

Den 17. december 2018 blev der i

sag nr. 029-2018

Erhvervsstyrelsen

mod

statsautoriseret revisor A

afsagt sålydende

kendelse:

Ved skrivelse af 29. juni 2018 har Erhvervsstyrelsen i medfør af revisorlovens § 43, stk. 3, indbragt statsautoriseret revisor A for Revisornævnet.

Erhvervsstyrelsen har oplyst, at A har været godkendt som statsautoriseret revisor fra den 22. januar 1997 og har været tilknyttet B Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, cvr.nr. xxxxxxxx fra den 14. oktober 2011.

Klagen:

Erhvervsstyrelsen har fremsat følgende klagepunkter:

- a) Revisorlovens § 23, stk. 1, samt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for 2014, idet den udførte revisionsplanlægning er utilstrækkelig.
- b) Revisorlovens § 23, stk. 1, samt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for 2014, idet der ikke er dokumentation for, at der er udført tilstrækkelige revisionshandlinger samt opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for at kunne afgive revisionspåtegning uden forbehold vedrørende områderne going concern, goodwill samt udskudt skatteaktiv. Endvidere er kommunikation til den øverste ledelse utilstrækkelig.

Sagsfremstilling:

Revisionsvirksomheden B, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, blev i 2016 udtaget til kvalitetskontrol. Erhvervsstyrelsen har på baggrund af den foretagne kontrol og kontrollantens observationer på en enkeltsag - indklagedes revisionen af årsregnskabet for C ApS for regnskabsåret 2014 - beskrevet i "Issue Tracker" under henvisning til revisorlovens § 37, stk. 3, iværksat en undersøgelse af den udførte revision.

C ApS (revision)

Indklagede har den 8. juni 2015 afgivet revisionspåtegning uden forbehold og uden supplerende oplysninger på årsrapporten for C ApS for regnskabsåret 2014.

Det fremgår blandt andet af årsrapporten, at årets resultat var negativt med 77.971 kr. (negativt med 32.915 kr. i 2013), balancesummen var på 197.378 kr. (200.821 kr. i 2013), goodwill udgjorde

110.714 kr. (132.857 kr. i 2013), udskudt skat udgjorde 27.129 kr. (7.700 kr. i 2013), selskabets egenkapital var på 27.876 kr. (50.095 kr. i 2013) og kortfristede gældsforpligtigelser udgjorde 225.254 kr. (150.726 kr. i 2013).

Indklagede har endvidere også den 8. juni 2015 underskrevet revisionsprotokollatet til årsrapporten for regnskabsåret 2014.

Erhvervsstyrelsen har oplyst, at virksomheden efterfølgende er gået konkurs, idet konkursdekret er afsagt den 10. august 2016.

Erhvervsstyrelsen har videre oplyst, at det af indklagede fastsatte væsentlighedsniveau var fastsat til 5.000 kr.

Af kvalitetskontrollantens bemærkninger til 'Bilag 4a', 'Issue Tracker', fremgår under "Observationer ved den gennemførte kvalitetskontrol af C ApS" blandt andet følgende vedrørende planlægningen:

"Ad a:

Af WP-reference 1811 (Risikovurdering pr. regnskabspost) fremgår det, at der er svaret nej til, at der er en betydelig risiko knyttet til indtægter.

Til spørgsmålet "Hvis der ikke er identificeret en betydelig risiko i relation til indregning af indtægter som følge af besvigelser, dokumenteres vores begrundelse herfor" er følgende begrundelse anført "Kundens størrelse på omsætningen".

Den anførte begrundelse for afkræftelse af forhåndsantagelsen vurderes ikke at være fyldestgørende i overensstemmelse med ISA 240, afsnit 47.

Ad b:

Som led i planlægningen er WP-reference 1810m (Planlægningsmemo – Mini) anvendt. Pkt. 4.10 vedrører (Øvrige forhold), og det nævnes specifikt, at der skal angives relevante skatte- og moms-/afgiftsmæssige forhold. Punktet er besvaret med "Ingen bemærkninger".

Pkt. 4.5 (Måling og kontrol af virksomhedens finansielle præstationer og incitamentsaflønning) er besvaret med "Det er selskabets andet regnskabsår. Første regnskabsår var over forlænget periode pga. start 1/11 2012. Derfor ikke muligt at sammenligne dette." Pkt. 4.6 (Investeringer og finansielle forhold) er besvaret med "Ingen bemærkninger.", mens pkt. 11 (Indledende regnskabsanalyse) er besvaret med "Ikke aktuelt".

Henset til, at hovedanpartshaveren var bosiddende i [land] og derfor ikke var skattepligtig til Danmark (oplyst verbalt af underskrivende revisor), burde planlægningen indeholde relevante overvejelser omkring den skattemæssige stilling, herunder eksempelvis begrundelser for, at virksomheden ikke skulle indberette værdi af fri bil og multimediebeskatning til de danske skattemyndigheder.

Endvidere burde planlægningen indeholde relevante overvejelser omkring de momsmæssige konsekvenser, herunder reverse charge/momsrefusion, ved, at en række af virksomhedens omkostninger afholdtes i [land].

Henset til virksomhedens økonomiske præstationer og finansielle situation på tidspunktet for regnskabsaflæggelsen, jf. forholdet nedenfor omkring vurdering af going concern, burde planlægningen indeholde relevante overvejelser i forhold de finansielle forhold, herunder en indledende vurdering af going concern.

Samlet set vurderes kendskabet til virksomheden, herunder skatte- og momsmæssige forhold samt finansielle præstationer ikke at være tilstrækkelig dokumenteret.

Ad c:

I WP-reference 1810m (Planlægningsmemo – Mini) vedrører pkt. 12.2 betydelige risici. Det fremgår, at der ikke er identificeret betydelig risici på regnskabspostniveau. Af 1831 (Revisionsprogram – aktiver) fremgår det endvidere, at der ikke er identificeret betydelige risici på regnskabspostniveau.

Goodwill er indregnet med en værdi på 111 t.kr., hvilket svarer til ca. 55% af balancesummen. Væsentlighedsniveauet er fastsat til 5 t.kr.

Henset til de væsentlige subjektive skøn, der indgår ved vurderingen af et eventuelt nedskrivningsbehov på goodwill, vurderes der at være en betydelig risiko knyttet til revisionsmålet værdiansættelse.

Ad d:

Af WP-reference 1830 (Revisionsprogram – afslutning, risiko for ledelsens tilsidesættelse af kontroller) fremgår det, at "Ingen væsentlige regnskabsmæssige skøn". Værdiansættelsen af goodwill vurderes i høj grad at bygge på ledelsens regnskabsmæssige skøn, herunder primært forudsætninger/forventninger til den fremadrettede indtjening.

Ad e:

Af WP-reference 1810, pkt. 4.2, fremgår det, at der som led i planlægningen er identificeret én nærtstående part. Den nærtstående part er enekapitalejeren, hvor der er identificeret en type af transaktioner, som er udbytte.

Det fremgår af konto 1315 (konsulentbistand DD m.moms), at der i regnskabsåret er bogført 11 transaktioner på i alt 101 t.kr. Alle transaktioner vedrører fakturerede konsulentydelse fra enekapitalejeren. Af WP-reference 7348 fremgår bilag 1402666, som er en faktura på 2.000 EUR. med fakturadato den 29/8 2014 med faktureteksten "konsulentbistand [virksomhed] – workshop og materialer". Fakturaen er bogført pr. 29/8 2014 med et beløb på 15 t.kr.

Konsulentonorarerne til enekapitalejeren vurderes at være væsentlige transaktioner med en nærtstående part. Typen af transaktioner burde derfor være identificeret som led i planlægningen.

...

Samlet vurdering

På baggrund af forholdene gennemgået ovenfor under punkt a-e, vurderes planlægningen samlet set som utilstrækkelig."

Indklagede har vedrørende planlægningen af revisionen i 'Bilag 4a', 'Issue Tracker' bemærket følgende:

"2. december 2016:

Ved vurderingen og herunder kategoriseringen af observationerne ved planlægningen er det vigtigt at være opmærksom på, at dette vedrører en meget lille sag, og at planlægningen og en stor del af udførelsen blev foretaget samme dag. Som vi også skriver nedenfor, er der ikke samme krav til dokumentationen på en lille sag som på en stor sag.

Ad 1.1.a: Forhåndsantagelse om besvigelsesrisiko

Begrundelsen for at der ikke er identificeret betydelig risiko i relation til indregning af omsætningen er muligvis indforstået, men med formuleringen (jf. WP1811) "Kundens størrelse på omsætningen" menes, at omfanget af aktiviteten og kundegrundlaget medfører, at besvigelse ikke kan være et issue, da indholdet af omsætningen er fuldstændigt transparent, idet omsætningen udelukkende består af 14 fakturaer.

Ligeledes er det alene eneanpartshaveren, som har disponeringsmulighed – selskabet har ingen ansatte.

For så vidt angår udførelsen, er samtlige fakturaer gennemgået og set afregnet, herunder den ene faktura, som var udestående pr. statusdagen.

Ad 1.1.b: Forståelse for virksomheden/regnskabsmæssige præsentationer

Virksomhedens særlige karakteristika med simple, gennemsigtige og fåtallige transaktioner, drevet af én person – eneanpartshaveren – førte teamet til den overordnede konklusion, at skatte- og moms-/afgiftsmæssige forhold ikke var relevante i den konkrete sag.

Teamet havde endvidere den generelle antagelse, at der ikke kunne være skattemæssige udfordringer i forhold til dansk lov i forholdet mellem selskabet og en eneanpartshaver bosiddende i og fuld skattepligtig til [land] (eks. fri bil).

Ad 1.1.c-d: Betydelige risici på regnskabs- og regnskabs-postniveau/Regnskabsmæssige skøn

Henset til sagens størrelse er det afgørende, at going concern-udfordringen, herunder udfordring af regnskabsmæssige skøn i relation til goodwill mv., er identificeret og behandlet. Der er tale om en opgaveløsning, der tidsmæssigt basalt set strækker sig over én dag. Den øvrige tidsanvendelse kan henføres til netop dette område.

Ad 1.e: Identifikationer af transaktioner med nærtstående parter

Der er tale om en usædvanligt simpel énmandsvirksomhed med ganske få transaktioner.

Det er vores opfattelse, at arten og omfanget af påkrævet dokumentation for overvejelser omkring nærtstående parter er afhængig af kundens kompleksitet.

I det aktuelle tilfælde har teamet skønnet, at bogføringen er så transparent, at udfordringer i denne sammenhæng ville have været afdækket med den øvrige gennemgang, herunder at alle bilag er bladret igennem ved vores arbejde.”

Af kvalitetskontrollantens bemærkninger til 'Bilag 4a', 'Issue Tracker' vedrørende udførelsen af revisionen af going concern fremgår blandt andet følgende:

”...

Pr. 31. december 2014 vurderes der at være følgende begivenheder/forhold, der kunne rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften:

- Underskud før skat på -97 t.kr. i regnskabsåret 2014 (2013: -41 t.kr.).*
- Omsætning på 255 t.kr. (2013: 962 t.kr.).*
- Omsætning på 15 t.kr. i perioden medio august – 31. december 2014.*
- Egenkapital på -28 t.kr. (2013: 50 t.kr.).*
- Likviditetsgrad pr. 31. december 2014 på ca. 0,1. Korrigeres for gæld til hovedaktionæren var likviditetsgraden ca. 0,25.*
- Bankgæld på 27 t.kr. med en trækingsret på 26 t.kr.*

Revisor skulle derfor udføre yderligere revisionshandlinger med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for virksomhedens evne til at fortsætte driften.

I WP-reference 1830 (Revisionsprogram – afslutning) fremgår revisionsprogram for going concern, hvor der er indsat følgende revisionshandlinger:

...

Revisionsprogrammet er udfyldt og dateret den 26. maj 2015 af D med følgende kommentarer:

"Selskabet har i året tabt hele sin egenkapital, hvilket indikerer manglende Going Concern. Derfor er ledelsen direkte forespurgt til hvor udviklingen i forretningen har været indtil videre i året, samt deres forventninger til fremtiden WP2331. Jeg anser forklaringerne i WP2331 for troværdige, da ledelsen også gentagne gange har givet udtryk for optimisme telefonisk.

Hvad taler i øvrigt for selskabets overlevelsessevne?

- 1. Størstedelen af skyldige omkostninger er mellemregningen med anpartshaveren.*
- 2. Selskabet har overskud på bankkontoen ultimo maj (WP2331)"*

Af WP-reference 1830 (Revisionsprogram – afslutning) fremgår følgende:

...

Revisionsprogrammet er udfyldt og dateret den 26. maj 2015 af D med følgende kommentarer:

"Selskabet genererer positive pengestrømme indtil videre i 2015.

Omlæggelsen af aktiviteterne har efter ledelsens udsagn bidraget positivt til den løbende drift.

Dette udsagn er udfordret således:

- 1. Der er forespurgt på bankkontoudtog – dette udviser at virksomheden har ca. 39 t.kr. i indestående ultimo maj mod udestående på ca. 27 t.kr. ultimo 2014.*
- 2. Der er indhentet salgsfakturaer for det nye år, hvoraf nogle på stikprøvebasis er set for indbetaling. Omsætningen er pr. ultimo maj 2015 ca. 218 t.kr., mens omsætningen for hele 2014 var på 255 t.kr. Dette giver overbevisning omkring en forbedret drift i 2015."*

Under konklusionen "Konklusion til opsummering i topmemo." er følgende yderligere bemærket:

... "Hvad taler i øvrigt for selskabets overlevelsessevne?"

- 1. Størstedelen af de skyldige omkostninger er mellemregningen med anpartshaveren – selskabet er derfor ikke afhængig af ekstern finansiering.*
- 2. Selskabet har overskud på bankkontoen ultimo maj 2015 – selskabet er derfor ikke længere afhængig af bank finansiering.*
- 3. Der er indhentet salgsfakturaer for 2015 (indeks 8130). Udvalgte salgsfakturaer er tjekket til indbetaling på bankkontoen i 2015, jf. WP8121."*

I WP2331 er der vedhæftet en mail fra anpartshaveren. Det fremgår, at D den 25. maj 2015 spørger om:

"... 3. Hvorfor er omsætningen faldet så meget i året?"

Der modtages svar samme dag, hvor anpartshaveren anfører følgende:

"Hermed mine input til resultatet for 2014 og udvikling/status i 2015:

I 2014 blev forretningen ramt af en brat opbremsning på de udviklingsprojekter, der genererede indtægterne. Denne opbremsning indtraf for alvor i 2014 uden mulighed for at iværksætte nye indtægtsgivende aktiviteter på et tilfredsstillende niveau, og specielt 2. halvår var ramt med et meget lavt aktivitetsniveau og deraf følgende manglende indtægter.

I 4. kvartal 2014 etablerede vi grundlaget for at udvide aktiviteterne til også at omfatte telemarketing ydelser (TM) målrettet danske virksomheder og deres kunder. Disse aktiviteter startede op primo 2015 og leveres fra [land]. Som følge af lavere driftsudgifter i [land] kan vi tilbyde vores ydelser til lavere økonomi end hvad de koster at indkøbe i Danmark, og sammenholdt med høj kvalitet i vores ydelser som følge af kompetencerne fra virksomhedens andet forretningsben med bl.a. salgsudvikling,

fremstår vi i 2015 meget konkurrencedygtige og oplever god efterspørgsel på vores ydelser og med positiv feedback fra vores nye kunder inden for TM.

