

Den 16. november 2016 blev der i

sag nr. 23/2016

Erhvervsstyrelsen (tidl. Revisortilsynet)

mod

Statsautoriseret revisor A

afsagt sålydende

K E N D E L S E:

Ved skrivelse af 29. januar 2016 har Erhvervsstyrelsen (tidl. Revisortilsynet) i medfør af dagældende revisorlovs § 43, stk. 3, indbragt statsautoriseret revisor A for Revisornævnet.

Klageren har rejst følgende klagepunkter:

- a) Revisor har i strid med god revisorskik ikke dokumenteret, at der er foretaget en revision af regnskabsposterne ”Igangværende arbejder for fremmed regning” og ”Udskudte skatteaktiver” i årsregnskabet for 2013 for B ApS, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.
- b) Revisor har i strid med god revisorskik ikke dokumenteret, at der er foretaget revisionshandling til at sikre et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende virksomhedens omsætning ved revisionen af årsregnskabet for 2013 for B ApS, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Erhvervsstyrelsen har oplyst, at indklagede har været godkendt som statsautoriseret revisor siden [dato], og at han i Revireg har været tilknyttet revisionsvirksomhed C, cvr-nummer XXXX XXXX, siden den 2. februar 2004.

Sagsfremstilling

Det daværende Revisortilsyn udtog i 2014 revisionsvirksomhed C, cvr-nummer XXXX XXXX, [by], til kvalitetskontrol. Af kvalitetskontrollantens erklæring af 17. november 2014 fremgår, at der på tidspunktet for kontrollens start til revisionsvirksomheden var tilknyttet 4 godkendte revisorer, hvoraf 2 var berettiget i revisionsvirksomheden efter interne regler til at underskrive de i revisorlovens § 1, stk. 2, omhandlede erklæringer. Det fremgår endvidere, at kvalitetskontrollanten på det ene af virksomhedens to kontorsteder udtog 6 enkeltsager omfattende sager fra begge kontorsteder til kontrol.

Kontrollantens erklæring indeholder endvidere følgende:

” ...

Forbehold

I 2 af de 6 gennemgåede sager er det konstateret væsentlige fejl eller mangler. I en sag burde der have været afgivet en "manglende konklusion" som følge af manglende

revisionsbevis vedrørende en væsentlig post. I en anden sag vurderes den foreliggende dokumentation for mangelfuld, hvorfor der burde have været taget forbehold som følge af manglende revisionsbevis. I samme sag burde der endvidere have været en supplerende oplysning i revisionspåtegningen med omtale af et forhold, der kan medføre ledelsesansvar.

Konklusion

[..]

Ved den udførte gennemgang er vi bortset fra i ovennævnte 2 sager ikke blevet bekendt med forhold, der giver anledning til at konkludere at revisors erklæring på erklæringsopgaver ikke er i overensstemmelse med de udarbejdede arbejdsrapporter og med lovgivningens krav.

... ”

B ApS

Indklagede har den 4. april 2014 afgivet følgende påtegning på selskabets årsrapport for 2013:

” ...

Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.

Konklusion

Det er vores opfattelse, at årsregnskabet giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 2013 samt af resultatet af selskabets aktiviteter for regnskabsåret 1. januar - 31. december 2013 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

... ”

Selskabets vedtægtsmæssige formål er at drive elinstallationsvirksomhed, handel med elartikler og hermed beslægtet virksomhed. Af årsrapporten fremgår endvidere, at årets resultat efter skat udgjorde -379.816 kr., at balancesummen udgjorde 6.262.502 kr., herunder Igangværende arbejder for fremmed regning med 709.000 kr. og Udskudte skatteaktiver med 193.000 kr., og at egenkapitalen udgjorde 194.109 kr.

Af anvendt regnskabspraksis fremgår:

” ...

Igangværende arbejder for fremmed regning måles til salgsværdien af det udførte arbejde. Salgsværdien måles på baggrund af færdiggørelsesgraden på balancedagen og de samlede forventede indtægter på det enkelte igangværende arbejde.

... ”

Af Kvalitetskontrollantens arbejdsrapporter, bilag 4, fremgår”:

” ...

Revisors vurderede væsentlige og risikofyldte regnskabsposter i revisionsplanlægningen:

- *Væsentlige: [...], igangværende arbejder for fremmed regning, udskudt skat, [...]*

Revisors valgte væsentlighedsniveau: DKK 27.000

[..]

Overordnet konklusion:

Sagen er behæftet med følgende væsentlige fejl og mangler:

[..]

