at Revisortilsynet har indbragt registreret revisor Henrik Ardal Andersen for Revisornævnet i medfør af revisorlovens § 42, stk. 3, hvoraf klagepunkterne er:

- a) Revisor har overtrådt revisorloven samt god revisorskik i forbindelse med afgivelse af revisionspåtegningen på selskab B ApS 's årsregnskab for 2010, da der ifølge Revisortilsynet ikke er indhentet tilstrækkeligt dokumentation for Going concern, ligesom der ikke er indhentet dokumentation fra fratrædende revisor, og
- b) Revisor har overtrådt revisorloven samt god revisorskik i forbindelse med afgivelse af revisionspåtegningen på selskab C ApS (moderselskab for selskab B ApS) for 2010, idet planlægningen er mangelfuld, samt der ikke er indhentet tilstrækkeligt dokumentation for Going concern og udskudt skatteaktiv ligesom der ikke er indhentet dokumentation fra fratrædende revisor.

Selskabernes korrekte navne er ikke omtalt.

Da indeværende afhandling kun berører Going concern vil beskrivelsen af denne sag kun omhandle dele omkring dette.

Sagen kort opridset:

Revisionspåtegning:

For årsregnskabet for 2010 for Selskab B ApS har revisor afgivet en revisionspåtegning uden forbehold, men med supplerende oplysninger – uddrag af supplerende oplysninger omhandler kun Going concern:

”Uden det har påvirket vores konklusion kan vi konstatere at selskabets egenkapital er tabt. Ledelsen er dog af den opfattelse at fremtidig indtjening vil reetablere egenkapitalen.”

For årsregnskabet for 2010 for Selskab C ApS har revisor afgivet en revisionspåtegning uden forbehold, men følgende supplerende oplysning:

”Uden at det har påvirket vor konklusion gør vi opmærksom på, at selskabet har tabt egenkapitalen. Det er dog ledelsens opfattelse, at fremtidig indtjening i datterselskabet vil afstedkomme at egenkapitalen bliver reetableret. Revisionen er enig i denne betragtning.

...”

Revisionspåtegningen indeholder en bekræftende konklusion.

Regnskabstal:

	Selskab B ApS	Selskab C ApS
	Regnskabsår:	Regnskabsår:
Poster:	2010	2010
Resultat:	43.355	-212.463
Egenkapital:	-87.463	-212.463
Balancesum:	1.744.941	88.341

Ledelsens regnskabserklæring:

Ifølge ledelsens regnskabserklæring bliver der intet omtalt vedrørende usikkerhed omkring Going concern.

Parternes bemærkninger:

Klager Revisortilsynet)

Revisortilsynet har anført, at selvom vurderingen af Going concern er indarbejdet i ledelsens regnskabserklæring og ledelsen har underskrevet, er dette ikke tilstrækkelig dokumentation. At revisors konklusion alene hviler på denne regnskabserklæring samt drøftelser med ledelsen, vurderes ikke værende tilstrækkeligt i forbindelse med revisionen af Going concern.

Der foreligger ligeledes ikke budgetter for det næste år, samt har revisor ikke taget stilling til, om selskaberne har den fornødne likviditet til at fortsætte sin fremtidig drift.

Revisortilsynet anfører herved, at ved Going concern har revisor overtrådt revisorloven, ISA 500⁸¹ samt ISA 570⁸².

Indklagede registreret revisor Henrik Ardal Andersen)

Registreret revisor Henrik Ardal Andersen har anført, at revisor var i kontakt med tidligere revisor flere gange, og at korrespondancen mellem dem kan dokumenteres.

Endvidere henviser revisor til, at Selskab B ApS er gået konkurs den 12. marts 2012, som er mere end 14 måneder efter afslutningsdagen for regnskabsåret for 2010.

Revisor anfører, at det stadig er revisors opfattelse, at der forelå tilstrækkelig dokumentation for Going concern, da revisor var tilstede på selskab B ApS' adresse og kunne se, at der var stor aktivitet og mange kursister mere eller mindre 6 måneder inde i 2011 (det nye regnskabsår). Derudover drøftede revisor flere gange med direktionen omkring Going concern verbalt.

Revisornævnets afgørelse:

Revisornævnet ligger til grund for deres afgørelse for Selskab B ApS, at egenkapitalen er negativ med 87.463 kr., og at revisors vurdering af Going concern alene hviler på drøftelser med ledelsen, og at der ikke forelå budgetter eller lignende revisionsdokumentation til at underbygge revisors vurdering. Herudover har revisor ej forholdt sig til, om hvorvidt Selskab B ApS havde tilstrækkeligt med likviditet for at kunne fortsætte sin fremtidig drift.

Revisornævnet ligger til grund for deres afgørelse for Selskab C ApS (moderselskab for Selskab B ApS), at vurderingen om at det hovedsageligt skulle være datterselskabet, som skulle reetablere egenkapitalen ikke var tilstrækkelig dokumentation – også set i syn af Revisortilsynets vurdering af at revisor ikke havde tilstrækkeligt dokumentation for Going concern for datterselskab.

Indklagede registreret revisor Henrik Ardal Andersen idømmes på baggrund af dette en bod på 15.000 kr. som følge af overtrædelse af revisorlovens § 23, stk. 1 og dermed tilsidesat god revisorskik jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

⁸¹ ISA 500 omhandler revisors ansvar for at indhente tilstrækkeligt og korrekt dokumentation.

⁸² ISA 570 omhandler revisors ansvar for at foretage tilstrækkelig revision af et selskabs evne til at fortsætte sin fremtidig drift.

Den 22. maj 2015 – sagsnr. 072/2014 – Revisortilsynet mod registreret revisor Poul Vogelius

Sagen omhandler, at Revisortilsynet har indbragt registreret revisor Poul Vogelius for Revisornævnet i medfør af revisorlovens § 43, stk. 3, hvoraf klagepunktet er som følgende:

- Registreret revisor Poul Vogelius har overtrådt erklæringsbekendtgørelsen, ved at afgive en revisionspåtegning for årsregnskaberne for selskab B ApS og selskab C ApS fo2 2012 uden at have taget forbehold for deres usikkerhed omkring Going concern.

Selskabernes korrekte navne er ikke omtalt.

Sagen kort opridset:

Revisionspåtegning:

For årsregnskabet for omtalte selskab C ApS for 2012 har revisor afgivet en revisionspåtegning uden forbehold, men med følgende supplerende oplysning:

”Uden at det har påvirket vores konklusion skal vi oplyse, at selskabet har tabt mere end halvdelen af anpartskapitalen og derfor er omfattet af kapitaltabsreglerne i selskabslovens § 119.

...”

Revisionspåtegningen indeholder en bekræftende konklusion.

For årsregnskabet for omtalte selskab B ApS for 2012 har revisor afgivet en revisionspåtegning uden forbehold, men med følgende supplerende oplysning:

”Uden at tage forbehold henleder vi opmærksomheden på at selskabet har tabt mere end halvdelen af selskabskapitalen. Der henvises til selskabets ledelsesberetning.

...”

Revisionspåtegningen indeholder en bekræftende konklusion.

Regnskabstal:

	Selskab C ApS	Selskab B ApS
	Regnskabsår:	Regnskabsår:
Poster:	2012	2012
Resultat:	-1.338.866	-91.605
Balancesum:	1.480.074	178.144
Egenkapital:	-4.017.089	-112.025
Kortfristet forpligtelser:	5.416.385	290.169

Ledelsens regnskabserklæring:

I ledelsens regnskabserklæring for selskab C ApS for 2012 er der anført, at den fortsatte drift anhænger af, at banken fortsat vil stille den nødvendige kreditfacilitet til rådighed, som det foreliggende budget udviser. Det forventer ledelsen bliver en realitet, da ledelsen forventer en stor fremgang, der kan få positiv betydning for den fortsatte drift.

Det samme er nævnt i ledelsens regnskabserklæring for selskab B ApS for 2012.

Parternes bemærkninger:

Klager Revisortilsynet)

Revisortilsynet har anført for klagepunktet, at forbehold altid skal tages, når usikkerhed om Going concern foreligger jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1.

Revisortilsynet har bemærket, at revisor har givet supplerende oplysning omkring tab af anpartskapital i selskaberne, men ifølge erklæringsvejledningens afsnit 5.6.1, må supplerende oplysninger ikke bruges til at forklare mangler i regnskabet.

I revisionsdokumentation foreligger der ikke en tilstrækkelig vurdering af Going concern for begge selskaber – der er ikke taget stilling til den fornødne likviditet, som selskaberne kræver for at kunne fortsætte sin fremtidig drift.

I selskab B ApS har revisor efterfølgende fremlagt et referat af en ekstraordinær generalforsamling dateret den 30. april 2013, hvori det fremgår, at selskabets ledelse stiller likviditet til rådighed for at sikre de næste 12 måneder frem.

Revisor har for selskab B ApS ikke tilstrækkeligt revisionsdokumentation, da revisor selvom det ekstraordinære generalforsamlingsreferat ikke lå i revisionsdokumentation – ej heller har vurderet, om ledelsen økonomisk er i stand til at tilføre selskab B ApS den fornødne likviditet.