I skrivende stund har 5 fast tilknyttede associerede partnere, der leverer mødebooking til 8 faste kunder. Dette genererer en indtægt pr. måned på ca. 180.000 kr. og et driftsoverskud efter gager/honorarer og udgifter til aktiviteterne på ca. 50.000 kr. pr. måned. Disse aktiviteter og indtægter er stigende som følge af positiv efterspørgsel fra både eksisterende og nye kunder.

Vores bankkonto ultimo maj 2015 i plus med 75.000 kr., og det er med optimisme, at vi kigger videre ind i 2015+ med en forventning om hel eller delvis genetablering af egenkapitalen i år.

Sig til hvis du skal bruge mere, eller hvis noget i ovennævnte skal justeres."

WP-reference 7347 indeholder kontobevægelser i perioden 1. januar – 29. maj 2015.

Heraf fremgår følgende saldi på de nævnte datoer:

- 30/1 2015: -36 t. kr.
- 27/2 2015: -26 t.kr.
- 31/3 2015: -33 t.kr.
- 30/4 2015: 0 kr.
- 27/5 2015: 1 t.kr.
- 29/5 2015: 39 t.kr.

Der udstedes den 26/5 2015 (dagen efter svaret til revisionsteamet ovenfor) en faktura (nr. 10436) til anpartshaveren på 11.500 EUR. Fakturaen svarende til 81.500 kr. indbetales i to rater den 28/5 2015 og 29/5 2015. Såfremt denne faktura ikke var udstedt og indbetalt i dagene efter, ville likviditeten pr. 29/5 2015 udgøre -43 t.kr.

Omsætningen på 218 t.kr. YTD ultimo maj 2015, jf. ovenfor, er specificeret i WP-reference 8121. Fakturaerne er fordelt med 5 fakturaer til danske selskaber og 6 fakturaer til anpartshaveren personligt i [land]. De 5 fakturaer til danske selskaber er inklusiv moms på listen, hvorfor omsætningen korrigeret herfor YTD maj 2015 udgør 203 t.kr. Omsætningen til danske kunder udgør 61 t.kr., hvoraf en faktura udstedt den 1/2 2015 udgør 36 t. kr.

Det bemærkes, jf. forholdet nedenfor vedrørende "Manglende indhentning af ledelsens regnskaberklæring", at der som led i den udførte revision ikke er indhentet en underskrevet regnskaberklæring fra direktion/enekapitalejeren."

Yderligere bemærkninger til revisionsteamet den 6. december 2016

Baggrunden for at der i "observationer" indgår en række bemærkninger omkring virksomhedens kvalitetsmæssige situation pr. 29. maj 2015 er netop, at denne på tidspunktet for kvalitetskontrollens gennemførelse vurderedes at udgøre en væsentlig del af revisionsdokumentationen. Dette fremgår blandt andet af arbejdsrapporterne/bemærkningerne i WP 1830 og WP 2331.

Det er fortsat vores vurdering, at revisionsdokumentationen burde indeholde en dokumenteret stillingtagen til anpartshaverens oplysninger om, at der ultimo maj 2015 er positiv likviditet på 75 t.kr., jf. WP2331. Vi har derfor valgt at fastholde"

...

Særlige forhold at iagttage i relation til observationen

Underskrivende revisor har oplyst, at der som led i vurderingen af going concern er foretaget intern KSG-konsultation. Der henvises til forholdet nedenfor "Godkendelse af arbejdsrapporter er udført senere end datering af revisionspåtegningen."

SL's gennemgang er dokumenteret ved arkivering af regnskab og protokol i revisionsfilen. Det fremgår af det arkiverede årsregnskab, at SL har slettet en

supplerende oplysning om usikkerhed ved going concern, som indgik i det oprindelige udkast til årsregnskab.

Det er derfor noteret, at underskrivende revisor har taget passende skridt til at konsultere en anden kollega med særlig ekspertise på området for afgivelse af revisionspåtegninger. Det noteres dog samtidig, at eventuelle drøftelser mellem underskrivende revisor og SL, herunder væsentlige konklusioner, ikke er dokumenteret i revisionsfilen.

Samlet vurdering

Det vurderes, at der burde være indhentet underliggende dokumentation for den oplyste omsætning/indtjening ved det nye forretningsområde, herunder eksempelvis kopi af indgåede aftaler med de 8 faste kunder og tilhørende 5 associerede partnere. Henset til at ledelsen ikke har udarbejdet budgetterede pengestrømme, burde revisors forespørgsler være dokumenteret med den nævnte underliggende dokumentation.

Revisionsdokumentationen burde endvidere indeholde en dokumenteret stillingtagen til, at likviditeten kun var positiv pr. 29/5 2015 pga. af udstedelse, og efterfølgende betaling af en faktura dagen efter revisors forespørgsler til ledelsen omkring going concern.

Henset til virksomhedens likviditetsmæssige situation, burde der endvidere være indhentet dokumentation for enekapitalejerens fortsatte støtte.

Samlet set vurderes forespørgslerne til enekapitalejeren, herunder oplysninger om realiseret omsætning/indtjening på 180 t.kr./50 t.kr. pr. måned og positiv likviditet på 75 t.kr. ultimo maj 2015, ikke underbygget af den foreliggende revisionsdokumentation.

...

Indklagede har vedrørende udførelsen af revisionen af going concern i 'Bilag 4a', 'Issue Tracker' bemærket følgende:

...

Det er vores opfattelse, at arten og omfanget af påkrævet dokumentation er afhængig af kundens kompleksitet. Her er der tale om en yderst simpel virksomhed med ganske få transaktioner.

Som det tydeligt fremgår af sagen, er der ført indgående drøftelser både internt og med kunden, som blandt andet er dokumenteret i særskilt mailkorrespondance med selskabets direktør (WP2331), temaets topmemo (WP2330, konsultation (WP2112) samt partners afsluttende gennemgang (WP2113).

Der rejses spørgsmål ved selskabets fakturering den 26.05.2015 til den af eneanpartshaverens personligt drevne virksomhed – dels for så vidt angår karakteren af transaktionerne og dels for så vidt angår den tidsmæssige gennemførelse.

Det ligger i virksomhedens natur og størrelse, at der ikke findes systematiske faktureringsrutiner. Det er henset hertil vores opfattelse, at det ikke kan være kritisabelt, at drøftelser med revisor fører til, at der sker fakturering af udestående indsats.

At omsætningen gøres op og at der sker umiddelbar afregning, kan henset til aktivitetens karakter og omfang ikke være belastende for den samlede konklusion, nemlig at der i nyt regnskabsår er sket en grundlæggende forbedring af selskabets indtjening:

- *Omsætningen i den efterfølgende periode svarer til hvad der blev omsat hele året før (2014), dvs at de igangsatte tiltag virker*
- *Omsætningen i den efterfølgende periode er betalt*

Samlet set blev det revisionsmæssigt vurderet, at det ikke var relevant at indhente den omtalte dokumentation vedrørende blandt andet aftaler – omsætningen er gennemgået

og set betalt. Spekulation i hvad bankkontoen kunne have været eller ikke have været, hvis indbetaling ultimo maj 2015 ikke var sket, har således ingen relevans.

Den i dokumentationen omtalte forventede omsætning på 180 t.kr. pr. måned har vi forstået, som kundens mål på lidt længere sigt, og kan derfor ikke direkte sammenholdes med den faktiske omsætning for de første 5 måneder af det efterfølgende regnskabsår, hvor selskabets nye aktivitet kun netop er igangsat.

Den omsætning, som teamet har gennemgået og set betalt, kan således ikke sammenholdes med og understøtter ikke i sig selv ledelsens udsagn.

Efter teamets vurdering understøtter den faktiske omsætning i det nye år derimod det forhold, at virksomheden med et aktivitetsniveau som set i begyndelsen af 2015, har nået et break-even.

Ligeledes er eneanpartshavers umiddelbare afregning af den udførte fakturering et klart og tydeligt signal om fortsat støtte til selskabet, hvorfor særskilt erklæring eller andet ikke er anset for relevant.

Den revisionsmæssige konklusion har således været, at der foreligger en sådan forbedring af selskabets drift, at going concern ikke er et problem. Det bemærkes i den forbindelse, at revisors stillingtagen skal omfatte perioden frem til næste balancedag, jf. ISA 570 afsnit 13. Selskabet er anmodet om opløst den 4. maj 2016, altså fire måneder efter næste balancedag, og alene som følge af den efterfølgende begivenhed, at direktøren valgte at fratræde den 31. marts 2016 og dermed reelt at indstille virksomheden. Denne efterfølgende begivenhed kunne umuligt have været forudset på erklæringstidspunktet. Selskabet var dermed, som beskrevet ovenfor fortsat i en going concern situation på balancedagen den 31. december 2015."

..."

2. december 2016

I Issue Trackeren er under "Særlige forhold at iagttage i relation til observationen" anført, "at der som led i vurderingen af going concern er foretaget konsultation med REVIREGN-faggruppen". Da der var tvivl om, hvorvidt det var nødvendigt med en supplerende oplysning for going concern blev en kollega, der er en del af KSG-korpset, E anmodet om at foretage KSG (nogen benævner dette "konsultation" af going concern forholdet) som krævet. E er ikke en del af REVIREGN-faggruppen. Dette afsnit i Issue Trackeren bør således ændres.

..."

Af kvalitetskontrollantens bemærkninger til 'Bilag 4a', 'Issue Tracker' vedrørende udførelsen af revisionen af goodwill fremgår blandt andet følgende:

..."

Virksomheden er stiftet den 21. november 2012. I forbindelse med stiftelsen har underskrivende revisor den 31. oktober 2012 afgivet en vurderingsberetning og per samme dato revideret åbningsbalancen for det nystiftede selskab. Den samlede balancesum udgjorde 233 t.kr., hvoraf goodwill var indregnet med en værdi på 155 t.kr. Det fremgår af anvendt regnskabspraksis, jf. vurderingsberetningen side 5, at "Goodwill er målt til dagsværdi på balancedagen opgjort på grundlag af de hidtil realiserede resultater for virksomheden og udarbejdede budgetter mv. Beregningen er foretaget i overensstemmelse med sædvanlig branchekutyme."

Goodwill afskrives over 7 år med en årlig afskrivning på 22 t.kr. Den indregnede værdi af goodwill pr. 31. december 2014 udgør derfor 111 t.kr., hvilket svarer til ca. 55% af balancesummen.

Af WP-reference 1831 (Revisionsprogram – aktiver) fremgår følgende handling vedrørende immaterielle og materielle anlægsaktiver:

...

Revisionshandlingen er udfyldt og dateret den 25. maj 2015 af D med følgende kommentarer:

”Det er ikke vurderet aktuelt at nedskrive aktiverne, eftersom den valgte afskrivningsperiode anses for at udgøre den værdiændring som aktiverne udsættes for. Hvorfor ikke nedskrevet på GW?

Som beskrevet af F (direktør, anpartshaver og eneste ansatte), så er virksomhedens løbende drift forbedret væsentligt i året WP2331, hvilket indikerer, at der ikke er nedskrivningsbehov, selvom virksomheden har genereret underskud to år i træk.

Der er desuden indhentet kontoudtog for de 5 første mdr. i året, og der står pr. 29-05-2015 38.941 kr. på bankkontoen mod -27.385 ultimo 2014.

Desuden er omsætning indtil ultimo maj 2015 på 218 t.kr. mod 256 t.kr. for hele 2014, hvilket giver en indikation af at virksomheden rent faktisk kører bedre nu, end den gjorde i 2014.”

Der henvises til omtalen af forholdet vedrørende ”Utilstrækkelig dokumentation vedrørende vurdering af going concern”. Som det fremgår, faldt virksomhedens omsætning med 707 t.kr. (ca. -75%) i regnskabsåret 2014 sammenholdt med regnskabsåret 2013 (13 måneder). Samtidig blev der realiseret et underskud før skat på ca. 97 t.kr., og selskabet var reelt set uden drift i perioden medio august – december 2014.

...

Vi skal hertil bemærke, at vi ikke er enige i, at regnskabsposterne goodwill og udskudt skat er af en begrænset beløbsmæssig karakter. De to regnskabsposter udgør således i alt 138. t.kr, hvilket svarer til ca. 70% af balancesummen og væsentligt overstiger det fastsatte væsentlighedsniveau på 5 t.kr.

...

Samlet vurdering

Revisionen af goodwill vurderes primært at bygge på forespørgsler til enekapitalejeren. Denne oplyser, at der genereres en indtægt pr. måned på 180 t.kr. med en tilhørende indtjening på 50 t.kr. De oplyste tal vurderes ikke at være underbygget af den foreliggende revisionsdokumentation, der dokumenterer en betydelig lavere aktivitet i virksomheden.

Det vurderes, at der burde være indhentet underliggende dokumentation for den oplyste omsætning/indtjening ved det nye forretningsområde, herunder eksempelvis kopi af indgåede aftaler med de 8 faste kunder og tilhørende 5 associerede partnere. Henset til at ledelsen ikke har udarbejdet budgetterede pengestrømme, burde revisors forespørgsler være dokumenteret med den nævnte underliggende dokumentation.

Revisors konklusioner om, at den løbende drift er væsentligt forbedret i perioden januar-maj 2015, hvilket underbygges med udstedte fakturaer og positiv likviditet pr. 29. maj 2015, vurderes ikke på tilstrækkelig vis dokumenteret i revisionsfilen.

Revisors kommentarer af 12. januar 2017 er inddraget i den samlede vurdering af forholdet. Af kommentarerne fremgår det blandt andet, at den oplyste månedlige omsætning og indtjening vedrørte såvel den danske- og [nationalitet] aktivitet. Der

fremgår endvidere kommentarer til en vurdering af virksomhedens nulpunktsomsætning, herunder anvendte forventninger til omsætningen for FY 2015. Kvalitetskontrollanten bemærker hertil, at det ikke er tilstrækkeligt, at revisor efterfølgende redegør verbalt for revisionen. Revisors viden og vurderinger skal fremgå skriftligt af den foreliggende revisionsdokumentation.

*Samlet vurderes dokumentationen for revisionen af goodwill som utilstrækkelig.
... ”*

Indklagede har vedrørende udførelsen af revisionen af goodwill i 'Bilag 4a', 'Issue Tracker' bemærket følgende:

”2. december 2016:

På baggrund af konklusionen vedrørende going concern er det ligeledes vurderet, at det er forsvarligt at opretholde de bogførte værdier af goodwill og udskudt skatteaktiv, da der forventedes betydeligt positive resultater. Henset til posternes beløbsmæssigt begrænsede karakter finder vi, at de dokumenterede overvejelser vedrørende going concern er tilstrækkeligt dækkende også for stillingtagen til værdiansættelsen af goodwill og udskudt skat.