- Regnskabet indeholder en post på 709 tkr., som er selskabets igangværende arbejder. I følge anvendt regnskabspraksis værdiansættes igangværende arbejder til salgspris. Revisor oplyser, at de igangværende arbejder er opgjort til kostpris, hvorfor beskrivelsen under anvendt regnskabspraksis er misvisende. Revisionsdokumentationen indeholder en specifikation af de igangværende arbejder, men der ses ikke dokumenteret nogle revisionshandlinger vedrørende regnskabsposter, hverken i form et revisionsprogram, et notat eller konklusion, ligesom de igangværende arbejder hverken er omtalt i planlægningsmemoet eller revisionsmemoet (konklusionsnotat). Der er således ikke dokumentation for revision af igangværende.
- Selskabets omsætning andrager 7,6 mio. kr. Omsætning er i planlægningsnotatet/revisionsprotokollen vurderet væsentlig og risikofyldt, men der foreligger ikke et udfyldt revisionsprogram eller konklusionsnotat fra revisionen af omsætning. Revisionshandlinger vedrørende omsætningen er omtalt i revisionsmemoet men der foreligger imidlertid ingen revisionsmæssig dokumentation for udførte revisionshandlinger.
- Pr. 31/12 2013 har selskabet i lighed med sidste år aktiveret et skatteaktiv på 193 tkr. Værdiansættelsen af aktivet er ikke omtalt eller dokumenteret i revisionsdokumentationen, herunder heller ikke i det afsluttende revisionsmemo.

[..]

Revisors eventuelle kommentarer til kontrollantens gennemgang og konklusioner:

[..]

Igangværende arbejder: ”Der foreligger en liste med summarisk opgørelse af igangværende arbejder udvisende de enkelte sager. Jeg har forespurgt selskabets direktør om dokumentation for efterfølgende fakturering af 2 af disse sager (udgør 310 t.kr. = 43% af igangværende arbejder) og vi er forelagt denne dokumentation. Af den for kontrollanten i arbejdspapirer forelagte dokumentation fremgår det imidlertid ikke, at den ene sag på 160 t.kr. er faktureret og den anden sag er delvis faktureret med oplysning om snarlig slutfakturering.

Der er ikke planlagt et revisionsprogram for området, hvilket er en fejl, men der er dog udført revisionshandlinger på området. Dokumentation i vores arbejdspapirer kunne have været mere fyldestgørende.

Omsætning: Der er udarbejdet en kort dækningsbidragsanalyse for året, hvor der for året før er udarbejdet en tilsvarende.

I vores aftale med kunden indgår assistance med udarbejdelse af årsrapport og specifikationer, herunder udarbejdelse af en intern resultatopgørelse. Ved denne assistance og ved gennemgang med ledelsen, har vi drøftet og forespurgt til udvikling i nøgletallene på resultatopgørelsen, herunder udvikling i omsætning og dækningsgrad. Revisionsbeviset er i al væsentlighed baseret på disse handlinger.

Skatteaktiv: I forbindelse med assistancen for kunden foretager vi beregning og opgørelse af aktuel og udskudt skat. Der foreligger afstemning og beregning af udskudt

skat, der udviser et skatteaktiv på 193 t.kr. for 2012 og et skatteaktiv på 307 t.kr. for 2013.

Ved regnskabs gennemgang og drøftelse med ledelsen er det vurderet, at der var grundlag for at aktivere mere end de 193 t.kr., der står opført som aktiv i regnskabet, da den forventede indtjening i de kommende 3-4 år ikke forventedes at overstige 1 mio. kr.

*Dokumentationen for værdiansættelsen fremgår efter min vurdering både af årsregnskabet og den beskrivelse som er foretaget i revisionsprotokollen for året.”
...”*

Af planlægningsmemo fremgår blandt andet:

” ...

3 Risikovurdering

3.1 Vurdering af risiciene for væsentlig fejlinformation på regnskabsniveau

Som følge af ovenstående risici på regnskabsniveau vil revisionsstrategien have hovedvægt på substanshandlinger og regnskabsanalytisk revision udført i forbindelse med statusrevisionen samt inddragelse af stærke revisionsbeviser.

[..]

4 Revisionsstrategi

På baggrund af selskabets aktiviteter og sammensætning, manglende formaliserede interne kontroller samt forventninger til selskabets afstemningsmateriale og omfanget af bogholderiet i øvrigt tilrettelægges revisionen med hovedvægt på substanshandlinger. Revisionen udføres ved årsafslutningen med inddragelse af stærke eksterne revisionsbeviser.

Vor risikovurdering inkluderer ikke en forventning om de interne kontrollers funktionalitet. Det er vurderet, at substanshandlinger giver tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis på revisionsmålsniveau.

5 Revision af væsentlige områder

Statusrevisionen vil være substansrevision med hovedvægt lagt på afstemninger og sandsynliggørelse af samtlige væsentlige balanceposter (eksterne bekræftelser) samt regnskabsanalytisk revision og skimning af konti, der indgår i resultatopgørelsen.

På revisionsområderne ”Omsætning”, [...] skal substansrevisionen særligt rettes mod de revisionsmål, der er behæftet med betydelig risiko.

...”

Hverken Igangværende arbejder eller Udskudte skatteaktiver er særskilt omtalt i memoet.

Indklagede har fremlagt en specifikation af Igangværende arbejder pr. 31. december 2013. Indklagede har oplyst at have gennemført stikprøvekontrol for så vidt angår fakturering af de to største Igangværende arbejder på henholdsvis 160.000 kr. og 150.000 kr., i alt 310.000 kr., eller 43,7 % af den samlede post på 709.000 kr. Fakturaerne er fremlagt under sagen.