For selskab C ApS har revisor selv i sin revisionsdokumentation konkluderet, at der er usikkerhed i forbindelse med Going concern, men at usikkerheden dog kun skal oplyses i en note i årsregnskabet. Denne note er dog ikke blevet oplyst i årsregnskabet for selskab C ApS for 2012 eller nævnt i revisors revisionspåtegning under supplerende oplysninger.

Indklagede registreret revisor Poul Vogelius)

Registreret revisor Poul Vogelius har anført, at det stadig er revisors opfattelse, at erklæringsbekendtgørelsen ikke er overtrådt, da det er vurderet, at der ikke skal tages forbehold, men kun oplyses som supplerende oplysning.

Derudover har revisor anført, at begge selskaber fortsat stadig eksisterer, og derfor var vurdering derved korrekt fra revisors side. Revisor påpeger ligeledes, at vurdering af Going concern også var bygget på kendskab til selskaberne, som også er beskrevet i revisionsdokumentationen.

Revisornævnets afgørelse:

Revisornævnet ligger til grund for deres afgørelse vedrørende klagepunktet, at begge selskaber har negativ egenkapital.

Det er noteret, at revisor har ved forglemmelse for selskab B ApS glemt at videreføre revisors konklusion fra revisionsdokumentation omkring usikkerheden omkring Going concern som supplerende oplysning – jf. udtalelse fra revisor.

Ligeledes fremgår det tydeligt i erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, nr. at revisor skal tage forbehold, såfremt der er usikkerhed vedrørende Going concern.

Revisornævnet finder, at der er tale om en overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen, idet revisor ikke har taget det fornødne forbehold i begge selskaber, og finder det ikke tilstrækkeligt dokumentation under revisionen.

Selvom ledelsen har bekendt, at de vil støtte op, har dette ikke ført til andet resultat.

For overtrædelsen af erklæringsbekendtgørelsen og revisorloven pålægges registreret revisor Poul Vogelius en bod på 15.000 kr. i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1.⁸³

Den 22. maj 2015 – sagsnr. 73/2014 – Revisortilsynet mod registreret revisor Mai-Britt Bechgaard Spliid

Sagen omhandler, at Revisortilsynet har indbragt registreret revisor Mai-Britt Bechgaard Spliid for Revisornævnet i medfør af revisorlovens § 43, stk. 3. Klagepunktet er som følgende og direkte citeret fra sagsresumé:

- At registreret revisor Mai-Britt Bechgaard Spliid har overtrådt erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for B ApS for 2012, idet der ikke er taget forbehold for manglende oplysninger om usikkerhed ved fortsat drift.

Selskabets korrekte navn er ikke omtalt.

Sagen kort opridset:

Revisionspåtegning:

For årsregnskabet for 2012 har revisor afgivet en revisionspåtegning uden forbehold, men med følgende supplerende oplysning:

”Uden at det har påvirket vores konklusion skal vi oplyse, at selskabet har tabt mere end halvdelen af anpartskapitalen og derfor er omfattet af kapitaltabsreglerne i selskabslovens § 119.”

Revisionspåtegningen indeholder en bekræftende konklusion.

⁸³ Jf. revisorlovens § 44, stk. 1 kan Revisornævnet tildele en revisor, der tilsidesætter de pligter, som stillingen medfører, en bod på op til 300.000 kr.

Regnskabstal:

	Regnskabsår:
Poster:	2012
Resultat:	-1.338.866
Egenkapital:	-4.017.089
Balancesum:	1.480.074
Kortfristede forpligtelser	5.416.385

Ledelsens regnskabserklæring:

Regnskabserklæringen nævnes ikke i sagsbeskrivelsen, så det antages, at da denne ikke er nævnt, så er det uvæsentligt for sagens forløb.

Parternes bemærkninger:

Klager Revisortilsynet)

Revisortilsynet har anført, at forbehold altid skal tages, når der er usikkerhed om den fortsatte drift, hvor dette ikke er oplyst tilstrækkeligt jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, nr. 3.

Det skal bemærkes, at revisor har oplyst under supplerende oplysninger, at omtalte selskab har tabt egenkapitalen, men ifølge erklæringsvejledningens afsnit 5.6.1, da må supplerende oplysninger ikke bruges som afhjælp til mangler i regnskabet. Hvis det er væsentligt for regnskabet, da skal der altid tages forbehold.

Kvalitetskontrollanten har anført, at der flere steder på erklæringstidspunktet forelå forhold, der ville indikere en væsentlig usikkerhed om Going concern, og at dette burde have været illustreret i revisors påtegning som et forbehold.

Revisor har i sin revisionsdokumentation også selv påpeget, at der er usikkerhed vedrørende omtalte selskabs evne til at fortsætte sin fremtidig drift, men at revisors konklusion ikke er blevet videreført i revisionspåtegningen som forbehold – revisor skriver at usikkerheden kun skal oplyses som en

supplerende oplysning med en henvisning til note, der yderlig vil beskrive forholdet omkring usikkerheden. Dette er dog ikke oplyst i årsregnskabet.

Tilsynet vurderer ud fra ovenstående at indklagede har overtrådt erklæringsbekendtgørelsen.

Indklagede registreret revisor Mai-Britt Bechgaard Spliid)

Registreret revisor Mai-Britt Bechgaard Spliid har anført at vurderingen om, at der ikke skulle tages forbehold, men kun oplyse i supplerende oplysninger er korrekt vurderet, og revisor anfører som eneste grund at omtalte selskab fortsat eksisterer.

Revisornævnets afgørelse:

Revisornævnet ligger til grund for deres afgørelse, at usikkerheden omkring Going concern er i så en væsentligt karakter, at der burde have været taget forbehold jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, nr. 3.

Det forhold, at omtalte selskab fortsat eksisterer, kan ikke føre til anden vurdering i denne sag.

Derfor idømmes indklagede registreret revisor Mai-Britt Bechgaard Spliid for overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen, og i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1 bliver indklagede registreret revisor Mai-Britt Bechgaard Spliid pålagt en bod på 15.000 kr.

Den 7. juli 2015 – sagsnr. 11/2015 – Revisortilsynet mod registreret revisor Elsebeth Schiønning

Sagen omhandler, at Revisortilsynet har indbragt registreret revisor Elsebeth Schiønning for Revisornævnet i medfør af revisorlovens § 43, stk. 3, hvoraf klagepunkterne er (kun uddrag af nogle af punkterne er oplyst)⁸⁴:

- b) Registreret revisor Elsebeth Schiønning har overtrådt god revisorskik som følge af mangelfuld planlægning og revisionsdokumentation i alle udvalgte enkeltsager.
- c) Revisor har overtrådt god revisorskik ved at afgive Review-erklæring på årsregnskaber, hvor selskabet ikke opfylder betingelserne for at kunne fravælge revision

⁸⁴ Fra sagsnr. 11/2015 er der i alt indgivet klager fra a) til h) – det vil sige 8 anklager, men kun 3 er oplyst i denne afhandling.

- g) Revisor har overtrådt erklæringsbekendtgørelsen, idet der i tilfælde ikke er taget forbehold for usikkerhed i forbindelse med Going concern.

Selskabets korrekte navne er ikke omtalt, men for Going concern-problemstillingen omhandler indeværende sag om 2 selskaber – Selskab B ApS og Selskab E ApS.

Da indeværende afhandling kun berører Going concern vil beskrivelsen af denne sag kun omhandle dele omkring dette og derfor klage g).

Sagen kort opridset:

Review-/revisionspåtegning:

For årsregnskabet for omtalte selskab B ApS for 2012 har revisor afgivet en Review-erklæring uden supplerende oplysninger eller forbehold.

Revisionspåtegningen indeholder en bekræftende konklusion.

For årsregnskabet for omtalte selskab E ApS for 2012 har revisor afgivet en revisionserklæring uden supplerende oplysninger eller forbehold.

Revisionspåtegningen indeholder en bekræftende konklusion.

Regnskabstal:

	Selskab B ApS	Selskab E ApS
	Regnskabsår:	Regnskabsår:
Poster:	2012	2012
Resultat:	50.967	-296.238
Egenkapital:	742.157	-233.859
Balancesum:	1.238.163	678.874
Omsætningsaktiver	35.311	Ikke omtalt
Goodwill	1.000.000	Ikke omtalt
Anlægsaktiver	1.202.852	Ikke omtalt
Kortfristede forpligtelser	485.716	912.733

Til notits er der i kvalitetskontrollantens bemærkninger i forbindelse med kvalitetskontrollen oplyst for Selskab B ApS, at goodwill er "eget oparbejdet" goodwill, som man jf. ÅRL § 33 ikke må aktivere.⁸⁵ Denne aktivering er foretaget jf. ledelsens ønske om at fremvise en positiv egenkapital, så selskabet fremstod mere attraktiv i forbindelse med et eventuelt salg.

Ved tilbageførsel af aktivering af goodwill, da ville egenkapitalen være negativ for Selskab B ApS.

Ledelsens regnskabserklæring:

Regnskabserklæringen nævnes ikke i sagsbeskrivelsen, så det antages, at da denne ikke er nævnt, så er det uvæsentligt for sagens forløb.