12. januar 2017:

Es gennemgang har ikke kun omfattet det specifikke om GC. Drøftelserne omkring GC har generelt omfattet indtjeningsevnen i virksomheden, og dermed også den regnskabsmæssige værdi af goodwill.

I issuetracker side 17 og 18 anføres ”at der burde være indhentet underliggende dokumentation for den oplyste omsætning/indtjening vedrørende det nye forretningsområde”. I den forbindelse kan vi oplyse, at vi har indhentet samtlige fakturaer for 2015 frem til underskriftstidspunktet, hvoraf ca 1/3 vedrører den nye kunde, [virksomhed]. Dette er efter vores vurdering dokumentation for, at virksomheden har fået den nye kunde som F har oplyst os om. Det er især tilgangen af denne kunde, vi har lagt væk på ved vores konklusion omkring værdiansættelse af goodwill.

Konsultationen med E omfattede specifikt en drøftelse af den foreliggende situation med udgangspunkt i teamets beskrivelse af virksomheden, og var baseret på en beskrivelse af foreliggende dokumentation, idet de væsentligste facts blev fremlagt og gennemgået ved drøftelsen – fakturaer for 2015, bankkontoudtog for 2015, udkast til dokumenter (regnskab, skat og protokol), mailkorrespondance med F, topmemo ligesom goodwillens tilknytning til aktiviteten og skatteaktivets bonitet blev drøftet.

F skriver i en mail til H i forbindelse med regnskabsaflæggelsen om den negative udvikling for aktiviteterne i 2014, og giver følgende kommentarer til 2015 og det fremadrettede (se issue trackeren side 13):

”I 4. kvartal 2014 etablerede vi grundlaget for at udvide aktiviteterne til også at omfatte telemarketing ydelser (TM) målrettet danske virksomheder og deres kunder. Disse aktiviteter startede op primo 2015 og leveres fra [land]. Som følge af lavere driftsudgifter i [land] kan vi tilbyde vores ydelser til lavere økonomi end hvad de koster at indkøbe i Danmark, og sammenholdt med høj kvalitet i vores ydelser som følge af kompetencerne fra virksomhedens andet forretningsben med bl.a. salgsudvikling, fremstår vi i 2015 meget konkurrencedygtige og oplever god efterspørgsel på vores ydelser og med positiv feedback fra vores nye kunder inden for TM.

I skrivende stund har vi 5 fast tilknyttede associerede partnere, der leverer mødebooking til 8 faste kunder. Dette genererer en indtægt pr. måned på ca. kr. 180.000 og et

driftsoverskud efter gager/honorarer og udgifter til aktiviteterne på ca. kr. 50.000 pr. måned. Disse aktiviteter og indtægter er stigende som følge af positiv efterspørgsel fra både eksisterende og nye kunder.”

Denne beskrivelse omfattede den samlede aktivitet, dvs. både den danske og den [nationalitet] - i det danske selskab var der ikke 5 konsulenter eller en økonomi som beskrevet.

Bs vurdering herunder drøftelser tog derimod udgangspunkt i den realiserede omsætning for 2015, jf. indhentede fakturaer, samt en vurdering af nulpunktsomsætningen. Regnskaberne for 2014 og tidligere viste en vareforbrugsprocent på godt 62, hvilket blev lagt til grund. Ligeledes måtte der for 2015 kunne forventes stabile omkostninger (150 t.kr.), afskrivninger (35 t.kr.) og finansielle poster (5 t.kr.). Alt andet lige betyder disse forudsætninger en nulpunktsomsætning på 500 t.kr. ($(150+35+5) / (1-0,62) = 500$)

Hvis omsætningen jan – maj 2015 på 218 t.kr. blæses op på 12 måneder kan der estimeres en årsomsætning på ca. 525 t.kr. Baseret på at den nye telemarketingaktivitet først startede op primo 2015, og af den månedlige omsætning viste en stigende tendens over perioden, blev det konkluderet, at selskabet for hele 2015 ville være i stand til at realisere en betydeligt højere omsætning end nulpunktsomsætningen. Regnskabsåret 2015 kunne således forventes at medføre et positivt resultat.

På baggrund af disse overvejelser og drøftelser mellem A og E blev konklusionen, at den bogførte værdi af skatteaktiv og goodwill kunne opretholdes, ligesom going concern forudsætning var opfyldt.”

Af kvalitetskontrollantens bemærkninger til 'Bilag 4a', 'Issue Tracker' vedrørende udførelsen af revisionen af udskudt skatteaktiv fremgår blandt andet følgende:

”...

Af årsregnskabet, jf. side 9, fremgår det, at udskudt skat (aktiveret underskud) er indregnet med 27 t.kr. (2013: 8 t.kr.).

Revisors fastsatte væsentlighedsniveau udgør 5 t.kr.

Af WP-reference 1832 (Revisionsprogram – passiver – udskudt skat) fremgår følgende handling vedrørende aktuel og udskudt skat: ”3. Vurder om eventuelle skatteaktiver opfylder kriterier for indregning i opgørelse af det udskudte skattegrundlag.”

Revisionshandlingen er udfyldt og dateret den 25. maj 2015 af D med følgende kommentar: ”Vurderet OK.”

Følgende er endvidere anført under revisionsprogrammet som konklusion til opsummering i topmemo:

”Selskabet har genereret skattemæssige underskud i sine to første regnskabsår. Skatteværdien af disse underskud er aktiveret og optaget som et udskudt skatteaktiv, eftersom det er vurderet af selskabet, at der vil være underskud i det næstkommende år.” Det er som led i kvalitetskontrollen bekræftet, at der ovenfor skal stå overskud og ikke underskud i forhold til forventningen til det næstkommende år.

...

Særlige forhold at iagttage i relation til observationen

Det bemærkes, at der ikke fremgår dokumentation vedrørende indregning af det skattemæssige underskud under revisionsprogrammet for aktuel og udskudt skat. Der er derfor ved vurderingen lagt vægt på den foreliggende dokumentation vedrørende going concern, omsætning og goodwill. Der henvises til forholdene ”Utilstrækkelig

dokumentation vedrørende vurdering af going concern” og ”Utilstrækkelig dokumentation for revision af goodwill”.

Samlet vurdering

Selskabet realiserede underskud i 2013 og 2014. For at der kan ske indregning af det skattemæssige underskud i årsregnskabet, skal der derfor foreligge overbevisende dokumentation for, at selskabet kan udnytte de skattemæssige underskud indenfor 3-5 år. Den foreliggende dokumentation vurderes ikke at være overbevisende for, at selskabet kunne udnytte det skattemæssige underskud indenfor 3-5 år. På den baggrund vurderes der ikke at være opnået egnet og tilstrækkeligt revisionsbevis, og revisionen af det indregnede skatteaktiv vurderes som utilstrækkelig.”

Indklagede har vedrørende udførelsen af revisionen af udskudt skatteaktiv i ’Bilag 4a’, ’Issue Tracker’ bemærket følgende:

”2. december 2016:

På baggrund af konklusionen vedrørende going concern er det ligeledes vurderet, at det er forsvarligt at opretholde de bogførte værdier af goodwill og udskudt skatteaktiv, da der forventedes betydeligt positive resultater. Henset til posternes beløbsmæssigt begrænsede karakter finder vi, at de dokumenterede overvejelser vedrørende going concern er tilstrækkeligt dækkende også for stillingtagen til værdiansættelsen af goodwill og udskudt skat.”

Af kvalitetskontrollantens bemærkninger til ’Bilag 4a’, ’Issue Tracker’ vedrørende manglende beskrivelse af art og omfang af de udførte revisionsarbejder og konklusionerne herpå fremgår blandt andet følgende:

” ...

Som led i revisionen af årsregnskabet for 2014 er der afgivet revisionsprotokollat pr. 8. juni 2015. Det afgivne revisionsprotokollat indeholder ingen omtale af forudsætninger for virksomhedens fortsatte drift samt eventuelle usikkerheder knyttet til indregning af goodwill og aktiveret skattemæssigt underskud, herunder udførte revisionshandlinger i relation hertil. Den udførte revision af regnskabsposter i resultatopgørelse og balanceposter er beskrevet i afsnit 2.1 og 2.2:

2.1. Resultatopgørelse

Vi har foretaget en analyse af resultatopgørelsens poster samt en sammenligning med tidligere år. Vi har stikprøvevist bilagsrevideret poster i resultatopgørelsen, ligesom vi stikprøvevist har gennemgået bilag efter balancedagen. Dette har ikke givet anledning til bemærkninger.

Der henvises til årsregnskabet og specifikationerne hertil.

2.2 Balancen

Balanceposterne er stikprøvevist afstemt til underliggende dokumentation eller analyseret. Indregningen af aktiver og forpligtelser er vurderet, ligesom vi har vurderet regnskabsmæssige skøn og drøftet disse med ledelsen. Dette har ikke givet anledning til bemærkninger.

...

Samlet vurdering

Revisionsprotokollatet vurderes ikke på tilstrækkelig vis at beskrive de relevante usikkerheder samt udførte revisionshandlinger med henblik på at imødegå disse usikkerheder.”

Indklagede har vedrørende kommunikation til selskabets øverste ledelse i 'Bilag 4a', 'Issue Tracker' bemærket følgende:

"Med den etablerede konklusion blev det ikke vurderet relevant at omtale nævnte forhold, da der ikke var usikkerhed."

Indklagede har den 16. januar 2017 underskrevet "Issue Tracker", herunder på, at han har haft mulighed for at fremsætte sine kommentarer til kvalitetskontrollantens observationer.

Ved skrivelse af 17. oktober 2017 til indklagede fra Erhvervsstyrelsen har Erhvervsstyrelsen fremsendt en høring, hvoraf det blandt andet fremgår, at Erhvervsstyrelsen havde til hensigt at indbringe indklagede for Revisornævnet.

Ved skrivelse af 22. december 2017 har indklagede besvaret høringen. Følgende fremgår:

”...

Det bestrides, at der er grundlag for den varslede indbringelse af A for Revisornævnet i anledning af hans revision af Cs årsregnskab for 2014.

Høringsudkastet efterlader det - misvisende - indtryk, at den af A udførte revision har været lemfældig. Det bestrides ikke, at As revisionsdokumentation på visse punkter kunne have været mere udførlig. Imidlertid gælder, at A har udført de revisionshandling, som var relevante, og - henset til, at C var en lille virksomhed med let overskuelige økonomiske forhold, og at der ikke bør være tvivl om, at A har foretaget de revisionshandling, som var relevante - må den foreliggende revisionsdokumentation anses for dækkende.

Det for sagen centrale spørgsmål er As stillingtagen til, om C kunne aflægge årsregnskab under forudsætning om going concern. Det fremgår tydeligt af sagens oplysninger, at A har undersøgt dette spørgsmål nøje, og han har endda inddraget en kollega i overvejelserne herom. For det tilfælde, at sagen måtte skulle bedømmes sådan, at A burde have taget forbehold for going concern (hvad der bestrides), vil der i givet fald være tale om et fejlskøn, som muligt kan resultere i en påtale, men som ikke bør føre til indbringelse af A for Revisornævnet. Indbringelse af A for Revisornævnet vil ikke være forenelig med foreliggende praksis, jfr. nærmere pkt. 8 nedenfor.

De øvrige revisionshandling, hvorom Erhvervsstyrelsen har rejst spørgsmål i høringsudkastet, er i det væsentlige refleksvirkninger af det nævnte spørgsmål om going concern, jfr. nærmere gennemgangen under pkt. 5-7 nedenfor.

2. Om C

C blev stiftet den 31. oktober 2012 og drev konsulentvirksomhed med udbud af skræddersyede uddannelses- og udviklingsprogrammer for ledere og medarbejdere i virksomheder. Endvidere påbegyndte selskabet i fjerde kvartal 2014 telemarketingaktiviteter som et supplement til det eksisterende forretningsområde.

Selskabet ejedes 100% af F, som tillige drev virksomheden (uden andre ansatte).

Virksomheden fungerede i væsentligt omfang som underleverandør til Fs personligt ejede virksomhed i [land], hvor han var bosiddende. I 2014 udgjorde Cs omsætning ca. 255.000 kr., og om- sætningen fordelte sig på 14 fakturaer.

F opgav i 2016 at drive selskabet i Danmark videre, og han fratrådte som direktør den 31. marts 2016. C blev herefter (den 10. august 2016) taget under konkursbehandling efter først at være blevet begæret tvangsopløst.

Det kan således konstateres, at going concern-forudsætningen i Cs årsregnskab for 2014 har vist sig rigtig, idet konkursen (og også Fs opgivelse af selskabet) indtraf mere end 12 måneder efter balancedagen for årsregnskabet for 2014. Det anførte ændrer selvsagt ikke på, at det spørgsmål, som er rejst af Erhvervsstyrelsen, og som der nu skal tages stilling til, er, om A har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for at kunne afgive revisionspåtegning uden forbehold vedrørende going concern. Men det anførte viser, at F, som var eneejer af C, var indstillet på at fortsætte driften og finansieringen af selskabet, og at F faktisk gjorde det i den periode, som A erklærede sig om (d.v.s. indtil udgangen af 2015).

3. Planlægning af revisionen

Erhvervsstyrelsen giver i høringsudkastet (side 11) udtryk for, at den foreliggende dokumentation for As planlægning af revisionen er utilstrækkelig.

Ifølge høringsudkastet gælder for det første, at den foreliggende revisionsplanlægning må anses for "utilstrækkelig med hensyn til revisors dokumentation for kendskab til virksomheden, herunder for så vidt angår indregning af indtægter". For det andet fremgår, at "revisor desuden ikke i revisionsplanlægningen [har] dokumenteret sine overvejelser vedrørende skatte- og momsmæssige forhold, herunder skattepligt til Danmark". Endelig fremgår, at A efter styrelsens opfattelse "burde have inddraget samt dokumenteret sine overvejelser vedrørende going concern i revisionsplanlægningen" og "foretaget identifikation af betydelige risici på regnskabspostniveau samt regnskabsmæssige skøn i revisionsplanlægningen".

I anledning af den af Erhvervsstyrelsen anførte kritik bemærkes indledningsvis, at det bør tages i betragtning, at C var en lille virksomhed med let overskuelige økonomiske forhold, og at realiteten for en virksomhed af denne størrelse og karakter er, at revisionen - såvel planlægning som en stor del af udførelsen - gennemføres på en enkelt dag. Selv om dette forhold ikke ændrer på de formelle krav med hensyn til revisors pligt til at sørge for dokumentation for, hvordan revisionen er planlagt og udført, gælder, at bedømmelsen af den foreliggende dokumentation for planlægning af revisionen må ses i sammenhæng med de revisionshandlinger, som faktisk er udført og dokumenteret. I den forbindelse henvises til ISA 300 om planlægning af revision af regnskaber, afsnit All (vejledende bemærkninger til afsnit 8):

"Ved revision af små virksomheder kan hele revisionen udføres af et meget lille opgaveteam. Mange revisioner af mindre virksomheder kan involvere den opgaveansvarlige partner, som kan være en enkeltpraktiserende revisor, der arbejder sammen med et yderligere medlem af opgaveteamet eller alene. Teammedlemmernes koordinering og kommunikation er enklere i små teams. Fastlæggelsen af den overordnede revisions- strategi ved revision af en mindre virksomhed behøver ikke at være en kompleks eller tidskrævende øvelse. Den varierer med virksomhedens størrelse, med revisionens kompleksitet og med størrelsen af opgaveteamet. Forudsat at den dækker de forhold, der er angivet i afsnit 8, kan revisionsstrategien for den aktuelle revisionsopgave eksempelvis være et kortfattet notat [...]".

