

## ERHVERVSJURA

## STYRELSE MISFORSTÅR LOVEN

**REGNSKABER:** Ifølge Erhvervsstyrelsen skulle konsekvensen af en manglende konklusion fra revisor i et regnskab være, at der ikke var aflagt noget gyldigt regnskab. Det må være en juridisk misforståelse.



**LARS BO LANGSTED**  
professor  
Juridisk Institut,  
Aalborg Universitet

erhverv@jp.dk

De fleste selskaber skal aflægge et årsregnskab (eller som det hedder nu om stunder: en årsrapport), der giver et retvisende billede af virksomhedens aktiver og passiver. Færre, men stadig mange, selskaber har endvidere pligt til at lade deres årsrapport revidere af en ekstern revisor. Reglerne om indholdet af årsrapporten findes i årsregnskabsloven, og de nærmere krav til revisionen findes overordnet i revisorloven og er detailreguleret i en lang række internationale standarder.

For nylig var der i denne avis en artikel om et regnskab, hvor revisor havde foretaget revision, men hvor han ikke havde udtrykt nogen konklusion i sin revisionspåtegning. I påtegningen hed det bl.a.: »På grund af betydeligheden af det 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.«

Så langt, så skidt. Læser man sådan et regnskab med sådan en påtegning, ved man, at der er al mulig grund til at være på vagt over for værdiansættelserne i regnskabet. Det kan være, at angivelserne er rigtige, og det kan være, at de er forkerte. Revisor har i hvert fald ikke været i stand til at vurdere, om det ene eller det andet var tilfældet og må derfor konkludere, at han netop ikke kan konkludere noget.

I samme artikel var der imidlertid en udtalelse fra Erhvervsstyrelsen, hvorefter konsekvensen af en manglende konklusion fra revisors side skulle være, at der så slet ikke var aflagt noget gyldigt regnskab. Og det må give anledning til en vis undren.

Hvis der således slet ikke er aflagt noget gyldigt regnskab, skulle den yderste konsekvens jo være, at selskabet måtte tvangsopløses, ligesom de enkelte ledelsesmedlemmer skulle kunne pålægges løbende tvangsbøder, indtil regnskabet var indleveret. Men spørgsmålet er da også, om ikke det er en konsekvens, man slet ikke kan drage.

Overordnet set er det således ledelsens ansvar at aflægge et årsregnskab, der – efter ledelsens opfattelse – er retvisende, og at lade dette

regnskab underkaste revision.

Revisors opgave er at vurdere den af ledelsen aflagte årsrapport og at foretage de nødvendige revisionsmæssige undersøgelser, og på baggrund heraf at forsyne regnskabet med en påtegning. Det kan være, at påtegningen konkluderer, at regnskabet er både lovligt og retvisende, og at der hverken er forbehold eller supplerende oplysninger. Det kan være, at der er en konklusion med nogle forbehold om værdiansættelsen af nogle mindre poster, og det kan være, at der er en afkræftende konklusion, fordi forbeholdene vedrører mere substansielle poster.

Og så kan det endelig være, at revisor må ende med at beskrive en manglende konklusion.

Det er revisors selvstændige ansvar at vurdere hvilke undersøgelser, der skal til og hvilken form for revisionspåtegning, resultatet af disse undersøgelser må føre til. Det hverken kan, skal eller må ledelsen blande sig i.

Man kan sige, at hele ideen med en revision er, at der kommer en uafhængig person ind og sammenholder "virkeligheden" med regnskabet og derefter udtaler sin uforgribelige mening om lovligheden og "retvisenheden" af regnskabet. Derefter er det op til læseren af regnskabet (hvis det nu har en revisionspåtegning med et eller andet indhold, der i en eller anden grad afviger fra eller lægger luft til regnskabet) at vurdere, hvem han tror mest på: revisor eller virksomhedens ledelse.

Begge parter har udført deres job efter bedste evne, og resten er op til andre.