Parternes bemærkninger:

Klager Revisortilsynet)

Revisortilsynet har anført, at for klagepunkt g) omkring manglende forbehold for omtalte selskaber "selskab B ApS" og "selskab E ApS" omkring deres usikkerhed omkring Going concern. Da var der på

⁸⁵ Ifølge årsregnskabslovens § 33 kan det citeres følgende: "Selskabet kan ikke indregne andre internt oparbejdede immaterielle aktiver."

erklæringstidspunkterne flere forhold, som indikerede en væsentlig usikkerhed om Going concern og at dette skulle have været oplyst i de pågældende årsregnskaber for 2012. Som følge af det manglende forbehold i påtegningen anfører klager, at revisor har overtrådt ÅRL § 11⁸⁶, ISA 570⁸⁷, ISA 705⁸⁸ samt erklæringsbekendtgørelsens § 6, og derved har tilsidesat god revisorskik jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Indklagede registreret revisor Elsebeth Schiønning)

Registreret revisor Elsebeth Schiønning havde ikke afgivet nogen kommentarer eller bemærkninger over for Revisornævnet.

Revisornævnets afgørelse:

Revisornævnet ligger til grund for deres afgørelse vedrørende klagepunkt g) for selskab B ApS, at revisor i sin Review-erklæring ikke har taget stilling til eller indhentet revisionsdokumentation, om selskab B ApS havde tilstrækkeligt likviditet til at kunne fortsætte sin drift. Hvis korrektionen omkring egen oparbejdet goodwill indføres, således dette ikke har nogen værdi i årsregnskabet, vil omtalte selskab stå med en væsentlig negativ egenkapital.

Revisornævnet ligger til grund for deres afgørelse vedrørende klagepunkt g) for selskab E ApS, at det ikke er tilstrækkeligt alene at basere sin revisionsdokumentation på en drøftelse med omtalte selskabs ledelse, og derfor har revisor ikke dokumenteret, om omtalte selskab har den fornødne likviditet til at fortsætte sin drift tilstrækkeligt.

Revisornævnet finder, at revisor har overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6, og dermed tilsidesat god revisorskik jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 3 grundet manglende beskrivelse og manglende forbehold omkring begge selskabers usikkerhed for at kunne fortsætte sin fremtidig drift.

Registreret revisor Elsebeth Schiønning bliver i samme sag dømt for flere klagepunkter, hvorfor der ikke kan henvises direkte hvor stor en del af boden, der vedrør klagepunkt g) omkring Going concern. Den totale bod var 75.000 kr.

⁸⁶ Årsregnskabslovens § 11 beskriver at årsregnskabet skal give et retvisende billede af selskabets aktiver og passiver, finansielle stilling og resultat.

⁸⁷ ISA 570 omhandler revision af Going concern

⁸⁸ ISA 705 omhandler det ansvar revisor har for at afgive en passende erklæring – i denne forbindelse med manglende forbehold omkring Going concern.

Den 13. juli 2015 – sagsnr. 99/2014 – Revisortilsynet mod statsautoriseret revisor Ole Nørrelund Hansen

Sagen omhandler Revisortilsynets indbringelse af statsautoriseret revisor Ole Nørrelund Hansen for Revisornævnet i medfør af revisorlovens §43, stk. 3 for så vidt angår følgende to klagepunkter:

- a) Overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af erklæring på omtalte selskabs årsregnskab for 2012, idet revisor ikke har taget forbehold i sin revisionspåtegning for overtrædelse af årsregnskabslovens §52, stk. 1 vedrørende forbud mod tilbageførsel af tidligere foretagne afskrivninger
- b) Overtrædelse af god revisorskik ved afgivelse af erklæring på samme årsregnskab for 2012, idet der ikke er indhentet tilstrækkeligt revisionsdokumentation for Going concern.

Selskabets korrekte navn er ikke omtalt.

Da indeværende afhandling kun berører Going concern vil beskrivelsen af denne sag kun omhandle dele omkring dette og derfor klage b).

Sagen kort opridset:

Revisionspåtegning:

For årsregnskabet for omtalte selskab for 2012 har revisor afgivet en blank påtegning, som betyder at der ingen forhold er taget eller oplyst om supplerende oplysninger.

Revisionspåtegningen indeholder en bekræftende konklusion.

Regnskabstal:

	Regnskabsår:
Poster:	2012
Af- og nedskrivninger	-221.026
Resultat:	-322.024
Egenkapital:	-562.722
Balancesum:	4.532.183

Ledelsens regnskabsberetning:

Regnskabsberetningen nævnes ikke i sagsbeskrivelsen, så det antages, at da denne ikke er nævnt, så er det uvæsentligt for sagens forløb.

Parternes bemærkninger:

Klager Revisortilsynet)

Revisortilsynet har anført, at det ikke er tilstrækkeligt, at revisor mundtligt kan redegøre for revisionen, men skal foreligge skriftligt og dokumenteret. Revisor har i et høringssvar lagt et officielt årsregnskab for en kautionist for omtalte selskab til grund for, at der ikke var tvivl om betalingsevnen for denne kautionist, men vurderingen foreligger ikke tilstrækkeligt.

Ligeledes har Revisortilsynet anført, at revisor ikke har taget stilling til budget 2013 for omtalte selskab, herunder forholdt sig til realisme, samt at der ikke foreligger konkret dokumentation for at et træk på kassekredit på 4,8 mio. kr. jf. budget er muligt, og derfor har revisor ikke overholdt ISA 230 (revisors ansvar for udarbejdelse af dokumentation) samt ISA 500 (revisionsdokumentation) og ISA 570 (Going concern).

Selvom revisor verbalt kan tilføje yderlig dokumentation, er vurderingen fortsat, at der ikke er indhentet tilstrækkeligt dokumentation for Going concern.

Indklagede statsaut. revisor Ole Nørrelund Hansen)

Statsaut. revisor Ole Nørrelund Hansen anfører, at dokumentation i form af valid selvskyldnerkaution, hvor boniteten er dokumenteret ved et officielt årsregnskab, er tilstrækkeligt. Ydermere anføres det, at revisor kender hovedaktionærens personlige formueforhold.

Med reference til ISA 570⁸⁹, der beskriver, at der skal udføres yderligere handling, såfremt revisor sår tvivl om Going concern, er ikke tilstede, da revisor ikke har tvivl om Going concern, med henvis til bonitet af kautionist – og netop derfor ikke vurderet realismen bag budget 2013 og kredittrammens størrelse.

⁸⁹ ISA 570, Afsnit 16 – ISA 570 omhandler going concern

Revisornævnets afgørelse:

Revisornævnet ligger til grund for deres afgørelse, at med henvisning til revisorlovens § 23, stk. 1, da skal revisor altid udarbejde arbejdsrapporter, der egnet og tilstrækkeligt kan dokumentere den afgivne erklæring på årsregnskabet, herunder revisionsdokumentation omkring eventuelle usikkerheder om Going concern.

Det er ubestridt, at der var indikation på usikkerheder i forhold til omtalte selskabs evne til at fortsætte sin fremtidig drift.

Revisornævnet ligger ydermere til deres grund, at der ikke forelå tilsagn om kreditforøgelse fra pengeinstitut eller hovedaktionær. Selvom revisor kendte til kautionist selskabsformue eller personlige formueforhold, kan dette ikke føre til andet resultat, da dette ikke forelå dokumenteret.

For tilsidesættelse af de pligter, som revisorhvervet medfører efter revisorlovens § 1, stk. 2, pålægges statsaut. revisor Ole Nørrelund Hansen en bod på 30.000 kr.

Den 10. september 2015 – sagsnr. 11/2015 – SKAT mod statsautoriseret revisor Søren Kahr

SKAT har medfør af revisorlovens § 43, stk. 3⁹⁰ indbragt statsaut. Revisor Søren Kahr.

SKAT har indbragt statsaut. Revisor Søren Kahr for Revisornævnet med klagepunkter som følge af tilsidesættelse af erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, nr. 3 samt §6, stk. 1, nr. 2 jf. §6, stk. 2, nr. 6. som primært omhandler manglende forbehold grundet usikkerhed vedrørende opgørelsen af regnskabet eller usædvanlige forhold, som har påvirket det, ikke er tilstrækkeligt oplyst samt manglende stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.⁹¹

Selskabets korrekte navn er ikke omtalt.

Da indeværende afhandling kun berører Going concern vil beskrivelsen af denne sag kun omhandle dele omkring dette og derfor klage nr. 1) som vedrør erklæringsbekendtgørelsens § 6. stk. 2, nr. 3 for denne sag.

⁹⁰ Revisorlovens § 43, stk. 3 omhandler at klager over revisors tilsidesættelse af sine pligter, som stillingen medfører, kan medbringes for Revisornævnet

⁹¹ <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=146315>

Sagen kort fortalt:*Revisionspåtegning:*

For årsregnskabet for 1. juli 2009 til 30. juni 2010 og årsregnskabet for 1. juli 2010 til 30. juni 2011 har revisor har afgivet en bekræftende konklusion jf. revisionspåtegningen uden anledning til forbehold.