I anledning af det af styrelsen rejste kritikpunkt vedrørende dokumentation for "kendskab til virksomheden, herunder for så vidt angår indregning af indtægter", bemærkes, at den angivne begrundelse er mangelfuld og reelt uforståelig. Det er vel nærliggende at forstå det anførte som en henvisning til de af kvalitetskontrollanten gjorte observationer, som er gengivet på side 4 i høringsudkastet. Heraf fremgår følgende:

"Af WP-reference 1811 (Risikovurdering pr. regnskabspost) fremgår det, at der er svaret nej til, at der er en betydelig risiko knyttet til indtægter.

Til spørgsmålet "Hvis der ikke er identificeret en betydelig risiko i relation til indregning af indtægter som følge af besvigelser, dokumenteres vores begrundelse herfor" er følgende begrundelse anført "Kundens størrelse på omsætningen".

Den anførte begrundelse for afkræftelse af forhåndsantagelsen vurderes ikke at være fyldestgørende i overensstemmelse med ISA 240, afsnit 47."

ISA 240, afsnit 47, foreskriver - som også anført i høringsudkastet side 9 - at revisionsdokumentationen skal indeholde begrundelse herfor, hvis forhåndsantagelsen om, at der er risiko for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser i relation til indregning af indtægter, ikke er fundet relevant.

Det er - som det fremgår - utvivlsomt, at A i sin revisionsplanlægning har angivet en begrundelse. Erhvervsstyrelsen kan muligt mene, at begrundelsen kunne have været mere udførlig, men når den læses under hensyntagen til de revisionshandlinger, som er udført af A, giver det anførte ikke anledning til reel tvivl om, hvordan begrundelsen skal forstås. A foretog gennemgang af alle de af C udstedte fakturaer i 2014 (og i 2015 frem til erklæringstidspunktet). Endvidere henvises til, at virksomheden ikke havde andre ansatte end eneanpartshaveren, F.

For så vidt angår den af Erhvervsstyrelsen anførte kritik vedrørende "overvejelser vedrørende skatte- og momsmæssige forhold, herunder skattepligt til Danmark", fremgår (høringsudkastet side 5; gengivelse af kvalitetskontrollantens bemærkninger), som følger:

"Henset til, at hovedanpartshaveren var bosiddende i [land] og derfor ikke var skattepligtig til Danmark (oplyst verbalt af underskrivende revisor), burde planlægningen indeholde relevante overvejelser omkring den skattemæssige stilling, herunder eksempelvis begrundelser for, at virksomheden ikke skulle indberette værdi af fri bil og multimediebeskatning til de danske skattemyndigheder."

Også på dette punkt er den af styrelsen anførte begrundelse upræcis (jfr. den anførte begrundelse på side 11 i høringsudkastet og det foran anførte om "relevante overvejelser omkring den skattemæssige stilling, herunder eksempelvis begrundelser for, at virksomheden ikke skulle indberette værdi af fri bil og multimediebeskatning til de danske skattemyndigheder"). Henset til, at F var bosiddende i og fuldt skattepligtig til [land], forelå der ikke noget spørgsmål om indberetning af værdi af fri bil eller noget spørgsmål om multimediebeskatning i Danmark. Det er vanskeligt at følge styrelsens opfattelse, hvorefter det tilsyneladende skulle kunne forlanges, at der i revisionsplanlægningen skal gøres bemærkning om forhold, som åbenbart er uden betydning for udførelsen af revisionen.

For så vidt angår det af styrelsen anførte i relation til overvejelser om going concern, betydelige risici på regnskabspostniveau og regnskabsmæssige skøn, bemærkes, at bedømmelsen af den foreliggende revisionsplanlægning må ske under hensyntagen til de udførte revisionshandlinger (vedrørende going concern, goodwill og udskudt skatteaktiv) og den hertil knyttede dokumentation. As stillingtagen til disse forhold er dokumenteret i revisionsprogrammet (WP 1830, side 7-9 (going concern), WP 1831, side 3-4 (goodwill/immaterielle anlægsaktiver) og WP 1832, side 12 (skatteaktiv)). Der henvises i øvrigt til bemærkningerne under pkt. 4-6 nedenfor.

For det tilfælde, at Erhvervsstyrelsen - det anførte til trods - måtte finde, at revisionsplanlægningen ikke kan anses for fuldt tilstrækkelig, er der ikke tale om noget alvorligt forhold, som kan begrunde indbringelse af A for Revisornævnet.

4. Den udførte revision, for så vidt angår going concern

Erhvervsstyrelsen anfører (høringsudkastet side 33), at der efter styrelsens opfattelse ikke er indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende going concern. Endvidere fremgår (side 35), at det er styrelsens opfattelse, at A "skulle have været nået frem til, at der ikke kunne afgives revisionspåtegning uden forbehold". Der er ikke dækning for denne opfattelse, jfr. nærmere i det følgende.

Ved stillingtagen til den af A udførte revision er det væsentligt at holde sig for øje, at C var en lille virksomhed med let overskuelige økonomiske forhold, jfr. - i relation til revisionsplanlægningen - bemærkningerne under pkt. 3 foran. Som ligeledes nævnt under pkt. 3 foran udgjorde selskabets omsætning i 2014 - fordelt på 14 fakturaer - samlet ca. 255.00 kr., og F drev virksomheden alene uden andre ansatte.

Der henvises endvidere til ISA 500 ...

... tillige til ISA 230 (vedrørende revisionsdokumentation)....

... de vejledende bemærkninger til afsnit 8

...

Som det fremgår, afhænger det af et antal faktorer, i hvilken form revisionsdokumentationen bør foreligge, og hvilket indhold og omfang den bør have. Blandt disse faktorer indgår virksomhedens størrelse og kompleksitet og betydeligheden af det opnåede revisionsbevis (afsnit A2). Som anført i afsnit A3 er revisionsnotater (enten om konkrete forhold eller sammenfattende om betydelige forhold) eksempler på sædvanlig revisionsdokumentation. Også indholdet og omfanget af sådanne notater må afhænge af virksomhedens størrelse og dens kompleksitet, og det fremgår udtrykkelig, at der kan være behov for mundtlig supplerings af oplysninger, der fremgår af den skriftlige dokumentation, og at sådan mundtlig supplerings er tilladelig. Det siger sig selv, at dette kan være særlig nærliggende i forbindelse med revision af mindre virksomheder, hvor kravene til den skriftlige dokumentation er mindre strenge, end hvor der er tale om store og komplekse virksomheder.

Særlig om mindre virksomheder fremgår følgende om revisionsdokumentationens form, indhold og omfang (ISA 230, afsnit A16):

....

For en lille virksomhed som C må den revisionsdokumentation, som foreligger, anses for sædvanlig og dækkende. Det forhold, som særlig havde betydning ved revisionen af årsrapporten for 2014, var stillingtagen til, om virksomheden kunne aflægge årsregnskab under forudsætning om going concern. Der bør ikke være tvivl om, at dette spørgsmål var genstand for grundig - og tilstrækkelig - behandling i forbindelse med revisionen.

Som det fremgår af den foreliggende dokumentation, drøftede A virksomhedens forventninger til fremtiden med F (jfr. WP 1830 side 4), og det fremgår, at F oplyste, at forventningerne var positive. Af Fs mail af 25. maj 2015 til H, som indgik i revisionsteamet, fremgår, som følger:

"Hermed mine input til resultatet for 2014 og udvikling/status i 2015:

I 2014 blev forretningen ramt af en brat opbremsning på de udviklingsprojekter, der genererede indtægterne. Denne opbremsning indtraf for alvor i 2. kvartal 2014 uden mulighed for at iværksætte nye indtægtsgivende aktiviteter på et tilfredsstillende niveau, og specielt 2. halvår var hårdt ramt med et meget lavt aktivitetsniveau og deraf følgende manglende indtægter.

I 4. kvartal 2014 etablerede vi grundlaget for at udvide aktiviteterne til også at omfatte telemarketing ydelser (TM) målrettet danske virksomheder og deres kunder. Disse

aktiviteter startede op primo 2015 og leveres fra [land]. Som følge af lavere driftsudgifter i [land] kan vi tilbyde vores ydelser til lavere økonomi end hvad de koster at indkøbe i Danmark, og sammenholdt med høj kvalitet i vores ydelser som følge af kompetencerne fra virksomhedens andet forretningsben med bl.a. salgsudvikling, fremstår vi i 2015 meget konkurrencedygtige og oplever god efterspørgsel på vores ydelser og med positiv feedback fra vores nye kunder inden for TM. I skrivende stund har vi 5 fast tilknyttede associerede partnere, der leverer mødebooking til 8 faste kunder. Dette genererer en indtægt pr. måned på ca. kr. 180.000 og et driftsoverskud efter gager/honorarer og udgifter til aktiviteterne på ca. kr. 50.000 pr. måned. Disse aktiviteter og indtægter er stigende som følge af positiv efterspørgsel fra både eksisterende og nye kunder.

Vores bankkonto ultimo maj 2015 i plus med 75.000, og det er med optimisme, at vi kigger videre ind i 2015+ med en forventning om hel eller delvis genetablering af egenkapitalen i indeværende år."

Det bemærkes for en sikkerheds skyld, at oplysningen om en månedlig indtægt på ca. 180.000 kr. og et driftsoverskud på ca. 50.000 kr. vedrører Fs personligt drevne virksomhed i [land] og ikke C, men at den [nationalitet] virksomhed benyttede C som leverandør. Tilsyneladende har kvalitetskontrollanten misforstået dette spørgsmål, jfr. høringsudkastet side 18.

Om de af F meddelte oplysninger og As stillingtagen til spørgsmålet om going concern fremgår følgende af revisionsprogrammet (WP 1830, side 8; delvis gengivet i høringsudkastet side 15):

"Selskabet har i året tabt hele sin egenkapital, hvilket indikerer manglende Going Concern. Derfor er ledelsen direkte forespurgt til hvor udviklingen i forretningen har været indtil videre i året, samt deres forventninger til fremtiden WP 2331.

Jeg anser forklaringerne i WP2331 for troværdige, da ledelsen også gentagne gange har givet udtryk for optimisme telefonisk.

Hvad taler i øvrigt for selskabets overlevelsessevne?

1. Størrelsen af de skyldige omkostninger er mellemregningen med anpartshaveren.
2. Selskabet har overskud på bankkontoen ultimo maj 2014 (WP2331)

[...]

Selskabet generere[r] positive pengestrømme indti[l] videre i 2015.

Omlæggelsen af aktiviteterne har efter ledelsens udsagn bidraget positivt til den løbende drift.

Dette udsagn er udfordret således:

1. Der er forespurgt på bankkontoudtog - dette udviser at virksomheden har ca. 39 t.kr. i indestående ultimo maj mod udestående på ca. 27 t.kr. ultimo 2014.
2. Der er indhentet salgsfaktura[e]r for det nye år, hvoraf nogle på stikprøvebasis er set for indbetaling. Omsætningen er pr. ultimo maj 2015 ca. 218 t.kr., mens omsætningen for hele 2014 var på 255 t.kr. Dette giver overbevisning omkring en forbedret drift i 2015."

Det er ikke dækkende, når Erhvervsstyrelsen anfører (høringsudkastet side 33), at "revisor har alene rettet forespørgsel til ledelsen, der blandt andet har oplyst, at der er etableret grundlag for at udvide aktiviteterne, og at der er overskud på bankkontoen ultimo maj".

Som der er redegjort for foran, gennemgik A alle de af C udstedte fakturaer for 2014 og i 2015 frem til erklæringstidspunktet, ligesom A foretog stikprøvemæssig kontrol af, at der var sket betaling af de i 2015 udstedte fakturaer (WP 1830, side 8).

A foretog endvidere beregning af "nulpunktsomsætningen" for C. Regnskabet for 2014 og selskabets forudgående årsregnskab (for regnskabsåret 2012/13) viste en vareforbrugsprocent på ca. 62. Baseret på Fs oplysninger, selskabets regnskaber og de fakturaer, der var udstedt i 2015, kunne der konstateres en forventning om stabile omkostninger (i niveauet 150.000 kr.), afskrivninger (ca. 35.000 kr.) og finansielle poster (ca. 5.000 kr.) i 2015. På grundlag heraf kunne nulpunktsomsætningen opgøres til ca. 500.000 kr. $(150.000 + 35.000 + 5.000) / (1 - 0,62)$. Den realiserede omsætning i perioden januar - maj 2015 var ca. 218.000 kr. Ved en antagelse om en omsætning i samme niveau for hele regnskabsåret 2015 ville dette føre til en estimeret årsomsætning i størrelsesordenen 525.000 kr. Den anførte antagelse må anses som konservativ, idet den af C gennemførte udvidelse af det eksisterende forretningsområde (påbegyndelse af telemarketing) forventedes først at slå igennem senere i 2015, ligesom omsætningen viste en stigende tendens, jfr. WP 1831 side 5, hvoraf fremgår, at omsætningen "indtil ultimo maj 2015 [har været] på 218 tkr. mod 256 tkr. for hele 2014, hvilket giver en indikation af at virksomhed rent faktisk kører bedre nu, end den gjorde i 2014".

Fs forventning var ifølge ledelsesberetningen "... at virksomhedens egenkapital vil blive reetableret via den løbende drift over de næste regnskabsperioder, som følge af udvidelse af forretningens aktiviteter til også at omfatte telemarketing ydelser", hvilket svarer til, hvad F gav udtryk for i sin mail af 25. maj 2015 til H. Det skal i den forbindelse også nævnes, at F i det væsentlige selv finansierede selskabets drift. Således udgjorde selskabets gæld til F ca. 140.000 kr. pr. 31. december 2014 svarende til ca. 2/3 af den samlede gæld på daværende tidspunkt.

I forbindelse med spørgsmålet om going concern konsulterede A desuden sin kollega, statsautoriseret revisor E, vedrørende revisionserklæringen, hvilket er dokumenteret med Es håndskrevne bemærkninger på udkast til regnskab, som udgør en del af As revisionsdokumentation. Resultatet af As konsultation af E (hvorunder de foran nævnte spørgsmål blev drøftet) blev, at det efter As opfattelse var rimeligt og forsvarligt at afgive revisionspåtegning uden forbehold på Cs årsregnskab for 2014.

I anledning af Erhvervsstyrelsens bemærkninger om budget for de forventede pengestrømme (side 33 i høringsudkastet) bemærkes, at det ikke er sædvanligt med et sådant budget i en lille enkeltmandsvirksomhed som C. Desuden gælder, er virksomhedens faste udgifter var begrænsede, og at de variable omkostninger, som kunne forventes, ville være en konsekvens af den forventede omsætning, som ville være indtægtsgenererende for selskabet og forventelig medføre et overskud.