I revisorernes internationale standard for hvornår og hvordan revisor skal "modificere" sin konklusion (dvs. tilfælde, hvor han ikke bare kan give en såkaldt "blank påtegning"), er følgende eksempel nævnt, hvor revisor er nødt til at undlade en konklusion:

»Revisor har ikke kunnet opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for et enkelt element i regnskabet. Det vil sige, at revisor ikke har været i stand til at opnå revisionsbevis for de finansielle oplysninger om kapitalandelen i et joint venture, som udgør mere end 90 pct. af virksomhedens nettoaktiver. Den mulige indvirkning af ikke at kunne opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis anses for at være både væsentlig og gennemgribende for regnskabet.«

På grund af disse forhold

foreslås det, at revisor skriver således:

»Manglende konklusion. På grund af betydeligheden af det 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 revisionskonklusion. Vi udtrykker derfor ingen konklusion om regnskabet.«

Hvis man nærlæser dette, er grunden til, at revisor ikke kan give en konklusion, at han ikke kan skaffe det nødvendige "revisionsbevis". Det kan være, at han ikke kan få adgang til det pågældende joint venture fordi det land, hvor dette ligger, er kommet i borgerkrig, fordi der har været oversvømmelser, eller fordi ledelsen af det pågældende joint venture ikke vil lade revisor komme til at foretage sine undersøgelser.

Revisor kan således ikke selvstændigt efterprøve, om ledelsens værdiansættelser

er retvisende, og revisor må derfor sige:

»Jeg kan ikke komme til nogen konklusion. Det kan være, at regnskabet er retvisende, og det kan være, at det ikke er.«

Ledelsen af det selskab, der aflægges årsregnskabet, kan jo imidlertid være i samme situation og ikke være i stand til at få nærmere kontakt med joint venture. Men uanset om ledelsen optager sin ejerandel til kurs 100 eller til kurs 0, må revisor jo sige, at han ikke kan komme til nogen konklusion, idet han ikke kan foretage de nødvendige revisionsbehandlinger. Men det kan dårligt gøre regnskabet ugyldigt. Det er jo blevet aflagt efter ledelsens bedste evne og skøn, og de er ikke underlagt noget krav om "revisionsbevis". De er i en situation, hvor de ikke kan "gøre det bedre".

Hvis man førte tanken til ende: årsrapporten, som ledelsen aflægges, skal kunne godkendes med en konklusion

af revisor, ja, så ville også "afkræftende konklusioner" (der går ud på, at regnskabet ikke giver et retvisende billede) eller forbehold af en hvilken som helst art vel føre til, at regnskabet var "ugyldigt".

Dette ville på sin side føre til, at revisor ville blive overdommer over ledelsens skøn, og at den ville være tvunget til at rette ind efter revisors opfattelse, hvilket formentlig både ledelse og revisor ville betakke sig for.

At mene, at det forhold at ledelse og revisor er uenige om værdiansættelser eller det forhold, at revisor ikke kan opnå det "nødvendige" revisionsbevis fører til, at ledelsens regnskab er "ugyldigt" med den konsekvens, at det svarer til, at ledelsen ikke har aflagt den lovpålagte årsrapport, må være udtryk for en juridisk misforståelse.

Det kan meget vel være, at ledelsen har overtrådt en eller flere regler i årsregnskabsloven eller anden lov-

givning i forbindelse med regnskabsaflæggelsen. Det kan så i givet fald føre til en straf for overtrædelser af disse bestemmelser (det er der rigelig med hjemmel til i lovgivningen).

Aftaler kan være ugyldige, og offentligretlige afgørelser kan være ugyldige i den betydning, at de ikke får retsvirkning efter deres indhold: at man ikke kan håndhæve dem. Men at et årsregnskab skulle være ugyldigt – med den konsekvens at det betragtes som ikke aflagt, er uhyre vanskeligt at forestille sig.

Især at en sådan virkning skulle indtræde, fordi en tredjemand, hvis opgave det er at udtale sig om regnskabet, udtaler sig på en bestemt måde.

Et regnskab kan godt være gyldigt, selv om der er en del af det, som revisor ikke kan konkludere på. Foto: Mads Nissen