Der er oplyst under supplerende oplysninger vedrørende andre forhold, at selskabet har tabt mere end 50% af selskabskapitalen, og dermed er omfattet af kapitaltabsbestemmelserne i selskabsloven. Dette har derudover ikke påvirket konklusionen i revisionspåtegningen.

For årsregnskabet for 1. juli 2011 til 30. juni 2012 samt årsregnskabet for 1. juli 2012 til 30. juni 2013 har revisor afgivet en revisionspåtegningen uden forbehold eller supplerende oplysninger.

Revisionspåtegningen indeholder en bekræftende konklusion.

Regnskabstal:

Poster:	Regnskabsår:			
	2009/10	2010/11	2011/12	2012/13
Resultat:	-1.191.366	206.229	-492.905	278.365
Egenkapital:	-709.394	-503.165	-996.069	-717.703
Balancesum:	997.143	1.068.804	972.958	1.380.844
Tilgodehavender:	754.163	892.184	857.548	1.325.344
Kortfristet gæld:	1.706.537	1.571.969	1.969.027	2.098.547
Herunder gæld til tilknyttede virksomheder:	1.153.978	1.056.912	1.269.930	1.358.378

Ledelsens regnskabserklæring:

For alle regnskabsår har ledelsen erklæret, at de ikke har kendskab til uregelmæssigheder, eller mangler i forbindelse med årsregnskabet eller har bekymring omkring Going concern.

Parternes bemærkninger:

Klager SKAT)

SKAT har anført, at der mangler forhold i revisors påtegning vedrørende usikkerhed i relation til Going concern for samtlige nævnte regnskabsår. Selskabet har negativ egenkapital, og selskabet er finansielt og selskabsretligt omfattet af selskabslovens § 119 vedrørende kapitaltab. Ifølge SKAT burde revisor have taget forbehold omkring Going concern under hensyn til selskabets underbalance.

Herved mener SKAT, at revisor har tilsidesat erklæringsbekendtgørelsens §6, stk. 2, nr. 3 og dermed tilsidesat god revisorskik.

SKAT har ligeledes oplyst, at hverken ledelsesberetning eller noterne i årsregnskaberne indeholder en redegørelse af overvejelserne fra selskabets ledelse. I dette tilfælde manglende overvejelser omkring selskabets negative egenkapital, problemstilling om Going concern eller finansiering af underbalancen og drift, som ledelsen lovmæssigt skal overveje jf. selskabslovens § 119.

Indklagede statsaut. revisor Søren Kahr)

Statsaut. revisor Søren Kahr anfører, at for de nævnte regnskabsår er det som følgende:

Poster:	Regnskabsår:			
	2009/10	2010/11	2011/12	2012/13
Egenkapital:	-709.394	-503.165	-996.069	-717.703
Gæld til tilknyttede virksomheder:	1.153.978	1.056.912	1.269.930	1.358.378

Statsaut. revisor Søren Kahr anfører også, at moderselskabet har oplyst over for revisor, at den tilknyttede selskab, som her er moderselskabet, støtter det omtalte selskab. Hertil oplyses det at moderselskabets eneste indtægt har været lejeindtægter fra omtalte selskab, hvorfor der ikke har været incitament til fortsat ikke at støtte omtalte selskab.

Ligeledes oplyses det, at det omtalte selskab stadig eksisterer.

Revisornævnets afgørelse:

Revisornævnet ligger til grund for deres afgørelse, at da moderselskabet ikke har haft incitament til ikke at støtte omtalte selskab, og gæld til moderselskabet er en væsentlig post i regnskabet, da vil moderselskabet ikke true det omtalte selskabs usikkerhed for fremtidig drift.

Derved frifindes statsaut. revisor Søren Kahr for denne anklage.

Den 10. september 2015 – sagsnr. 81/2014 – Revisortilsynet mod registreret revisor Poul Johansson

Sagen omhandler, at Revisortilsynet har indbragt registreret revisor Poul Johansson for Revisornævnet i medfør af revisorlovens § 43, stk. 3, hvoraf klagepunkterne er:

- a) Registreret revisor Poul Johansson har overtrådt erklæringsbekendtgørelsen §6, idet der ved afgivelse af revisionspåtegningen på årsregnskabet for 2012 ikke er taget forbehold for Going concern.
- b) Registreret revisor Poul Johansson har overtrådt erklæringsbekendtgørelsen, idet der ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2012 ikke er taget forbehold for manglende overholdelse af årsregnskabsloven i relation til ikke retvisende billede af igangværende arbejder.

Selskabets korrekte navn er ikke omtalt.

Da indeværende afhandling kun berører Going concern vil beskrivelsen af denne sag kun omhandle dele omkring dette og derfor klage a).

Sagen kort opridset:

Revisionspåtegning:

For årsregnskabet for 2012 har revisor afgivet en bekræftende konklusion jf. revisionspåtegningen uden forbehold eller supplerende oplysninger.

Revisionspåtegningen indeholder en bekræftende konklusion.

Regnskabstal:

	Regnskabsår:
Poster:	2012
Resultat:	-1.118.129
Egenkapital:	-2.143.325
Balancesum:	546.054
Tilgodehavender:	51.964
Likvide midler:	438.540
Kortfristet gæld:	2.167.782

Ledelsens regnskabserklæring:

Regnskabserklæringen nævnes ikke i sagsbeskrivelsen, så det antages, at da denne ikke er nævnt, så er det uvæsentligt for sagens forløb.

Parternes bemærkninger:

Klager Revisortilsynet)

Revisortilsynet har anført, at registreret revisor Poul Johansson burde have taget forbehold i sin revisionspåtegning vedrørende Going concern, da der på erklæringstidspunktet var indtruffet usædvanlige forhold i forhold til selskabets evne til at fortsætte sin fremtidig drift. Der var nemlig gennemført en rekonstruktionsbehandling i selskabet. Denne er derudover ikke nævnt i årsregnskabet, som Revisortilsynet anfører bør have været oplyst.

Årsregnskabet indeholder ligeledes en ekstraordinær indtægt på 944.000 kr. som ikke er yderlig beskrevet i anvendt regnskabspraksis, omtalt i ledelsesberetning eller i noterne for årsregnskabet.

Ud fra disse manglende oplysninger i årsregnskabet, mener Revisortilsynet, at regnskabslæser ikke har haft mulighed for at vurdere indholdet af årsregnskabet, og da revisor ikke har taget forbehold for dette i sin revisionspåtegning, for det der relaterer sig til usikkerhed omkring Going concern, da har revisor overtrådt erklæringsbekendtgørelsens §6. Revisor har dermed tilsidesat god revisorskik.

Indklagede registreret revisor Poul Johansson)

Registreret revisor Poul Johansson anfører, at omtalte selskab er kommet under rekonstruktion den 11. december 2012. En rekonstruktion kan ende med tre udfald:

1. Den fysiske eller juridiske person bliver solvent, og der derved ikke er behov for en rekonstruktion,
2. Der skabes en akkordaftale mellem skyldner og kreditorer, eller
3. Skyldneren går konkurs og en egentlig konkursbehandling går i gang.

Det anføres, at rekonstruktionen afsluttes den 2. maj 2013, hvor omtalte selskab indgår en akkordaftale med kreditorerne, hvilket betyder, at selskabet kan fortsætte sin drift. Alle kreditorer blev betalt den 18. juni 2013 med påvist dokumentation.

Registreret revisor Poul Johansson havde på erklæringstidspunktet den 22. juni 2013 således tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis på, at omtalte selskab ikke havde usikkerhed omkring Going concern, da kreditorerne var blevet betalt.

Revisornævnets afgørelse:

Revisornævnet ligger til grund for deres afgørelse, at rekonstruktionen af selskabet og resultatet heraf er et usædvanlig forhold, og derfor har væsentlig indflydelse på selskabets aflæggelse af årsregnskabet. En regnskabslæser har ikke haft mulighed for at vurdere indholdet af årsregnskabet og hermed den usikkerhed, der er relateret til Going concern.

Da registreret revisor Poul Johansson ikke har taget forbehold for den manglende beskrivelse af dette forhold, og derved relateret til usikkerhed omkring Going concern i revisionspåtegningen for årsregnskabet for 2012 har registreret revisor Poul Johansson overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6, og dermed tilsidesat god revisorskik.

Registreret revisor Poul Johansson pålægges en samlet bøde på 25.000 kr.⁹²

⁹² Det skal oplyses at dette er en samlet bod for både klage a) og klage b), som revisor begge blev dømt skyldig for.

Den 14. september 2015 – sagsnr. 102/2014 – Revisortilsynet mod statsautoriseret revisor Michael Bo Andersen

Sagen omhandler, at Revisortilsynet har indbragt statsautoriseret revisor Michael Bo Andersen for Revisornævnet i medfør af revisorloven for så vidt angår manglende forbehold for Going concern.

Selskabets korrekte navn er ikke omtalt.

Der blev afsat konkursdekret over omtalte selskab den 29. oktober 2013.