Erhvervsstyrelsen har endvidere gjort bemærkning om, at der burde være indhentet yderligere dokumentation vedrørende de oplyste nye forretningsområder, f.eks. i form af aftalegrundlag (side 33 i høringsudkastet). I den forbindelse bemærkes, at opgaver inden for den branche, hvori C arbejdede, traditionelt ikke hviler på noget skriftligt kontraktmæssigt grundlag.

A har forholdt sig til virksomhedens nye forretningsområde, telemarketing, selv om der ikke er indhentet yderligere skriftlig dokumentation herom. Den væsentligste nye kunde var [virksomhed], og A konstaterede i forbindelse med den udførte revision, at der var foretaget fakturering af arbejde udført for [virksomhed].

Som det fremgår af bemærkningerne foran, udviste Cs bankkonto et indestående på ca. 39.000 kr. pr. ultimo maj 2015, hvor saldoen pr. 31. december 2014 havde været

negativ med ca. 27.000 kr. Også dette bekræftede, at virksomhedens finansielle stilling var opadgående. Det er ikke klart, om Erhvervsstyrelsen i høringsudkastet har lagt vægt på kvalitetskontrollantens observationer vedrørende indeståendet på bankkontoen. Men det bemærkes, at det, der fremstår som et forsøg på mistænkeliggørelse af, at F betalte den faktura, som C havde udstedt til ham i anledning af leverede ydelser, i to rater den 28. og 29. maj (jfr. høringsudkastet side 17), er malplaceret og udtryk for spekulation. Det bør være åbenbart, at A berettiget har kunnet lægge vægt på indeståendet på selskabets bankkonto kort før tidspunktet for hans erklæring som et aspekt, der med vægt talte for, at selskabet var going concern, og kvalitetskontrollantens synspunkter om, hvad indeståendet ville have været, hvis F ikke havde sørget for at betale den udstedte faktura, er uden interesse for sagen og kan ikke danne grundlag for kritik af A. Sammenfattende gøres det, for så vidt angår spørgsmålet om going concern, gældende, at A har foretaget de revisionshandlinger, som var relevante, og at revisionsdokumentationen i en sag som den foreliggende må anses for dækkende. Der er ikke grundlag for Erhvervsstyrelsens opfattelse, hvorefter A "skulle have været nået frem til, at der ikke kunne afgives revisionspåtegning uden forbehold".

5. Den udførte revision, for så vidt angår værdiansættelse af goodwill

Ifølge Erhvervsstyrelsens opfattelse (høringsudkastet side 34) gælder, at der ikke foreligger tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende værdiansættelse af goodwill. Til støtte herfor lægger styrelsen, som A forstår bemærkningerne i høringsudkastet, særlig vægt på, at Cs omsætning var faldet med 75% i 2014 sammenlignet med, hvad der gjaldt for selskabets første regnskabsår (som i øvrigt - hvad styrelsen forbigår i høringsudkastet - angik en periode på 14 måneder), og at C i en periode i andet halvår 2014 - ifølge høringsudkastet - var uden drift.

Det rejste spørgsmål om værdiansættelse af goodwill er ikke et selvstændigt spørgsmål, men må anskues som en refleksvirkning af det af Erhvervsstyrelsen rejste spørgsmål om going concern. Hvis det lægges til grund, at det var berettiget, at A afgav revisionspåtegning uden forbehold, er der heller ikke noget grundlag for kritik af hans revision, for så vidt angår den foretagne værdiansættelse af goodwill.

Heraf følger også, at det ved stillingtagen til den kritik, Erhvervsstyrelsen har rejst i forhold til A, må tages i betragtning, at det centrale spørgsmål er As stillingtagen til spørgsmålet om going concern, og at de øvrige spørgsmål vedrørende de af A foretagne revisionshandlinger hænger sammen med spørgsmålet om going concern. Det gælder således også det rejste spørgsmål om værdiansættelse af udskudt skatteaktiv, jfr. bemærkningerne under pkt. 6 nedenfor.

Om det af styrelsen anførte synspunkt, hvorefter selskabet var uden drift i en periode i andet halvår 2014, bemærkes for det første, at den omstændighed, at selskabet måtte have været uden drift i en vis periode - hvis det forholdt sig sådan - ikke indebærer, at den bogførte goodwill kan anses for at være bortfaldet, når forholdet er det, at virksomhedens drift fortsattes med samme aktiviteter og kundegrundlag som tidligere. For det andet bemærkes, at det efter det foreliggende er for vidtgående, når styrelsen hævder, at C var uden drift i perioden medio august - december 2014 (jfr. høringsudkastet side 21 (kvalitetskontrollantens bemærkninger) og side 33 (Erhvervsstyrelsens begrundelse)). Som gengivet under pkt. 4 foran viser oplysningerne fra F, at virksomhedens aktiviteter blev udsat for en "brat opbremsning", og at det medførte et "meget lavt aktivitetsniveau" i andet halvår 2014. Der er imidlertid ikke dækning for det hævdede synspunkt om, at selskabet var uden drift, og under alle omstændigheder er det en kendsgerning, at driften fortsatte, og at der var en betydelig stigning i

aktivitetsniveauet i første halvår 2015 i forhold til, hvad der havde været tilfældet i 2014.

Spørgsmålet om et eventuelt nedskrivningsbehov vedrørende goodwill er udtrykkelig adresseret af A i revisionsprogrammet (WP 1831 side 5):

"Hvorfor ikke nedskrevet på GW?

Som beskrevet af F (direktør, anpartshaver og eneste ansatte), så er virksomhedens løbende drift forbedret væsentligt i året WP2331, hvilket indikerer at der ikke er et nedskrivningsbehov, selvom virksomheden har genereret underskud to år i træk.

Der er desuden indhentet kontoudtog for de 5 første mdr. i året, og der står pr. 29-05-2015 38.941 kr. på bankkontoen mod -27.385 ultimo 2014.

Desuden er omsætning indtil ultimo maj 2015 på 218 tkr. mod 256 tkr. for hele 2014, hvilket giver en indikation af at virksomhed rent faktisk kører bedre nu, end den gjorde i 2014."

Den bogførte goodwill var knyttet til selskabets aktiviteter, herunder Fs person, virksomhedsnavnet "C", kundekartotek og referencer. Med henvisning hertil ville en traditionel nedskrivningstest ikke være egnet i en sag som den foreliggende. Den mest dækkende fremgangsmåde ved stillingtagen til værdien af selskabets goodwill er efter As opfattelse at lægge vægt på selskabets aktiviteter og den gennemførte fakturering pr. statusdagen og i perioden herefter frem til erklæringstidspunktet. Det aktivitetsniveau, som virksomheden udviste i første halvår 2015, indikerede ikke noget behov for nedskrivning af værdien af selskabets goodwill.

Bemærkningen på side 33 i høringsudkastet, hvorefter det - med henvisning til, at selskabets goodwill har eksisteret siden dets stiftelse - må "antages, at virksomhedens goodwill har været knyttet til de aktiviteter, som selskabet har haft siden stiftelsen, men som efterfølgende er ophørt", er, som det fremgår foran, ikke dækkende, idet selskabets oprindelige aktiviteter ikke var ophørt.

På det således foreliggende grundlag gøres det gældende, at der ikke er anledning til kritik af den af A udførte revision, for så vidt angår spørgsmålet om værdiansættelse af goodwill.

6. Den udførte revision, for så vidt angår værdiansættelse af udskudt skatteaktiv

Erhvervsstyrelsens opfattelse er (høringsudkastet side 34), at der ikke foreligger tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende indregning og måling af det udskudte skatteaktiv (ca. 27.000 kr.).

Som også nævnt under pkt. 5 foran må det rejste spørgsmål om værdiansættelsen af skatteaktivet - ligesom spørgsmålet om værdiansættelse af goodwill - anses for en refleksvirkning af det af Erhvervsstyrelsen rejste spørgsmål om going concern. Hvis det lægges til grund, at A berettiget kunne afgive revisionspåtegning uden forbehold, er der intet grundlag for kritik af A i relation til spørgsmålet om værdiansættelse af det udskudte skatteaktiv. Spørgsmålene hænger sammen, og de må ses i sammenhæng ved stillingtagen til den kritik, Erhvervsstyrelsen har rejst i forhold til A.

Det er forkert, når det anføres (høringsudkastet side 34), at "[d]er foreligger desuden ingen dokumentation for, at der er udført revisionshandlinger relateret til regnskabsposten". Det fremgår udtrykkelig af arbejdsprogrammet (WP 1832 side 12), at der er taget stilling til, om eventuelle skatteaktiver opfyldte kriterierne for indregning i opgørelse af det udskudte skattegrundlag, og det fremgår videre (WP 1832 side 14), at "[s]elskabet har genereret skattemæssige underskud i sine to første regnskabsår.

Skatteværdien af disse underskud er aktiveret og optaget som et udskudt skatteaktiv, eftersom det er vurderet af selskabet at der vil være [overskud] i det næstkommende

år". Det bemærkes i den forbindelse, at der i As arbejdsprogram ved en fejl var anført "underskud" i stedet for "overskud". Det er ubestridt, at der var tale om en skrivefejl, jfr. høringsudkastet side 26. Som der er redegjort for foran, understøttedes den angivne forventning om et overskud for 2015 af selskabets foreløbige resultater frem til erklæringstidspunktet.

Henset til det udskudte skatteaktives begrænsede størrelse må det i øvrigt antages, at der ikke skulle mere end en forventning om et positivt resultat for regnskabsåret 2015 til for at indregne skatteaktivet med dets fulde værdi. En delvis indregning af et skatteaktiv på 27.000 kr. forekommer at være en fjernliggende mulighed.

På det således foreliggende grundlag gøres det gældende, at der ikke er anledning til kritik af den af A udførte revision, for så vidt angår spørgsmålet om værdiansættelse af det udskudte skatteaktiv.

7. Kommunikation med den øverste ledelse

Erhvervsstyrelsen anfører tillige (høringsudkastet side 34), at As kommunikation til den øverste ledelse har været utilstrækkelig "vedrørende relevante usikkerheder i årsregnskabet". De af Erhvervsstyrelsen identificerede usikkerheder angår spørgsmålet om going concern samt indregning og måling af goodwill og udskudt skat, d.v.s. de samme spørgsmål, som er behandlet foran under pkt. 4-6. For så vidt angår substansen, henvises derfor i det hele til bemærkningerne foran. Supplerende skal imidlertid fremhæves, at der har været indgående drøftelser og mailudveksling med selskabets enejer og direktør, F, hvad der også er dokumenteret, jfr. herved top- memo i WP 2330 og mailkorrespondance med F i WP 2331. Som udtrykkelig nævnt under pkt. 4 foran havde der i 2015 - også forud for As revisionsmæssige gennemgang - været drøftelser med F, som i den forbindelse havde givet udtryk for, at virksomheden klarede sig bedre, og at der var positive forventninger til årets resultat.

Også det rejste spørgsmål om As kommunikation med F må ses som en refleksvirkning af det rejste spørgsmål om going concern (og de øvrige revisionshandlinger, hvorom Erhvervsstyrelsen har rejst spørgsmål, men som udspringer af det rejste spørgsmål om going concern). Styrelsens kritik, for så vidt angår kommunikationen med F, hviler på den præmis, at A ikke kunne afgive revisionspåtegning uden forbehold. Som det fremgår af bemærkningerne foran, gælder imidlertid, at det var berettiget, at A afgav revisionspåtegning uden forbehold. Lægges As opfattelse til grund, er der allerede af den årsag intet grundlag for at kritisere den kommunikation, som er foretaget med Cs øverste ledelse.

8. Der er under alle omstændigheder ikke grundlag for at indbringe A for Revisornævnet

Selv for det tilfælde, at Erhvervsstyrelsen måtte fastholde sin opfattelse, hvorefter A i forbindelse med sin revision af Cs årsregnskab for 2014 har overtrådt god revisorskik, er der ikke grundlag for indbringelse af A for Revisornævnet.

I givet fald vil der være tale om en mindre alvorlig overtrædelse af god revisorskik, som ikke kan begrunde en klage til Revisornævnet.

Der henvises til bemærkningerne til lov nr. 631 af 8. juni 2016 om ændring af revisorloven og forskellige andre love (L 146 af 2. marts 2015, almindelige bemærkninger under afsnit 3.1.2.9.2.1), hvoraf fremgår, som følger:

...

I sag 24/2015 (afgørelse af 24. februar 2016) pålagde Revisornævnet - forud for ændringen af revisorloven - en revisor en bøde på 10.000 kr.

*I anledning af det i lovbemærkningerne anførte, hvorefter der skal lægges særlig vægt på, om "forseelsen kan antages at have eller kunne få betydning for pågældende revisionskundes forhold eller en tredjemands beslutningstagen om f.eks. ydelse af kredit eller indgåelse af forretningsmellemværende", bemærkes desuden, at kun det rejste spørgsmål vedrørende going concern bør tillægges betydning i denne henseende. Supplerende bemærkes, at det aflagte regnskab, som udviste en negativ egenkapital på ca. 28.000 kr. - selv uden forbehold for going concern - ikke kan have givet nogen potentiel kreditgiver eller forretningspartner det indtryk, at ydelse af kredit til selskabet ville være risikofri. Det tilføjes, at høringsudkastet ikke indeholder nogen stillingtagen til det anførte, d.v.s. de hævdede fejls "betydning for den pågældende revisionskundes forhold eller en tredjemands beslutnings tagen om f.eks. ydelse af kredit eller indgåelse af forretningsmellemværende", selv om det ifølge lovbemærkningerne er pligtmæssigt for styrelsen at inddrage disse hensyn ved stillingtagen til, om der er grundlag for at indbringe revisor for Revisornævnet. Som et eksempel på anvendelsen af det princip, der er forudsat i bemærkningerne til revisorloven (som citeret foran), kan desuden henvises til sag 43/2016 (afgørelse af 21. november 2016), ... Som et yderligere eksempel kan henvises til sag 8/2016,.... De forhold, der er påpeget i den foreliggende sag kan - selv hvis Erhvervsstyrelsens opfattelse, som den kommer til udtryk i høringsudkastet, følges - ikke anses for grove forseelser. Efter de nu gældende retningslinjer vil indbringelse af A for Revisornævnet ikke være holdbar, og en indbringelse af A lader sig ikke forene med foreliggende praksis.
... ”*

Ved skrivelse af 9. februar 2018 har Erhvervsstyrelsen herefter truffet afgørelse i sagen, herunder om indbringelse af indklagede for Revisornævnet.

Parternes bemærkninger:

Klager, Erhvervsstyrelsen, har til støtte for klagepunkt a anført, at indklagedes udarbejdede revisionsplanlægning er utilstrækkelig med hensyn til indklagedes dokumentation for kendskab til virksomheden, herunder for så vidt angår indregning af indtægter.

Til indklagedes bemærkninger i høringssvaret - om, at begrundelsen for afkræftelse af forhåndsantagelsen om risiko for væsentlige fejl som følge af besvigelser, er ”kundens størrelse på omsætningen”, at der ikke var andre ansatte end hovedanpartshaveren, og at indklagede ved udførelse af revisionen har foretaget en gennemgang af alle fakturaer - har klager anført, at omsætningens størrelse ikke kan anses for at være en konkret begrundelse for en afkræftelse af forhåndsantagelsen om risiko for væsentlige fejl som følge af besvigelser, ligesom gennemgang af udstedte fakturaer ikke i sig selv afdækker en besvigelserisiko.

Til indklagedes bemærkninger - om, at hovedanpartshaverens personlige virksomhed benyttede selskabet som leverandør, og at selskabet har haft væsentlige transaktioner med hovedanpartshaverens personlige virksomhed - har klager anført, at omfanget af indbyrdes transaktioner var væsentlige i forhold til selskabets størrelse, hvorfor indklagede burde have identificeret samt dokumenteret sine overvejelser vedrørende arten og omfanget af disse transaktioner i revisionsplanlægningen.

Klager har videre anført, at indklagede i revisionsplanlægningen ikke har dokumenteret sine overvejelser vedrørende skatte- og momsmæssige forhold, herunder skattepligt til Danmark.

Planlægningsmæssige overvejelser om skatte- og momsmæssige forhold er relevante henset til, at hovedanpartshaveren var bosiddende i [land], samt at en række af virksomhedens omkostninger blev afholdt i [land].

Klager har, til indklagedes bemærkninger - om, at det forlanges, at der i revisionsplanlægningen skal gøres bemærkninger om forhold, som åbenbart er uden betydning for udførelsen af revisionen - anført, at det ikke er uden betydning for revisionen, at indklagede i planlægningen tager dokumenteret stilling til selskabets overholdelse af lovgivningen, herunder skatte- og momslovgivningen. Klager har hertil bemærket, at selskabets fakturaer ifølge kvalitetskontrollanten ikke var behandlet momsmæssigt korrekt. Dette forhold er ud fra en konkret vurdering dog ikke medtaget i klagen, men klager har fundet det relevant at fremhæve problemstillingen i denne henseende.

Klager har henset til selskabets økonomiske præstationer på tidspunktet for regnskabsafleggelsen anført, at indklagede burde have inddraget samt dokumenteret sine overvejelser vedrørende going concern i revisionsplanlægningen. Indklagede burde endvidere have foretaget identifikation af betydelige risici på regnskabspostniveau samt regnskabsmæssige skøn i revisionsplanlægningen. Selskabets indtjening havde været negativ, og selskabets goodwill havde en værdi på 111.000 kr., svarende til 55 % af balancesummen.

Til det af indklagede vedrørende områderne going concern, betydelige risici på regnskabspostniveau og regnskabsmæssige skøn anførte - om, at bedømmelsen af den foreliggende revisionsplanlægning må ske under hensyntagen til de udførte revisionshandlinger vedrørende going concern, goodwill og udskudt skatteaktiv og den hertil knyttede dokumentation - har klager anført, at den omstændighed, at der ikke er udført tilstrækkelige revisionshandlinger samt opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende områderne going concern, goodwill og udskudt skatteaktiv netop kan henføres til, at revisionsplanlægningen har været utilstrækkelig. I revisionsplanlægningen er der blandt andet ikke taget stilling til udøvede regnskabsmæssige skøn, herunder relevansen af at ledelsen udarbejdede nedskrivningstest vedrørende goodwill, ligesom der ikke er foretaget planlægning af udførelse af yderligere revisionshandlinger, når der var indikationer på forhold, der kunne rejse betydelig tvivl om going concern.

Til indklagedes henvisning til ISA 300, afsnit A11, vedrørende udarbejdelse af revisionsstrategi ved revision af små virksomheder har klager henvist til ISA 300, afsnit A19, hvor det fremgår, at det er en forudsætning, at der sker tilpasning til opgavens omstændigheder, herunder revisors risikovurdering.

Til indklagedes bemærkninger - om, at der er tale om en simpel enkeltmandsvirksomhed, at der ikke er samme krav til dokumentation på en lille sag som på en stor sag, samt at formuleringer i planlægningen muligvis er indforstået - har klager bemærket, at disse forhold ikke friholder indklagede for at udarbejde revisionsplanlægningen ud fra den konkrete virksomheds væsentligheds- og risikoforhold, samt at dokumentationen for revisionsplanlægningen skal foreligge i en sådan form, at en erfaren revisor, som ikke har forudgående tilknytning til revisionen, er i stand til at forstå arten, den tidsmæssige placering og omfanget heraf, uanset om revisionen er udført på en enkelt dag. Når revisionsplanlægningen ikke er udført tilstrækkeligt, er der forøget risiko for, at eventuelle væsentlige og risikofyldte områder ikke bliver identificeret og dermed ikke bliver tilstrækkeligt afdækket revisionsmæssigt.

Klager har på baggrund af ovenstående anført, at den af indklagede udarbejdede revisionsplanlægning var utilstrækkelig, og at indklagede dermed har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, samt god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet C ApS for 2014, idet den udførte revisionsplanlægning er utilstrækkelig.

Klager har til klagepunktet i øvrigt henvist til ISA 200, afsnit 15, ISA 230, afsnit 5 og 8, ISA 240, afsnit 47, ISA 300, afsnit 7, veDdende afsnit A19 til ISA 300, ISA 315, afsnit 5, 11, 25, 27 og 28, ISA 330, afsnit 21 og ISA 550, afsnit 18.

Klager har til støtte for klagepunkt b, vedrørende utilstrækkelig dokumentation for vurdering af going concern, anført, at der i årsregnskabet for C ApS for 2014 er indikationer på forhold, der kan rejse betydelig tvivl om selskabets evne til at fortsætte driften. Efter ISA 570 skal indklagede derfor udføre yderligere revisionshandlinger med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for virksomhedens evne til at fortsætte driften. Indklagede har alene rettet forespørgsel til ledelsen, der blandt andet har oplyst, at der er etableret grundlag for at udvide aktiviteterne, og at der er overskud på bankkontoen ultimo maj.

Til det af indklagede anførte - om, at det ikke er dækkende, når klager skriver, at "*revisor alene har rettet forespørgsel til ledelsen...*", at indklagede har gennemgået alle udstedte fakturaer for 2014 og 2015 frem til erklæringstidspunktet, ligesom der er foretaget stikprøvevis kontrol af, at der var sket betaling af de i 2015 udstedte fakturaer, at indklagede foretog beregning af nulpunktsomsætning for selskabet, og at det ikke er sædvanligt, at der udarbejdes budget for de forventede pengestrømme i en lille enkeltmandsvirksomhed som C - har klager bemærket, at der sædvanligvis ikke udarbejdes budget for forventede pengestrømme i en lille virksomhed, men indklagede burde have skaffet sig et overblik over de forventede pengestrømme blandt andet med henblik på at kunne bedømme, om der kunne forventes at være tilstrækkelig finansiering til selskabets forventede aktiviteter. Klager har i forlængelse heraf anført, at en gennemgang af fakturaer i 2015 naturligvis afdækker, at der har været aktivitet i den efterfølgende periode, men handlingen afdækker imidlertid ikke det forventede aktivitetsomfang for den kommende regnskabsperiode.

Til indklagedes bemærkninger i høringssvaret - om, at det fremstår som et forsøg på mistænkeliggørelse af, at F betalte den faktura, som C havde udstedt til ham i anledning af leverede ydelser i to rater den 28. og 29. maj 2015, og at indklagede berettiget har kunnet lægge vægt på indeståendet på selskabets bankkonto kort før tidspunktet for sin erklæring som et aspekt, der med vægt talte for, at selskabet var going concern - har klager bemærket, at størrelsen af indeståendet på en bankkonto på en given dag uden samtidig kendskab til eksempelvis en afstemt periodebalance samt et budget ikke kan betragtes som en handling, der afdækker going concern, ligesom dette ikke alene kan understøtte indklagede ved dennes stillingtagen til, om der er fornøden likviditet til stede for den kommende periodes aktiviteter. Dette gælder uanset, om hovedanpartshaveren havde indbetalt de pågældende beløb vedrørende den af hovedanpartshaveren udstedte faktura til selskabet.

Klager har videre anført, at der ikke er udarbejdet budget for selskabet eller for de forventede pengestrømme, ligesom der ikke er indhentet yderligere dokumentation vedrørende de oplyste nye forretningsområder. Indklagede har desuden ikke taget stilling til selskabets likviditetsmæssige situation for den kommende periode. Hovedparten af selskabets gæld består af et mellemværende med kapitalejeren. Denne omstændighed medfører netop, at indklagede burde have indhentet en bekræftelse fra hovedanpartshaveren om vilje til fortsat finansiering af selskabet, ligesom indklagede burde have undersøgt kapitalejerens evne til at understøtte selskabet.

Til det af indklagede anførte - om, at spørgsmålet har været konsulteret med en kollega, og at indklagede efter drøftelser med kollegaen var af den opfattelse, at det var rimeligt og forsvarligt at afgive revisionspåtegningen uden forbehold - har klager anført, at denne gennemgang med kollegaen er dokumenteret ved en kopi af regnskabsudkast med kollegaens håndskrevne bemærkninger. Til indklagedes bemærkninger - om, i "issue tracker" samt verbalt på mødet den 24. januar 2018, at konsultationen specifikt omfattede drøftelse af den foreliggende situation, hvor de væsentligste facts blev gennemgået, herunder mailkorrespondancen med F, topmemo, ligesom

goodwillens tilknytning til aktiviteten og skatteaktivets bonitet blev drøftet - har klager anført, at kvalitetskontrollanten har konstateret, at en supplerende oplysning vedrørende going concern, som indgik i det oprindelige regnskabsudkast, var blevet slettet efter konsultationen med kollegaen. Der foreligger ikke dokumentation i arbejdspapirerne for resultatet af drøftelserne med kollegaen, herunder dokumentation, der begrundet, hvorfor den supplerende oplysning alligevel ikke skulle medtages. Klager har hertil føjet, at i den foreliggende situation samt på baggrund af de foreliggende oplysninger kunne indklagede næppe afgive supplerende oplysninger, da det er en forudsætning for at kunne afgive supplerende oplysninger, at indklagede har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for, at forholdet ikke er væsentligt forkert. Klager har på denne baggrund anført, at det er en væsentlig mangel, at arbejdspapirerne ikke begrundet forløbet.

Klager har derfor gjort gældende, at der ikke er indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende going concern.

Klager har afslutningsvis bemærket, at det ikke er tilstrækkeligt, at indklagede efterfølgende verbalt kan redegøre for revisionen af et væsentligt område. Indklagedes viden og vurderinger skal fremgå skriftligt af den foreliggende revisionsdokumentation. Det er indklagedes eget ansvar at udføre tilstrækkelige revisionshandlinger med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for den afgivne erklæring, uanset om dele af revisionen har været konsulteret med en kollega. En konsultation kan ikke erstatte udførelsen af relevante revisionshandlinger.

Klager har vedrørende utilstrækkelig dokumentation for revision af goodwill anført, at selskabet er stiftet ultimo 2012, og at indklagede i forbindelse med stiftelsen har afgivet en vurderingsberetning samt revideret åbningsbalancen for det nystiftede selskab. Den samlede balancesum udgjorde 233.000 kr., hvoraf goodwill var indregnet med en værdi på 155.000 kr. I årsregnskabet for 2014 udgjorde den indregnede værdi 111.000 kr., svarende til ca. 55 % af balancesummen.

Til indklagedes bemærkninger - om, at værdiansættelse blot er en refleksvirkning af going concern - har klager anført, at indikationer på problemer med going concern medfører en forøget risiko relateret til værdiansættelse af regnskabsposten. Indklagede skal afdække denne risiko særskilt ved at udføre passende revisionshandlinger rettet mod revisionsmålet værdiansættelse, uanset hvilke handlinger, der i øvrigt udføres i relation til going concern. Indklagede har i sine arbejdspapirer vurderet, at der ikke er et nedskrivningsbehov og begrundet dette med, at omsætningen ultimo maj 2015 er på samme niveau som omsætningen for hele 2014, og at selskabets bankkonto udviser 39.000 kr. Klager har hertil bemærket, at selskabet ikke har genereret overskud siden stiftelsen, at selskabets omsætning er faldet med 75 % i 2014 sammenlignet med selskabets første regnskabsår i 2013, samt at selskabet i en længere periode i 2014 har haft et meget lavt aktivitetsniveau. Da selskabets goodwill har eksisteret siden selskabets stiftelse, må det antages, at virksomhedens goodwill har været knyttet til de aktiviteter, som selskabet har haft siden stiftelsen, men som efterfølgende er nær ved at være ophørt. Der foreligger indikationer på, at der er nedskrivningsbehov, hvorfor ledelsen skulle have udarbejdet en nedskrivningstest, som indklagede skulle have taget stilling til.

Til indklagedes bemærkninger - om, at virksomhedens drift fortsattes med samme aktiviteter og kundegrundlag som tidligere - har klager anført, at indklagede ikke har dokumenteret at have forholdt sig til, at der skulle være tale om de samme aktiviteter. Det er verbalt oplyst på mødet den 24. januar 2018, at kunden [virksomhed] var aftager til begge former for aktivitet. Klager har videre bemærket, at selskabets oprindelige aktivitet, der er anført som værende skræddersyede uddannelses- og udviklingsprogrammer, kan ikke betragtes som samme form for aktivitet som telemarketingaktiviteter. Der er derfor tale om to forskellige former for aktiviteter.

Til det af indklagede anførte - om, at en traditionel nedskrivningstest ikke vil være egnet i en sag som den foreliggende, men at det mest dækkende ville have været at lægge vægt på selskabets

aktiviteter og den gennemførte fakturering frem til erklæringstidspunktet - har klager anført, at der ikke har eksisteret hindringer for at kunne gennemføre en enkel nedskrivningstest med fordeling mellem de to aktiviteter med henblik på at vurdere størrelsen af den indregnede goodwill. Indklagede har ikke forholdt sig med fornøden skepsis til værdiansættelsen af goodwill, og der foreligger dermed ikke tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende værdiansættelsen af goodwill.

Klager har vedrørende utilstrækkelig dokumentation for revision af udskudt skatteaktiv anført, at udskudt skatteaktiv er indregnet i årsregnskabet med 27.000 kr., svarende til ca. 14 % af balancesummen. Skatteaktivet er opstået som følge af skattemæssige underskud i selskabets første to regnskabsår. Indklagede har i konklusionen i sine arbejdsrapporter anført, at udskudt skatteaktiv er indregnet, fordi det er vurderet af selskabet, at der vil være overskud i det næstkommende år. Det er verbalt oplyst på mødet den 24. januar 2018, at skatteaktivet var af begrænset størrelse, og at det udelukkende ville kræve et skattemæssigt overskud på ca. 120.000 kr. for at kunne udnytte dette. Når et skatteaktiv er opstået som følge af tidligere års skattemæssige underskud, skal der foreligge overbevisende dokumentation for, at et skatteaktiv vil kunne benyttes inden for en tidshorisont på normalt 3-5 år. Klager har på den baggrund gjort gældende, at der ikke er udarbejdet budget for selskabet, hverken for det næste regnskabsår eller for de kommende år, og der foreligger dermed ikke dokumentation for, at der er udført tilstrækkelige revisionshandlinger relateret til regnskabsposten, hvorfor der ikke foreligger tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende indregning og måling af det udskudte skatteaktiv.