Sagen kort opridset:

Revisionspåtegning:

For årsregnskabet for 2012 har revisor afgivet en bekræftende konklusion jf. revisionspåtegningen uden forbehold, men følgende supplerende oplysning (uddrag):

”Uden det har påvirket vores konklusion..., hvori ledelsen redegør for forretningerne til den fremtidige indtjening, der er forudsætningen for værdien af det i balancen indregnede skatteaktiv på kr. 3.156.895.

Selskabet er et udviklingsselskab og dets fortsatte drift er derfor afhængig af, at have tilstrækkelig finansieringskilder til at finansiere den fortsatte udvikling. Det er ledelsens vurdering at selskabet har tilstrækkelige finansieringskilder til at dække de kommende 12 mdr. drift og udvikling. Vi er enige med selskabets ledelse heri...”

Revisionspåtegningen indeholder en bekræftende konklusion.

Regnskabstal:

	Regnskabsår:
Poster:	2012
Resultat:	-5.025.881
Egenkapital:	-382.107
Balancesum:	6.885.273
Udskudt skatteaktiv:	3.156.895
Likvide midler:	2.710.608
Kortfristet gæld:	2.517.381

Ledelsens regnskabsberetning:

Ledelsen har i en erklæring med overskriften "Væsentlige begivenheder siden regnskabsårets afslutning" givet følgende information:

"Budget for 2013 udviser et underskud på kr. 5.587.000. Budgettet blev vedtaget på selskabets bestyrelsesmøde... i forlængelse af information om at der var blevet opnået enighed om yderligere kapitaltilskud..."

"Selskabets investorer er nået til enighed om og der er truffet beslutning om yderligere indskud af kr. 3.300.000 i selskabskapital. Beløbet vil med det reviderede budget sikre at selskabet kan finansiere den samlede yderligere investering til lønsomhed ved indgangen til 2014. Indskudsaftale er under udarbejde."

Parternes bemærkninger:

Klager Revisortilsynet)

Revisortilsynet har anført, at revisor ikke har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at kunne konkludere, hvorvidt omtalte selskab, i forbindelse med aflæggelsen af årsregnskabet for 2012, kan aflægge denne efter Going concern-princippet. Revisor kan ikke afkræfte, at der forelå usikkerhed omkring Going concern.

Dette er grundet omtalte selskabs udvikling økonomisk samt forholdet mellem gældsforpligtelser og omsætningsaktiver – her fratrukket udskudt skatteaktiver, da disse ikke direkte kan omsættes til likvider – på balancetidspunktet.

Revisor har under supplerende oplysninger i sin revisionspåtegning anført, at revisor er enig i ledelsens vurdering, at omtalte selskab har tilstrækkelige finansieringskilder, men revisor har ikke dokumenteret, at omtalte selskab har denne fornødne finansiering.

Det anføres ligeledes fra Revisortilsynet, at de ikke mener, at tilsagnet om at investorer i en businessplan har planlagt, at der foretages kapitalindskud i omtalte selskab eller at bestyrelsesmedlemmerne har godkendt businessplanen, kan anses som værende et bindende tilsagn for at indføre kapital. Det har revisor baseret sin erklæring på.

Revisortilsynet finder derfor indklagede have overtrådt ISA 230.

Indklagede statsautoriseret revisor Michael Bo Andersen)

Statsautoriseret revisor Michael Bo Andersen har anført en større fremlæggelse jf. sagsbeskrivelsen, men indeværende afhandling vil kun omhandle væsentlige områder heraf.

Statsaut. revisor Micheal Bo Andersen har anført, at der foreligger fuld revisionsdokumentation for den afgivne revisionspåtegning.

Selskabet havde en meget detaljeret strategiplan, som var underskrevet af den samlede bestyrelse, som også repræsenterede alle væsentlige investorer.

Efter afgivelse af revisors revisionspåtegning, blev investorerne uenige, og en enkelt investor ønskede ikke at fortsætte med strategien – herefter valgte de, at lade omtalte selskab gå konkurs, for efterfølgende at flytte aktiviteterne over i et nyt selskab.

Statsaut. revisor Michael Bo Andersen anfører, at der lå klare konklusioner i revisionsdokumentationen i henhold til ISA 230 og ISA 570, og her var der ikke tvivl om Going concern.

Statsaut. revisor Michael Bo Andersen anfører ligeledes, at omtalte selskabs konkurs udelukkende blev en realitet, grundet uenighed iblandt investorerne, og som derfor ikke kunne forudses.

Statsaut. revisor Michael Bo Andersen anfører også, at revisor ikke mener, at der er krav om, at der foreligger et bindende tilsagn om finansiering. Det antages at være yderst sjældent, at et selskab har denne form for bindende tilsagn fra finansieringskilder ifølge revisor.

Revisornævnets afgørelse:

Revisornævnet ligger til grund for deres afgørelse, at der ubestridt ikke forelå bindende tilsagn om finansiering fra investorerne. Selskabet var ifølge budgettet afhængig af den nødvendige kapitaltilførsel fra investorerne, som der ikke lå et bindende tilsagn for.

Derfor finder Revisornævnet det ikke tilstrækkeligt som revisionsdokumentation, at revisor baserer sig på dette ved vurderingen relateret til usikkerhed omkring Going concern.

For overtrædelse af revisorlovens § 23 og dermed tilsidesættelse af god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, pålægges statsaut. revisor Michael Bo Andersen en bod på 10.000 kr.

Opsamling af dommene

Som det kan læses ud fra de 15 oplyste domme, da er det hovedsageligt Revisortilsynet, som har anført revisorer foran Revisornævnet. Dette sker som følge af Revisortilsynets kvalitetskontrol har identificeret forhold, der blev vurderet værende så omfattende, at Revisornævnet skulle involveres.

Ud af de 15 domme bliver 1 revisor frifundet, og det er en sag, hvor SKAT er anklager. Det vil sige, at der er 14 sager, hvor revisorer bliver idømt overtrædelse af henholdsvis erklæringsbekendtgørelsen og revisorloven med hensyn til god revisorskik.

I 11 tilfælde blev revisor dømt for at have indhentet utilstrækkelig og mangelfuld revisionsdokumentation.

I 11 tilfælde af de 14 dømte bliver revisor dømt for at sin påtegning på årsregnskabet ikke indeholdt et forbehold omkring manglende oplysninger om selskabets usikkerhed om Going concern. Dermed også en forkert konklusion, hvor der var givet en bekræftende konklusion.

Der blev tilsammen i de 15 domme givet i alt bøder for 450.000 kr., hvoraf en del også vedrørte andre forhold end Going concern.

Der var 4 selskaber, der var indmeldt konkursdekret ved ud af de 15 domme. Det har ikke været muligt at undersøge efterfølgende, om de øvrige selskaber er gået konkurs. Selskabernes korrekte navne ikke var omtalt. De vil derfor ikke kunne identificeres hos det centrale virksomhedsregister (CVR), hvor det ville fremgå, om de var gået konkurs. Derfor antages det i indeværende afhandling, at disse selskaber ikke er gået konkurs.

Der kunne ikke anes en tendens, om hvorvidt der var forskel på sagerne, når det vedrørte en registreret revisor, eller når det omhandlede en statsautoriseret revisor.

Ud fra gennemgangen kan det konkluderes, at størstedelen af de fejl og mangler, som Revisornævnet dømmer revisorerne for, vedrør her primært mangelfuld revisionsdokumentation, eller manglende stillingtagen til om den fornødne økonomiske tilstand er tilstrækkeligt i forhold til budgetter m.v. Derfor afgav revisorerne også en forkert konklusion på deres revisorpåtegning.

Der var meget få tilfælde, hvor revisor havde indhentet tilstrækkelig dokumentation, men derfra ikke fået ført sin konklusion i sine arbejds papirer, at der var usikkerhed omkring Going concern, videre ind i revisorpåtegningen.

Det blev også noteret ved en del af dommene, at selskaberne fortsat eksisterede, hvorfor revisor som den indklagede, påpegede at sin Going concern-vurdering, derfor var korrekt.

At selskaberne ikke var gået konkurs, men at revisor stadigvæk blev idømt bøder, som følge af overtrædelse af revisorloven og erklæringsbekendtgørelsen, må betyde at selvom selskaberne fortsat eksisterer, og derfor ikke efterfølgende er gået konkurs. Revisor skal fortsat fortælle regnskabsbruger, at der er en usikkerhed omkring Going concern, og derfra kan regnskabsbruger selv derfra drage sin egen konklusion, om f.eks. hvorvidt de vil handle med selskabet. Revisor fortæller ikke i sin påtegning, at selskabet med sikkerhed vil gå konkurs, men at der er en usikkerhed. Derudover skal al revisionsdokumentation foreligge skriftligt, hvorfor revisor ikke mundtligt må/kan dokumentere sin vurdering.

Konklusion

Going concern kan kort beskrives som selskabets evne til at fortsætte sin drift mindst de næste 12 måneder. Det betyder helt konkret, at om selskabet stadig eksisterer 12 måneder efter regnskabsafslutningens dato viser. Going concern bliver behandlet i årsregnskabsloven, og derfor tvinger årsrapporterne til at indeholde denne vurdering af Going concern.

Ansvar for at aflægge selskabets årsrapport er det øverste ledelsesorgan jf. årsregnskabslovens § 8. Det er dem, der skal sikre, at årsrapporten giver et retvisende billede, da årsrapporten udarbejdes ifølge årsregnskabsloven. Det betyder ligeledes også, at det direkte kan henføres, at det er det øverste ledelsesorgans ansvar at foretage vurderingen af Going concern i denne forbindelse jf. årsregnskabslovens § 13. Her defineres årsregnskabslovens grundlæggende forudsætninger. Hvis der er usikkerheder omkring Going concern, da skal årsrapporten præsentere dette, og hvis det er gennemgribende misvisende, at anvende den normale anvendte regnskabspraksis, da skal årsrapporten udarbejdes efter realisationsprincippet. Det vil sige, at aktiver skal opgøres til f.eks. salgspriser, og gældsforpligtelser skal opgøres til f.eks. indfrielsesværdi, som der kan være væsentligt forskel ved i forhold til den normale anvendte regnskabspraksis.

Hos de selskaber der enten frivilligt vælger at få årsrapporten revideret, eller som følge af årsregnskabsloven er lovreguleret til at skulle have deres årsrapport revideret, da skal revisor afgive en revisionspåtegning på selve årsrapporten. Til brug for at kunne foretage revisionen, skal revisor indhente dokumentation udarbejdet af selskabet selv.

Revisors ansvar er ikke at udarbejde årsrapporten for selskabet, og dermed har revisor ikke ansvar for vurderingen af Going concern. Revisors ansvar er, at fortælle omverdenen som offentlighedens tillidsrepræsentant om hvorvidt årsrapport er udarbejdet lovmæssigt korrekt samt om denne giver et retvisende billede. Dette fortælles til regnskabsbruger via revisors påtegning.

Revisor kan derfra modificere sin påtegning til hvilken grad af usikkerhed, der kan være omkring selskabets evne til at kunne fortsætte sin drift, og hvor den øverste ledelse ikke har foretaget de nødvendige ændringer i årsrapporten. Det kunne være at skifte regnskabspraksis til realisationsprincippet. I en mild grad kan revisor give en supplerende oplysning i påtegningen, men hvor det ikke har betydning for præsentationen af årsrapporten. Hvor det er gennemgribende misvisende i årsrapporten kan revisor tage forbehold og give en afkræftende konklusion. Det fortæller regnskabsbruger, at revisors vurdering er, at årsrapporten ikke er retvisende.

Revisors arbejde er primært reguleret igennem revisorlovens og de internationale revisionsstandarder, ISA, og herved også beskrevet hvorledes revisor skal sikre korrekt dokumentation i forbindelse med revision af Going concern.

Revisor skal indhente overbevisende dokumentation for, at der ingen usikkerheder er omkring selskabets evne til at fortsætte sin drift. Dette kan være i form af budgetter, at dokumenterer at selskabet har tilstrækkelig med likviditet, om der er aftalt indskud fra investorer eller ejere, hvis der er behov for dette.

Revisor skal først have dannet sig et indtryk af selskabet, og selskabet, herunder kunden, skal kunne accepteres. Revisor skal kunne være uafhængig, således at revisor ikke har en medaktie i at give en forkert revisionspåtegning. Revisor skal udtrykkeligt kunne være offentlighedens tillidsrepræsentant. Revisionsstrategien skal sikre, at revisionen foregår effektivt, at revisionsteamet er revisionen kompetent. Strategien skal indeholde omfanget af opgaven samt vurdere hvor meget system-/kontrolrevision og hvor meget detailrevision, der er behov for, ud fra en vurdering af væsentlighed og planlægning. Dette opgøres ligeledes ud fra revisionsrisikoen.

Revisionsstrategien kan/skal ændres hele tiden, hvis der kommer nye uventede informationer, og hele tiden skal revisor også tænke på sin Going concern-vurderingen – de forhold, der kan ændre revisors opfattelse, kan være både økonomiske og driftsmæssige forhold. Blandt andet kan en negativ arbejdskapital, manglende evne til at betale kreditorer eller tab af større markeder, nøglekunder m.v. være faktorer, der gør, at revisor skal gå tilbage og genoverveje sin revisionsstrategi.

Som resultat af revisionen af selskabets årsregnskab, da rapporterer revisor til selskabets øverste ledelsesorgan via sin revisionsprotokol samt til regnskabsbrugeren via sin revisionserklæring/-påtegning, der gives på det officielle årsregnskab. Revisionspåtegningen kan være blank, hvorpå revisor er enig i behandlingen af den officielle årsregnskab. Hvis revisor vil henlede regnskabsbrugeren opmærksomhed til et specielt punkt uden at være uenig med behandlingen,

kan revisor gøre dette ved en supplerende oplysning i revisionspåtegningen. Er revisor derimod uenig med den øverste ledelsesorgans behandling af årsrapport, kan revisor tage forhold i sin revisionspåtegning, og sågar hvis revisors vurderer at det er en gennemgribende misvished, da kan revisor give en afkræftende konklusion. Her vil revisor skrive, at revisor ikke kan give en høj grad af sikkerhed på at årsregnskabet er retvisende.

Da regnskabsbrugere anvender den officielle årsrapport til at tage beslutninger efter, og bruge til at vurdere om man skal sælge til eller købe hos selskabet, er revisors påtegning et meget vigtigt element. En misvisende årsrapport kan være altafgørende for at træffe en forkert beslutning, og kan få sammenhandlende selskaber til at gå konkurs, hvis tilgodehavender ikke bliver betalt.

Det er derfor vigtigt for revisor at få rapporteret korrekt til regnskabsbruger om årsrapporten kan anvendes.

Ved gennemgangen af de praktiske problemstillinger – i dette tilfælde Revisornævnets afgørelser - kan det konstateres, at det primært skyldes mangelfuld revisionsdokumentation samt manglende stillingtagen, om hvorvidt den fornødne likviditet kan række til at selskabet kan fortsætte sin fremtidig drift – betydende at overleve mindst 12 måneder frem, fra regnskabsperiodens afslutning. Det har betydet, at revisor ifølge Revisornævnet har afgivet en forkert påtegning med forkert konklusion på årsregnskabet. Ud af de 15 gennemgåede afgørelser fra Revisornævnet omhandlede manglende eller forkert Going concern-vurdering fra revisor ca. hver fjerde, der blev idømt bod. Det blev total udgivet bøder på 450.000 kr.

Der er ingen sammenhæng imellem om hvorvidt selskaberne er gået konkurs og Revisornævnets afgørelse. Det må betyde, at revisor ikke kan dokumentere sin vurdering omkring usikkerheden om Going concern ved at skrive, at selskabet fortsat eksisterer. Derudover skal al revisionsdokumentation foreligge skriftligt, hvorfor revisor ikke mundtligt må/kan dokumentere sin vurdering.

Det som revisorer fremtidigt skal have mere fokus på er at få indhentet den fornødne revisionsdokumentation fra selskabets ledelse og derfra huske at tage stilling til økonomiske forhold, som også nævnt i ISA 570. Her er en negativ egenkapital eller negativ arbejdskapital den første advarselampe beskrevet. Der skal foreligge sikkerhed for den fremtidige likviditet, og at denne vil komme f.eks. hvis investorer vil indskyde likviditet, og det skal skriftligt dokumenteres.

Et resultat på 45 i 2015 og 51 i 2014 vedrørende Going concern-sager i Revisornævnet virker ikke som værende en væsentlig stor andel af de totale konkurser. I 2014 var der 3.964, og i 2015 var der 4.035. Derfor kan det godt konkluderes, at der ikke er en markant stigning eller tendens i, at revisor

giver en forkert konklusion i deres påtegning på de officielle årsregnskaber. Dog er der fortsat sager om forkert vurdering af Going concern, og det bør der være mere fokus på.

Perspektivering

Selvom antal konkurser er faldet siden finanskrisens, der virkelig slog igennem i 2010, da må der fortsat stadig være uro i det økonomiske markedet. Resultatet er stadig, at der de sidste 3 år gennemsnitligt har været over 4.000 konkurser om året. Derfor bør revisor fortsat have stor fokus på vurderingen af Going concern. Der er allerede over 2.000 selskabet gået konkurs i 2016. Det må konkluderes, at tendensen for konkurs fortsat ikke er markant faldende.

Selvom der er mange konkurser og tendensen ikke er markant faldende, da kan flere og flere selskaber fravælge revision. Alternativet er at vælge en revisorpåtegning med lavere sikkerhed, og derved også lavere sikkerhed omkring revision af Going concern. Jf. en artikel fra FSR fra juli 2015, da havde antallet af selskaber, der havde fravalgt revision mere end fordoblet siden 2011. Dette har resulteret i, at der er over 8.000 anmærkninger, som er forsvundet.⁹³ Det betyder, at der er 8.000 anmærkninger, som regnskabsbruger ikke bliver oplyst med – og vil det som udgangspunkt ikke påvirke regnskabsbruger, til muligvis at træffe de forkerte beslutninger?