Klager har vedrørende utilstrækkelig kommunikation til selskabets øverste ledelse anført, at der ikke foreligger dokumentation for, at indklagede har kommunikeret vedrørende relevante usikkerheder i årsregnskabet til selskabets øverste ledelse. Til indklagedes bemærkninger - om, at han ikke har vurderet det relevant at omtale de nævnte forhold, da der ikke var usikkerhed, og fordi der har været indgående drøftelser og mailudveksling med selskabets enejer og direktør, F, hvad der også er dokumenteret - har klager anført, at disse oplysninger, herunder den omtalte mailudveksling snarere er forespørgsler og svar herpå, og ikke alene kan anses for at være dokumentation for, at der er kommunikeret tilstrækkeligt til ledelsen vedrørende væsentlige forhold. Indklagede burde have kommunikeret vedrørende going concern samt indregning og måling af henholdsvis goodwill og udskudt skat over for selskabets øverste ledelse, da usikkerheder inden for disse områder har haft væsentlig indvirkning for det aflagte årsregnskab.

Klager har sammenfattende anført, at der er tale om væsentlige mangler ved den udførte revision, at selskabet efterfølgende er gået konkurs, samt at regnskabsposterne goodwill og udskudt skat udgør ca. 70 % af balancesummen og således må anses for at være væsentlige i forhold til det aflagte årsregnskab. Der er ikke dokumentation for, at der er udført tilstrækkelige revisionshandlinger samt opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for at kunne afgive revisionspåtegning uden forbehold vedrørende områderne going concern, goodwill samt udskudt skatteaktiv, ligesom kommunikation til den øverste ledelse har været utilstrækkelig.

Til indklagedes bemærkninger - om, at for en lille virksomhed som C ApS må den revisionsdokumentation, som foreligger, anses for sædvanlig og dækkende - har klager anført, at klager er enig i, at omfanget og formen af revisionsdokumentation afhænger af den reviderede virksomheds størrelse og kompleksitet, og at omfanget af dokumentation i en mindre virksomhed vil være mindre, men at dette ikke udelukker, at der skal foreligge dokumentation for, at der er foretaget tilstrækkelige handlinger, der kan afdække identificerede risici på regnskabspostniveau og

revisionsmålsniveau. Men der er i dette tilfælde ikke dokumentation for, at der er udført tilstrækkelig revision af going concern, goodwill og udskudt skatteaktiv. Såfremt indklagede havde udført en tilstrækkelig revisionsplanlægning samt havde udført tilstrækkelige revisionshandlinger og dermed havde opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende going concern, goodwill samt udskudt skatte-aktiv, burde indklagede være nået frem til, at der ikke kunne afgives revisionspåtegning uden forbehold. Indklagede har dermed overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, samt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for regnskabsåret 2014.

Klager har videre anført, at den omstændighed, at omfanget af dokumentation vil være mindre i en mindre virksomhed, ikke udelukker, at der skal foreligge dokumentation for, at der er foretaget tilstrækkelige handlinger og indhentet tilstrækkeligt revisionsbevis som grundlag, når der afgives erklæring med sikkerhed. Efter klagers opfattelse er dette ikke tilfældet. Indklagede har erkendt, at den foreliggende dokumentation kunne have været mere udførlig. De handlinger, der er udført, har indgået ved vurderingen af klagen. Klager har i tilknytning hertil henvist til, at indklagede har erkendt, at den foreliggende dokumentation kunne have været mere udførlig.

Til indklagedes supplerende bemærkninger - om, at going concern må anses for det centrale punkt i sagen, og at de øvrige spørgsmål i det væsentlige er refleksvirkninger af spørgsmålet om going concern - har klager anført, at der hverken er udført tilstrækkelig revisionsplanlægning eller udført tilstrækkelige revisionshandlinger med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende områderne going concern, goodwill samt udskudt skatteaktiv. Uanset hvilke revisionshandlinger, der udføres vedrørende going concern, skal indklagede også planlægge og udføre tilstrækkelige revisionshandlinger med henblik på at indhente tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende goodwill samt udskudt skatteaktiv. Det er dog korrekt, at indikationer på problemer med going concern medfører forøget risiko vedrørende særligt værdiansættelsen af going concern samt udskudt skatteaktiv.

Klager har videre supplerende for så vidt angår den af indklagede foretagne stikprøvevise kontrol af, at der var sket betaling af de i 2015 udstedte fakturaer, bemærket, at en gennemgang af fakturaer, som allerede er udstedt, ikke kan anses for at afdække et forventet aktivitetsomfang, ud over den periode, som disse vedrører.

Til indklagedes supplerende bemærkninger - om, at der ikke er holdepunkter for et synspunkt om, at manglende udarbejdelse af budget for forventede pengestrømme skal medføre, at indklagede skal tage forbehold for going concern - har klager anført, at når der er indikationer på forhold, der kan rejse betydelig tvivl om selskabets evne til at fortsætte driften, skal indklagede i henhold til ISA 570 udføre yderligere revisionshandlinger med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for virksomhedens evne til at fortsætte driften. Det fremgår af klagen, hvilke handlinger indklagede har udført, og klager har inddraget disse ved vurderingen af tilstrækkeligheden af de udførte handlinger vedrørende going concern. Klager har videre bemærket, at indholdet af Fs mail af 25. maj 2015 er citeret i klagen og, at indholdet ligeledes er inddraget i vurderingen af tilstrækkeligheden af de udførte handlinger vedrørende going concern. Ingen af de handlinger, som indklagede har udført, har rettet sig mod at sikre, at der er fornøden likviditet til stede for den kommende periodes aktiviteter, ligesom indklagede ikke har taget stilling til selskabets likviditetsmæssige situation, herunder indhentet en bekræftelse fra hovedanpartshaveren om dennes vilje til fortsat finansiering af selskabet, samt indklagedes stillingtagen til, hvorvidt kapitalejeren i givet fald havde evnen til at understøtte selskabet.

Klager har til klagepunktet yderligere henvist til dagældende revisorlovs § 20, stk. 1, ISA 230, afsnit 5 og 8, ISA 260, afsnit 16 og 23, ISA 500, afsnit 6, ISA 540, afsnit 15, ISA 570, afsnit 9, 12, 16, A12 og A13 og ISA 590, afsnit 9. For så vidt angår regnskabsmæssige forhold har klager henvist til årsregnskabslovens § 42, og i den forbindelse IAS 36, afsnit 9.

Klager har overordnet ved sin indbringelse af sagen for Revisornævnet lagt vægt på, at forholdene samlet set kan antages at have eller kunne få betydning for regnskabsbrugeres beslutninger. Der er tale om grove forseelser, og selv om der er tale om revision af et selskab af begrænset størrelse. En regnskabsbruger skal kunne have tillid til revisors afgivne erklæringer uanset, at der er tale om en afgiven erklæring på et årsregnskab for et mindre selskab.

Indklagede har indledningsvis henvist til sit høringssvar til Erhvervsstyrelsen, jf. ovenfor. Indklagede har i den forbindelse anført, at indklagede ikke bestrider, at den foreliggende revisionsdokumentation kunne have været mere udførlig, men indklagede har udført de relevante revisionshandlinger, og den foreliggende revisionsdokumentation bør i en sag som den foreliggende ansues under hensyntagen hertil.

Indklagede har endvidere fremsat en række supplerende bemærkninger. Til klagers bemærkninger - om, at klager er enig i, at omfanget og formen af revisionsdokumentationen afhænger af den reviderede virksomheds størrelse og kompleksitet, og at omfanget af dokumentationen i en mindre virksomhed vil være mindre - har indklagede anført, at klager på trods heraf ikke tillægger dette nogen vægt i klagen. Klager forlanger detaljeret dokumentation på alle de punkter, som det efter klagers opfattelse kunne være relevant at inddrage i revisionsarbejdet, og klager underkender betydningen af de revisionshandlinger, som faktisk - og ubestridt - er udført.

For så vidt angår revisionshandlingerne i forbindelse med stillingtagen til going concern, har indklagede anført, at revisionen var tilstrækkelig. Ud over at drøfte spørgsmålet med enejeeren F har indklagede foretaget en gennemgang af alle de af C udstedte fakturaer for 2014 og i 2015 frem til erklæringstidspunktet, ligesom indklagede har foretaget stikprøvemæssig kontrol af, at der var sket betaling af de i 2015 udstedte fakturaer. Indklagede har videre anført, at gennemgangen af alle udstedte fakturaer går ud over, hvad der kan forlanges, og det bør ikke kunne give anledning til tvivl, at der er tale om relevante revisionshandlinger i relation til stillingtagen til going concern. Til det af klager anførte - om, at klager ikke anser denne handling tilstrækkelig til at afdække det forventede aktivitetsomfang for den kommende periode - har indklagede bemærket, at indklagede ikke har gjort gældende, at gennemgangen af fakturaer afdækkede det forventede aktivitetsomfang for den kommende periode. Forventningerne til aktiviteterne i den kommende periode var baseret på de oplysninger, som indklagede modtog i forbindelse med drøftelser med F, herunder også de oplysninger, indklagede tidligere havde modtaget om Fs forventninger til første halvår 2015, som indklagede havde mulighed for at efterprøve i forbindelse med revisionsarbejdet. Indklagede har videre bemærket, at indklagede påteggede Cs årsrapport den 8. juni 2015, og at en gennemgang af de af selskabet udstedte fakturaer er en relevant handling med henblik på at efterprøve aktiviteten i selskabet.

Indklagede har videre anført, at indklagede har foretaget beregning af "nulpunktsomsætningen" for C ApS, og at regnskabet for 2014 og selskabets forudgående årsregnskab for regnskabsåret 2012-2013 viste en vareforbrugsprocent på ca. 62. Baseret på Fs oplysninger, selskabets regnskaber og de fakturaer, der var udstedt i 2015, kunne der konstateres en forventning om stabile omkostninger i

niveauet 150.000 kr., afskrivninger på ca. 35.000 kr. og finansielle poster på ca. 5.000 kr. i 2015. På grundlag heraf kunne nulpunktsomsætningen opgøres til ca. 500.000 kr., $150.000 + 35.000 + 5.000 / (1 - 0,62)$. Den realiserede omsætning i perioden januar - maj 2015 var ca. 218.000 kr. Ved en antagelse om en omsætning i samme niveau for hele regnskabsåret 2015 ville dette føre til en estimeret årsomsætning i størrelsesordenen 525.000 kr. Denne antagelse må anses som konservativ, idet den af C ApS gennemførte supplerende af det eksisterende forretningsområde, påbegyndelse af telemarketing, forventedes først at slå igennem senere i 2015, ligesom omsætningen viste en stigende tendens. Indklagede har i denne forbindelse henvist til sit arbejdsrapport, hvoraf fremgår, at omsætningen indtil ultimo maj 2015 har været på 218.000 kr. mod 256.000 kr. for hele 2014, hvilket giver en indikation af, at virksomhed kørte bedre på dette tidspunkt end i 2014.

Fs forventning var ifølge ledelsesberetningen, at virksomhedens egenkapital vil blive reableret gennem den løbende drift over de næste regnskabsperioder som følge af udvidelse af forrettningens aktiviteter til også at omfatte telemarketing ydelser, hvilket svarede til, hvad F gav udtryk for i sin mail af 25. maj 2015 til en af medarbejderne i revisionsteamet, jf. bilag a. Indklagede har videre hertil bemærket, at F i det væsentlige selv finansierede selskabets drift, og at selskabets gæld til F således udgjorde ca. 140.000 kr. pr. 31. december 2014 svarende til ca. 2/3 af den samlede gæld på daværende tidspunkt.

Til klagers bemærkninger - om, at det er revisors eget ansvar at udføre tilstrækkelige revisionshandlinger med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for den afgivne erklæring, uanset om dele af revisionen har været konsulteret med en kollega, og at en konsultation ikke kan erstatte udførelsen af relevante revisionshandlinger - har indklagede bemærket, at indklagede ikke har gjort gældende, at det forholder sig anderledes, men at indklagedes konsultation af en kollega viser, at indklagede ikke har taget let på spørgsmålet, men tværtimod sørget for at sikre sig, at der forelå et solidt grundlag for revisionskonklusionen. Det er åbenbart, at der er tale om en relevant arbejdshandling, som bør inddrages ved stillingtagen til det af indklagede udførte arbejde.

Til det af klager anførte - om, at klager ikke er enig i udsagnet om, at der sædvanligvis ikke udarbejdes budget for forventede pengestrømme i en lille virksomhed - har indklagede oplyst, at det, der fremgår af høringssvaret, er, at det ikke er sædvanligt med et sådant budget i en lille enkeltmandsvirksomhed som C ApS. I alle tilfælde gælder, at der ikke er holdepunkter for et synspunkt om, at manglende udarbejdelse af budget for forventede pengestrømme skal medføre, at revisor skal tage forbehold for going concern. For C ApS gjaldt desuden, at virksomhedens faste udgifter var begrænsede, og at de variable omkostninger, som kunne forventes, ville være en konsekvens af den forventede omsætning, som ville være indtægtsgenererende for selskabet og forventelig medføre et overskud.

Indklagede har videre anført, at forudsætningen for going concern i C ApS' årsregnskab for 2014 har vist sig at være rigtig, idet konkursen, og også Fs opgivelse af selskabet, indtraf mere end 12 måneder efter balancedagen for årsregnskabet for 2014. Dette ændrer selvsagt ikke på, hvorvidt indklagede har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for at kunne afgive revisionspåtegning uden forbehold vedrørende going concern, men det viser, at F, som var enejer af C ApS, var indstillet på at fortsætte driften og finansieringen af selskabet, og at F faktisk gjorde det i den periode, som indklagede erklærede sig om, dvs. indtil udgangen af 2015.

Indklagede har afslutningsvis bemærket, at såfremt Revisornævnet trods det anførte måtte finde, at indklagede har overtrådt god revisorskik, gøres det gældende, at overtrædelsen ikke har en sådan karakter, at der bør blive tale om at pålægge indklagede en sanktion, og indklagede har i denne forbindelse henvist til de i høringssvaret anførte afgørelser truffet af Revisornævnet, som ikke støtter, at indklagede skal pålægges en sanktion. Indklagede har endelig anført, at såfremt Revisornævnet

måtte finde, at indklagede har overtrådt god revisorskik, er der - i modsætning til, hvad klager har anført - ikke tale om en grov forseelse.

Fremmøde

Klager har henholdt sig til sine skriftlige indlæg i sagen. Klager har fastholdt, at indklagedes dokumentation på de 3 punkter - going concern, goodwill og udskudt skatteaktiv ikke har været fyldestgørende.

Indklagede har i det væsentlige henholdt sig til sine skriftlige indlæg i sagen. Indklagede har hertil forklaret, at selskabet C ApS var en mindre virksomhed, der via enejeeren solgte konsulentydelse. Der var på årsbasis tale om 14 salgsfakturaer. De største udgiftsposter var variable udgifter, mens der var ganske få faste udgifter i virksomheden. I regnskabsåret 2014 skete en opbremsning generelt i brug af konsulenter, hvilket påvirkede virksomheden, hvilket indklagede var opmærksom på. Selve planlægningen og revisionen blev i det væsentlige udført samme dag. Indklagede drøftede med faglig konsulent spørgsmålet om going concern - faktisk afleverede indklagede et regnskab med supplerende bemærkning herom til den faglige konsulent til brug for disse drøftelser. Indklagede talte herefter med klienten, der for så vidt angår indtjeningen fremadrettet henviste til, at man netop havde fået en ny kunde, og at denne allerede var faktureret. Der var ikke nogen skriftlig aftale med denne nye kunde, men i givet fald havde der alene været tale om en rammeaftale, idet konsulentydelse købes til enkeltstående opgaver. Det vigtige for indklagede i den forbindelse var de fakturaer, der var udstedt og betalt. Skønnet var, at fortsatte opgaverne fra den nye kunde således, som det tegnede, ville omsætningen omregnet på årsbasis give et overskud. Skønnet var på den baggrund, at virksomheden var i going concern. Det var denne dialog og drøftelse om going concern, som indklagede havde med klienten. Indklagede kommunikerede med selskabets ledelse såvel telefonisk som via mail og netop going concern problematikken. Baggrunden for, at der ikke er medtaget noget i revisionsprotokollen herom, var netop, at indklagede på baggrund af drøftelserne fandt frem til at skønne, at virksomheden var going concern. Stillingtagen til goodwill og det udskudte skatteaktiv var afhængig af stillingtagen til going concern og subsidær - en refleks - i forhold hertil. Indklagede pegede i den forbindelse også på, at konkursen først indtraf efter en længere periode en ½ år.

Indklagede har i tilknytning hertil vedgået, at indklagedes dokumentation kunne have været mere udførlig, men dokumentationen opfylder de krævede oplysninger, jf. ISA 300,A11 og 500,A6 samt 208,8. Dokumentationen er sædvanlig og dækkende.

Indklagede har afslutningsvis gentaget, at der i denne sag ikke på nogen måde kan være tale om en grov tilsidesættelse af god revisorskik, og indklagede har i den forbindelse henvist til en række konkrete afgørelser truffet af Revisornævnet herom i lignende sager.

Revisornævnets begrundelse og afgørelse:

Det følger af §§ 12 og 13, stk. 1, i lov nr. 631 af 8. juni 2016 om ændring af revisorloven og forskellige andre love, der trådte i kraft den 17. juni 2016, at kvalitetskontroller, der er iværksat efter revisorlovens § 29 som affattet ved lov nr. 468 af 17. juni 2008, og hvor der er gennemført kvalitetskontrolbesøg før lovens ikrafttræden, behandles efter de hidtil gældende regler. Denne sag behandles derfor efter de før den 17. juni 2016 gældende regler.

Revisornævnet lægger de fremlagte dokumenter, herunder kvalitetskontrollantens "Issue Tracker" til grund.

Indledningsvis bemærkes, at omfanget og formen for revisionsdokumentation - såvel for planlægning som for udførelse af revision - afhænger blandt andet af den reviderede virksomheds størrelse og kompleksitet. Kravet til dokumentation i forbindelse med udførelse af revision for en mindre virksomhed er således mindre, men der skal altid foreligge dokumentation for, at der er foretaget tilstrækkelige revisionshandlinger, der kan afdække identificerede risici på regnskabsniveau og revisionsmålsniveau. Endvidere skal dokumentationen for revisionsplanlægning og de udførte revisionshandlinger foreligge i en sådan form, at en erfaren revisor, som ikke har forudgående tilknytning til revisionen, er i stand til at forstå arten, den tidsmæssige placering og omfanget heraf.

Revisornævnet lægger til grund, at virksomheden C ApS var en mindre virksomhed i regnskabsklasse B med et negativt årsresultat i regnskabsåret 2014 på ca. 78.000 kr., hvilket var et større tab end året forud, hvor der forelå et negativt årsresultat med ca. 33.000 kr., og med en negativ egenkapital på ca. 28.000 kr., hvilket var et fald på ca. 78.000 kr. i forhold til året forud. Selskabets goodwill udgjorde ca. 110.000 kr., og regnskabsposten udskudt skat udgjorde ca. 27.000 kr. Kortfristede gældsforpligtigelser var steget fra ca. 150.000 kr. til ca. 225.000 kr. Antallet af faktureringer fra selskabet var af mindre omfang.

Det fremgår af indklagedes oplysninger og de foreliggende citater fra indklagedes arbejdsrapport (WP-reference), at indklagede i forbindelse med sin planlægning har dokumenteret overvejelser vedrørende risici og herunder har svaret nej til, at der var en betydelig risiko knyttet til indtægter og som begrundelse herfor henvist til kundens størrelse på omsætningen. Indklagede har vedrørende måling og kontrol af virksomhedens finansielle præstationer og incitamentsafkløning henvist til, at der var tale om selskabets andet regnskabsår, der ikke var sammenligneligt med første år på grund af periodens længde. Indklagede havde ingen bemærkninger til investeringer og finansielle forhold, og indklagede anførte, at en indledende regnskabsanalyse ikke var aktuel. Indklagede havde ikke identificeret betydelige risici på regnskabspostniveau, og indklagede anførte, at der ikke var regnskabsmæssige skøn.

Det fremgår af indklagedes oplysninger, herunder de dokumenterede oplysninger i indklagedes arbejdsrapport, at indklagede ved sin revision af going concern havde særlig opmærksomhed på netop spørgsmålet om, hvorvidt regnskabet kunne aflægges under forudsætning af going concern. Det lægges videre til grund, at indklagede i relation hertil modtog oplysninger fra selskabets ledelse, mail af 25. maj 2015, at indklagede i sine arbejdsrapporter blandt andet har peget på, at selskabet i året havde tabt hele sin egenkapital, hvilket indikerede manglende going concern og var baggrunden for, at ledelsen blev spurgt om forventninger til fremtiden. Det fremgår endvidere, at indklagede i sine arbejdsrapporter anførte, at han vurderede, at ledelsens positive forventninger, herunder til en omlægning af aktiviteter, var troværdige. Det fremgår videre, at indklagede bemærkede, at selskabet også ind i 2015 genererede positive pengestrømme, at indklagede havde bankkontoudtog med positivt indestående ultimo 2014, ligesom indklagede indhentede salgsfakturaer for 2015 og foretog en stikprøvevis gennemgang heraf. Indklagede konstaterede endvidere i sine arbejdsrapporter, at selskabets omsætning ultimo maj 2015 var ca. 218.000 kr., mens omsætningen i hele 2014 var ca. 255.000 kr. I tilknytning hertil foretog indklagede en beregning af "nulpunktsomsætningen". Endelig foretog indklagede konsultation hos en kollega, hvis håndskrevne bemærkninger på udkast til regnskab indgår i indklagedes revisionsdokumentation.

I denne sag har indklagede således i et vist omfang dokumenteret sin planlægning af revisionen og dokumenteret sine revisionshandlinger. Det er i hvert enkelt tilfælde et skøn, hvorvidt en dokumentation af en planlægning er tilstrækkelig, herunder om der i en revisors beskrivelse er medtaget tilstrækkelige, nødvendige og relevante konkrete tiltag til planlagte revisionshandlinger og, hvorvidt der er tilstrækkelig dokumentation for efterfølgende udførte revisionshandlinger. Der vil altid kunne påpeges - også i denne sag - konkrete revisionshandlinger, der kunne være beskrevet - eller bedre beskrevet - i planlægningen og dermed bedre udført. På den anden side vil det ikke være muligt for en revisor udtømmende i forbindelse med sin planlægning at medtage alle de muligheder, der kunne være relevante, idet en revisor også på dette punkt skal foretage en skønsmæssig vurdering og udvælgelse i forhold til væsentlighed og risiko samt sagens karakter.

Efter en samlet vurdering og når henses til de oplysninger, der fremgår af indklagedes arbejdsrapporter sammenholdt med virksomhedens størrelse, finder Revisornævnet ikke, at klager med tilstrækkelig sikkerhed har bevist, at indklagedes planlægning har været utilstrækkelig. Revisornævnet finder endvidere ikke, at klager med tilstrækkelig sikkerhed har bevist, at indklagedes dokumentation - for udførte revisionshandlinger for så vidt angår going concern samt som følge heraf tilstedeværelsen af et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for at kunne afgive revisionspåtegning uden forbehold - har været utilstrækkelige i et sådant omfang, at der er tale om tilsidesættelse af god revisorskik. Det forhold, at indklagede har erkendt, at den foreliggende revisionsdokumentation kunne have været mere udførlig, kan ikke føre til et andet resultat.

Revisornævnet lægger til grund, for så vidt angår dokumentationen for revision af goodwill, at regnskabsposten i årsregnskabet for 2014 udgør 110.714 kr. og, at balancesummen udgør 197.378 kr. i 2014. Regnskabsposten goodwill udgør således 56 % af balancesummen. Revisornævnet finder på denne baggrund, at indklagede burde have dokumenteret sine overvejelser vedrørende indregningen og værdiansættelsen af selskabets goodwill. Ved ikke at have dokumenteret tilstrækkeligt for revision af regnskabsposten goodwill har indklagede tilsidesat god revisorskik.

Revisornævnet lægger for så vidt angår dokumentationen for revisionen af udskudt skatteaktiv til grund, at den udskudte skat er indregnet i årsregnskabet for 2014 med 27.129 kr., svarende til ca. 14 % af balancesummen, og at regnskabsposten dermed overstiger det af indklagede valgte væsentlighedsniveau på 5.000 kr. Revisornævnet lægger videre til grund som ubestridt, at skatteaktivet er opstået som følge af tidligere års skattemæssige underskud. I en sådan situation - med aktivering af et skattemæssigt underskud - skal der foreligge overbevisende dokumentation for, at selskabet som udgangspunkt kan udnytte skatteaktivet indenfor 3-5 år, og såfremt skatteaktivet skal udnyttes over en længere periode, stiller det særlige krav til selskabets evne til at budgettere resultaterne over mere end 5 år. Der er ikke i indklagedes arbejdsrapporter udarbejdet budgetter for de kommende år for selskabet, ligesom indklagede i øvrigt ikke har dokumenteret at have udført revisionshandlinger vedrørende vurderingen af indregningen af det udskudte skatteaktiv. Herved har indklagede tilsidesat god revisorskik.

Det forhold, at indklagede efterfølgende verbalt har oplyst, at det kun vil kræve et overskud på 120.000 kr. for at kunne udnytte skatteaktivet, kan ikke føre til et andet resultat.

For så vidt angår indklagedes dokumentationen for kommunikation til selskabets øverste ledelse har indklagede under mødet i Revisornævnet forklaret, hvorledes indklagede har kommunikeret med selskabets ledelse såvel telefonisk som på mail om going concern, herunder om den nye aktivitet. Der er ikke krav om, at dokumentationen med selskabets øverste ledelse foreligger på skriftligt

grundlag, og Revisornævnet finder ikke mod indklagedes benægtelse, at klager har bevist, at indklagede ikke har gjort selskabets ledelse bekendt med forholdene, herunder særligt for så vidt angår problemstillingen vedrørende going concern. Derfor frifindes indklagede for denne del af klagepunktet.

I ovennævnte omfang er det bevist, at indklagede er skyldig i en del af klagepunkterne, og Revisornævnet finder på ovenstående baggrund, at indklagede har overtrådt dokumentationskravene, jf. revisorlovens § 23, samt tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, ved ikke at have dokumenteret at have opnået egnet og tilstrækkeligt revisionsbevis ved revisionen af årsregnskabet for C ApS for 2014.

Det tilføjes, at det ikke er tilstrækkeligt, at en revisor efterfølgende verbalt kan redegøre for revisionen af en væsentlig regnskabspost. En revisors viden og vurderinger skal fremgå skriftligt af den foreliggende revisionsdokumentation.

Efter straffelovens § 3 er udgangspunktet, at såfremt straffelovgivningen på tidspunktet for foretagelsen af den strafbare handling er forskellig fra straffelovgivningen på afgørelsestidspunktet, afgøres spørgsmålet om strafbarhed og straf efter den senere lov, dog at afgørelsen ikke derved må blive strengere end efter den ældre lov. Efter Revisornævnets praksis tages der, såfremt der ikke er specifikke lovbestemmelser herom, udgangspunkt i straffelovens almindelige bestemmelser, idet Revisornævnets kompetence angår ikendelse af disciplinærstraffe.

Det fremgår af forarbejderne til lov 631 af 8. juni 2016 om ændring af revisorloven og forskellige andre love blandt andet til ændringen af § 44, der omhandler de sanktioner, som Revisornævnet kan ikende, at der er "*ved mindre alvorlige forseelser fra en revisionsvirksomhed eller revisor ofte ikke tilstrækkeligt behov for at indbringe den pågældende virksomhed eller revisor for Revisornævnet, medmindre der er tale om gentagelsestilfælde. På baggrund heraf er det derfor hensigten at foretage en ændring - sammenholdt med Revisortilsynets hidtidige praksis - vedrørende Erhvervsstyrelsens praksis for indbringelse af sager for Revisornævnet. Det er således hensigten, at Erhvervsstyrelsen, der fremtidig forestår kvalitetskontrollen og reaktioner i denne forbindelse, afslutter sager med mindre alvorlige forseelser med en påtale eller et påbud, medmindre der er tale om gentagelsestilfælde. Tilsvarende gør sig gældende for sager, der - uden at være resultat af en kvalitetskontrol - er gjort til genstand for en undersøgelse efter lovens § 37. Praksisændringen har sammenhæng med omlægningen af kvalitetskontrollen ...*

Ved Erhvervsstyrelsens vurdering af, om en forseelse er mindre alvorlig, vil indgå, i hvilket omfang forseelsen kan antages at have eller kunne få betydning for pågældende revisionskundes forhold eller en tredjemands beslutninger om f.eks. ydelse af kredit eller indgåelse af forretningsmellemværende. Der vil typisk være tale om sager, som hidtil har medført en bøde på op til ca. 25.000 kr. ved nævnet.

Det forudsættes, at Revisornævnet ved klager, der indbringes af andre end Erhvervsstyrelsen, anlægger et tilsvarende vurderingsgrundlag, med hensyn til om en forseelse bør anses som en mindre alvorlig forseelse og således ikke i førstegangstilfælde bør medføre en sanktion i form af en bøde, men alene en advarsel."

Efter princippet i straffelovens § 3 finder Revisornævnet, at indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik efter de nu gældende principper for ikendelse af disciplinærstraf må vurderes til at være en mindre alvorlig forseelse. For overtrædelse af revisorlovs § 23, stk. 1, og for tilsidesættelse af god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, tildeles indklagede, registreret revisor A, i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en advarsel.

Thi bestemmes:

Indklagede, statsautoriseret revisor A, tildeles en advarsel.

Kendelsen offentliggøres, jf. revisorlovens § 44, stk. 8, jf. § 47c.

Revisornævnets kendelse kan indbringes for domstolene. I medfør af revisorlovens § 52 a skal indbringelsen ske senest 4 uger efter, at kendelsen er meddelt den pågældende. Retten kan dog undtagelsesvis tillade, at kendelsen indbringes efter udløbet af fristen, når ansøgning herom indgives inden 6 måneder efter, at kendelsen er meddelt den pågældende.

Marianne Madsen