Denne afhandling indeholder en teoretisk beskrivelse af vurderingen af Going concern. Det kunne undersøges nærmere om der er en forventningskløft imellem regnskabsbruger, selskabets ledelse og revisor omkring hvorledes Going concern skal behandles. Hvem forventes at have det faktisk ansvar for at vurdere Going concern, og er forventningen den samme som lovgivningen.

Revisorbranchen lever af en kundeportefølje. Jo større honorarer og jo flere kunder, jo flere penge tjener revisorerne også. Så som en opfølgning og udvidelse af denne afhandling, kunne det være interessant at undersøge om, hvor en revisors grænse går imellem at være offentlighedens tillidsrepræsentant, og hvornår revisors kundepleje tager over. Det kunne forestilles, at en kunde kunne blive utilfreds med samarbejdet med sin revisor, hvis revisor giver en afkræftende konklusion på et årsregnskab. Det kunne være at kunden skulle sælge sin selskab eller bryde et stort fremtidig marked med sit årsregnskab. Så kan et års ventetid for kunden måske være meget lang, for at kunne fremvise et årsregnskab med en blank revisorpåtegning, hvis det er det, der var behovet.

⁹³ <http://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Pressemeddelelser/2015-pressemeddelelser/Usikkerhed-om-virksomhedernes-overlevelse-aarsag-til-de-fleste-advarselsflag-fra-revisorerne>

Litteraturliste

Bøger

Den skinbarlige virkelighed (2005) – af Ib Andersen

Revisoransvar (2013). 8. udgave – af Lars Bo Langsted, Paul Krüger Andersen og Lars Kiertzner

Revision i Praksis (2013), 1. udgave – af Sumit Sudan, Martin Samuelsen, Henrik Parker og Christina Maria Davidsen.

International revisionsstandarder m.v.

ISA 200 – ” Den uafhængige revisors overordnede mål og revisionens gennemførelse i overensstemmelse med Internationale Standarder om Revision”

ISA 210 – ”Aftale om revisionsopgavers vilkår”

ISA 230 – ”Revisionsdokumentation”

ISA 300 – ”Planlægning af revision af regnskaber”

ISA 315 – ”Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation”

ISA 320 – ”Væsentlighed ved planlægning og udførsel af en revision”

ISA 500 – ”Revisionsbevis”

ISA 570 – ”Fortsat drift (Going concern) ”

ISA 700 – ”Udformning af en konklusion og afgivelse af erklæring om et regnskab”

ISA 705 – Modifikationer til konklusionen I den uafhængige revisors erklæring”

ISRE 2400 (Ajourført) – ”Opgaver om Review af historiske regnskaber

Love og bekendtgørelser

Årsregnskabsloven, <https://www.retsinformation.dk/forms/r0710.aspx?id=175792>

Revisorloven, <https://www.retsinformation.dk/forms/r0710.aspx?id=117632>

Erklæringsbekendtgørelsen, <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=146315>

Bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed,
<https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=120481>

Domme og afgørelser

Den 19. september 2014 – sagsnr. 181/2013 og 182/2013 – Revisortilsynet mod registreret revisor B

Den 10. oktober 2014 – sagsnr. 23-24/2014 – Revisortilsynet mod Statsautoriseret revisor B og registreret revisor A

Den 24. oktober 2014 – sagsnr. 162/2013 – Revisortilsynet mod registreret revisor Tommy Karl Larsen

Den 24. oktober 2014 – sagsnr. 13/2014 – Revisortilsynet mod registreret revisor Q

Den 31. oktober 2014 – sagsnr. 164/2013 – Revisortilsynet mod registreret revisor Poul Neumeyer

Den 26. februar 2015 – sagsnr. 11/2014 – Revisortilsynet mod registreret revisor Søren Andersen Sørensen

Den 29. april 2015 – sagsnr. 68/2014 – Revisortilsynet mod registreret revisor Henrik Ardal Andersen

Den 22. maj 2015 – sagsnr. 072/2014 – Revisortilsynet mod registreret revisor Poul Vogelius

Den 22. maj 2015 – sagsnr. 73/2014 – Revisortilsynet mod registreret revisor Mai-Britt Bechgaard Spliid

Den 7. juli 2015 – sagsnr. 11/2015 – Revisortilsynet mod registreret revisor Elsebeth Schiønning

Den 13. juli 2015 – sagsnr. 99/2014 – Revisortilsynet mod statsautoriseret revisor Ole Nørrelund Hansen

Den 10. september 2015 – sagsnr. 81/2014 – Revisortilsynet mod registreret revisor Poul Johansson

Den 10. september 2015 – sagsnr. 11/2015 – SKAT mod statsautoriseret revisor Søren Kahr

Den 14. september 2015 – sagsnr. 102/2014 – Revisortilsynet mod statsautoriseret revisor Michael Bo Andersen

Hjemmesider og artikler

FSR - Danske revisorer, www.fsr.dk

Danmarks statistik, www.danmarksstatistik.dk

Revisornævnets kendelser, <https://erhvervsstyrelsen.dk/revisor-kendelser?Aar=2014&s=Going+concern>

Artikel omkring forskellen mellem revisors erklæringer fra FSR,
http://www.fsr.dk/~media/Files/Faglig%20viden/Publikationer/FSR_Faktaark_Banker-januar-2014.ashx

Præsentation fra kundemøde 2013 – FSR udarbejdet af ph.d. Jesper Seehausen med titlen ” Going concern i SMV-segmentet”,
<http://www.fsr.dk/~media/Images/Kundeaaarsmode%202013/Foredragsholdere/Foredrag/Going%20concern%20i%20SMV-segmentet.ashx>

Bilag

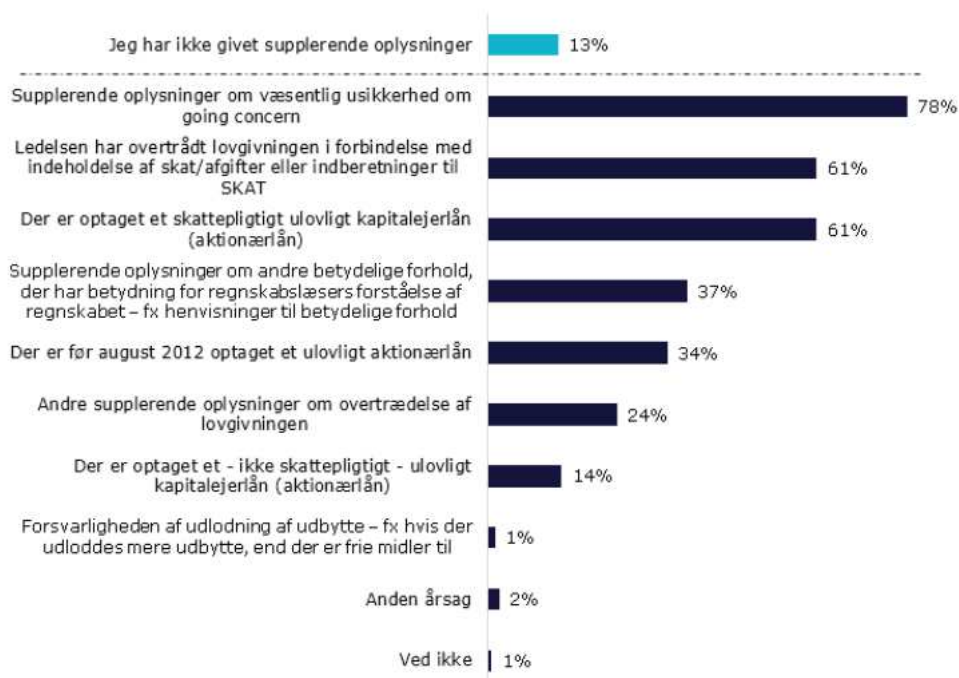
Bilag 1)

Graf taget fra FSR's artikel dateret den 16. juli 2015 jf. følgende link:

<http://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Pressemeddelelser/2015- fra-revisorerne pressemeddelelser/Usikkerhed-om-virksomhedernes-overlevelse-aarsag-til-de-fleste-advarselsflag->

Hvad har været de væsentligste årsager til, at du har givet supplerende oplysninger i din revisionspåtegning

på 2014-årsregnskaber? (Angiv gerne flere svar) (n=158, n=137)



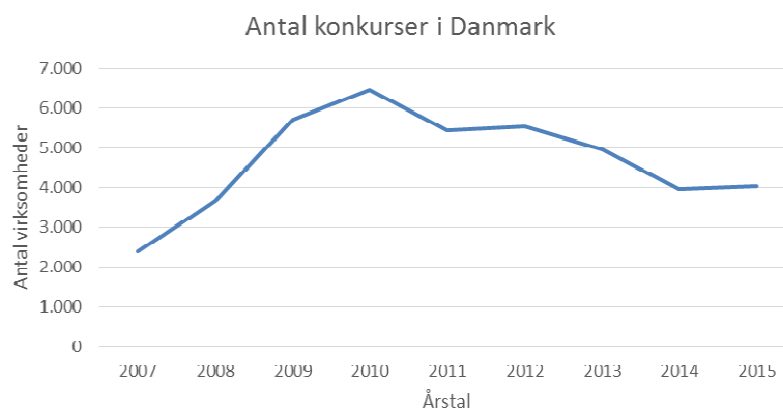
Hvad var de væsentligste årsager til, at du gav en afkræftende konklusion i revisionspåtegningen på 2014-

årsregnskaberne? (Angiv gerne flere svar) (n=159, n=41)



Bilag 2)

Årstal	Antal konkurser
2007	2.397
2008	3.672
2009	5.709
2010	6.467
2011	5.445
2012	5.531
2013	4.964
2014	3.964
2015	4.035



Bilag 3)

Den uafhængige revisors påtegning på årsregnskabet (blank påtegning) – Skrevet af Anders Bidgaard fra Beierholm og Jesper Seehausen, formand for FSR's Revisionstekniske Udvalg fra 2012

Til kapitalejerne i Selskab B

Vi har revideret årsregnskabet for Selskab B for regnskabsåret 1. januar – 31. december 20x1, der omfatter [anvendt regnskabspraksis, resultatopgørelse, balance og noter]. Årsregnskabet udarbejdes efter årsregnskabsloven.

Ledelsens ansvar for årsregnskabet

Ledelsen har ansvaret for udarbejdelsen af et årsregnskab, der giver et retvisende billede i overensstemmelse med årsregnskabsloven. Ledelsen har endvidere ansvaret for den interne kontrol, som ledelsen anser for nødvendig for at udarbejde et årsregnskab uden væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl.

Revisors ansvar

Vores ansvar er at udtrykke en konklusion om årsregnskabet på grundlag af vores revision. Vi har udført revisionen i overensstemmelse med internationale standarder om revision og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning. Dette kræver, at vi overholder etiske krav samt planlægger og udfører revisionen for at opnå høj grad af sikkerhed for, om årsregnskabet er uden væsentlig fejlinformation. En revision omfatter udførelse af revisionshandlinger for at opnå revisionsbevis for beløb og oplysninger i årsregnskabet. De valgte revisionshandlinger afhænger af revisors vurdering, herunder vurdering af risici for væsentlig fejlinformation i årsregnskabet, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl. Ved risikovurderingen overvejer revisor intern kontrol, der er relevant for selskabets udarbejdelse af et årsregnskab, der giver et retvisende billede. Formålet hermed er at udforme revisionshandlinger, der er passende efter omstændighederne, men ikke at udtrykke en konklusion om effektiviteten af selskabets interne kontrol. En revision omfatter endvidere vurdering af, om ledelsens valg af regnskabspraksis er passende, om ledelsens regnskabsmæssige skøn er rimelige samt den samlede præsentation af årsregnskabet.

Det er vores opfattelse, at det opnåede revisionsbevis er tilstrækkeligt og egnet som grundlag for vores konklusion.

Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.

Konklusion

Det er vores opfattelse, at årsregnskabet giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 20x1 samt af resultatet af selskabets aktiviteter for regnskabsåret 1. januar – 31. december 20x1 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

X-by (revisors kontorsted), dato

statsautoriseret/registreret/godkendt revisionsfirma

Navn

statsautoriseret /registreret revisor

Bilag 4)

Den uafhængige revisors påtegning på årsregnskabet (med supplerende oplysninger) – Skrevet af Anders Bidgaard fra Beierholm og Jesper Seehausen, formand for FSR's Revisionstekniske Udvalg fra 2012

Til kapitalejerne i Selskab B

Vi har revideret årsregnskabet for Selskab B for regnskabsåret 1. januar – 31. december 20x1, der omfatter [anvendt regnskabspraksis, resultatopgørelse, balance og noter].¹ Årsregnskabet udarbejdes efter årsregnskabsloven.

Ledelsens ansvar for årsregnskabet

Ledelsen har ansvaret for udarbejdelsen af et årsregnskab, der giver et retvisende billede i overensstemmelse med årsregnskabsloven. Ledelsen har endvidere ansvaret for den interne kontrol, som ledelsen anser for nødvendig for at udarbejde et årsregnskab uden væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl.

Revisors ansvar

Vores ansvar er at udtrykke en konklusion om årsregnskabet på grundlag af vores revision. Vi har udført revisionen i overensstemmelse med internationale standarder om revision og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning. Dette kræver, at vi overholder etiske krav samt planlægger og udfører revisionen for at opnå høj grad af sikkerhed for, om årsregnskabet er uden væsentlig fejlinformation. En revision omfatter udførelse af revisionshandlinger for at opnå revisionsbevis for beløb og oplysninger i årsregnskabet. De valgte revisionshandlinger afhænger af revisors vurdering, herunder vurdering af risici for væsentlig fejlinformation i årsregnskabet, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl. Ved risikovurderingen overvejer revisor intern kontrol, der er relevant for selskabets udarbejdelse af et årsregnskab, der giver et retvisende billede. Formålet hermed er at udforme revisionshandlinger, der er passende efter omstændighederne, men ikke at udtrykke en konklusion om effektiviteten af selskabets interne kontrol. En revision omfatter endvidere vurdering af, om ledelsens valg af regnskabspraksis er passende, om ledelsens regnskabsmæssige skøn er rimelige samt den samlede præsentation af årsregnskabet.

Det er vores opfattelse, at det opnåede revisionsbevis er tilstrækkeligt og egnet som grundlag for vores konklusion.

Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.

Konklusion

Det er vores opfattelse, at årsregnskabet giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 20x1 samt af resultatet af selskabets aktiviteter for regnskabsåret 1. januar – 31. december 20x1 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Supplerende oplysninger vedrørende forståelse af revisionen

...

Erklæringer i henhold til anden lovgivning og øvrig regulering

Supplerende oplysninger vedrørende andre forhold

...

X-by (revisors kontorsted), dato

statsautoriseret/registreret/godkendt revisionsfirma

Navn

statsautoriseret /registreret revisor

Bilag 5)

Den uafhængige revisors påtegning på årsregnskabet (med forbehold og be- og afkræftende konklusion) – Skrevet af Anders Bidgaard fra Beierholm og Jesper Seehausen, formand for FSR's Revisionstekniske Udvalg fra 2012

Den uafhængige revisors erklæringer

Til kapitalejerne i Selskab BC

Påtegning på årsregnskabet

Vi har revideret ...

Ledelsens ansvar for årsregnskabet

Ledelsen har ansvaret for ...

Revisors ansvar

Vores ansvar er at ...

Det er vores opfattelse, at det opnåede revisionsbevis er tilstrækkeligt og egnet som grundlag for vores konklusion med forbehold [eller] afkræftende konklusion.

Forbehold

Grundlag for konklusion med forbehold [eller] Grundlag for afkræftende konklusion

...

Konklusion med forbehold [eller] Afkræftende konklusion

a) Konklusion med forbehold som følge af en væsentlig, men ikke gennemgribende uenighed med ledelsen

Det er vores opfattelse, at årsregnskabet, bortset fra indvirkninge(n)(rne) af de(t) forhold, der er beskrevet i grundlaget for konklusion med forbehold, giver et retvisende billede af ...

b) Konklusion med forbehold som følge af en væsentlig, men ikke gennemgribende begrænsning i revisors arbejde

Det er vores opfattelse, at årsregnskabet, bortset fra de(n) mulige indvirkning(er) af de(t) forhold, der er beskrevet i grundlaget for konklusion med forbehold, giver et retvisende billede af ...

c) Afkræftende konklusion som følge af en væsentlig og gennemgribende uenighed med ledelsen

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

[Det er vores opfattelse, at generalforsamlingen ikke bør godkende årsrapporten.]

X-by (revisors kontorsted), dato

statsautoriseret/registreret/godkendt revisionsfirma

NN

statsautoriseret revisor/registreret revisor

Bilag 6)

Den uafhængige revisors påtegning på årsregnskabet (med forbehold og be- og afkræftende konklusion) – Skrevet af Anders Bidgaard fra Beierholm og Jesper Seehausen, formand for FSR's Revisionstekniske Udvalg fra 2012

Den uafhængige revisors erklæringer

Til kapitalejerne i Selskab BC

Påtegning på årsregnskabet

Vi er valgt med henblik på at revidere ...

Ledelsens ansvar for årsregnskabet

Ledelsen har ansvaret for ...

Revisors ansvar

Vores ansvar er at udtrykke en konklusion om årsregnskabet på grundlag af udførelsen af en revision i overensstemmelse med internationale standarder om revision og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning. På grund af de(t) forhold, der er beskrevet i grundlaget for manglende konklusion, har vi imidlertid ikke være i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, der kan danne grundlag for en konklusion.

Forbehold

Grundlag for manglende konklusion

...

Manglende konklusion

På grund af betydeligheden af de(t) forhold, der er beskrevet i grundlaget for manglende konklusion, har vi ikke været i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, der kan danne grundlag for en konklusion. Vi udtrykker derfor ingen konklusion om årsregnskabet.

[Det er vores opfattelse, at generalforsamlingen ikke bør godkende årsrapporten.]

X-by (revisors kontorsted), dato

statsautoriseret/registreret/godkendt revisionsfirma

NN

statsautoriseret revisor/registreret revisor