Af Skatteberegning og opgørelse af udskudt skat beregnet af indklagede fremgår Udskudt skat opgjort til 193.000 kr. primo og 307.000 kr. ultimo.

Af Revisionsmemo fremgår:

" ...

Vi har gennemgået fakturaer i nyt regnskabsår og kontrolleret betaling af saldi på regnskabsdagen. Beløbsmæssigt er hovedparten af kreditorerne afstemt til efterfølgende betaling eller eksternt kontoudtog.

[..]

Nettoomsætning:

Gennemgangen af systemerne og de interne kontroller knyttet hertil samt de foretagne stikprøver i henhold til revisionsplanen har ikke givet anledning til bemærkninger. Det er vor konklusion, at varesalgssområdet fungerer tilfredsstillende.

[..]

7 Konklusion på den udførte revision

[..]

Going Concern: Fortsat drift

[..] Vi får forelagt bogføringsbalance på mandag den 7/4 og det er aftalt, at vi skal assistere med udarbejdelse af budget snarest muligt efter generalforsamlingen.

... "

Af Revisionsplan - lille revisionskunde fremgår:

" ...

70: Revisionsplan Regnskabsmæssig assistance

[..]

1.8 Udfør scanning af konti med henblik på at få bekræftet:

- at alle omkostninger er medtaget (eksempelvis 12 gange husleje, 4 gange telefon)
- at grænsen for småaktiver er overholdt
- at debiteringer på varesalgskonti er berettigede
- at krediteringer på varekøbskonti er berettigede

[..]

2 Foretag afsluttende regnskabs gennemgang

2.1 Vurder udviklingen i regnskabstallene i forhold til sidste år og forklar væsentlige udsving. Udarbejd eventuelt en nøgletalsanalyse.

2.2 Kontroller kontinuiteten i de anvendte principper for indregning og måling.

... "

Posterne er angivet at være udført af: "[initialer] [dato]".

Revisortilsynet gennemførte ved skrivelse af 30. oktober 2015 en høring af indklagede, hvoraf fremgår, at man agtede at indbringe indklagede for Revisornævnet vedrørende de anførte klagepunkter og i øvrigt at meddele indklagede en påtale vedrørende de samme forhold.

Indklagede meddelte den 27. november 2015, at han ikke havde bemærkninger til høringsskrivelsen.

Revisortilsynet traf herefter den 29. januar 2016 afgørelse om indbringelse af indklagede som anført i klagen. Tilsynet meddelte endvidere indklagede den anførte påtale.

Parternes bemærkninger

Klageren har anført følgende:

Sagens formalitet

Klageren har vedrørende spørgsmålet om det daværende Revisortilsyns medarbejder Ds habilitet i forbindelse med afgivelse af replik over for Revisornævnet anført, at det var Revisortilsynets faste praksis, at pågældende sagsbehandler sammen med Revisortilsynets formand var medunderskriver på Revisortilsynets beslutninger om at indbringe godkendte revisorer og revisionsvirksomheder for Revisornævnet.

Sagsbehandleren har ikke deltaget i Revisortilsynets beslutning om at indbringe indklagede for Revisornævnet.

Revisortilsynet havde givet sekretariatets ansatte bemyndigelse til at afgive replikker på vegne af Revisortilsynet, når et svarskrift fra en indklaget ikke gav anledning til i væsentligt omfang at ændre på Revisortilsynets indbringelse.

Der foreligger således ikke en egentlig godkendelse fra Revisortilsynet vedrørende den afgivne replik, idet indklagedes svarskrift ikke gav anledning til at ændre på Revisortilsynets indbringelse af indklagede for Revisornævnet. Indbringelsen af indklagede er således uforandret og er fastholdt for begge indbringelsespunkter.

Det vurderes samtidigt, at D ikke var inhabil ved afgivelsen af replikken, idet Revisortilsynet havde bemyndiget sekretariatet til at afgive den pågældende replik.

Sagens materie

Klageren har vedrørende klagepunkt a) anført, at det er klagerens vurdering, at indklagede ikke har dokumenteret den udførte revision af regnskabsposterne Igangværende arbejder og Udskudte skatteaktiver i årsregnskabet for 2013 for B ApS i overensstemmelse med god revisorskik, jf. revisorlovens 16, stk. 1.

Indklagede har identificeret begge regnskabsposter som væsentlige, og de ligger begge over det fastsatte væsentlighedsniveau på 27 t.kr.

Indklagede har ikke ved planlægningen af revisionsopgaven fastsat revisionshandlinger for de to regnskabsposter, og indklagede har heller ikke dokumenteret, at der er udført revisionshandlinger målrettet de to regnskabsposter med det formål at opnå et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis på regnskabsposterne.

Indklagede har endvidere ikke afgivet konklusioner vedrørende de to regnskabsposter i sin revisionsdokumentation.

Klageren har endvidere anført, at kontrollanten har bemærket, at der ikke ses dokumenteret nogle revisionshandlinger vedrørende regnskabsposter, hverken i form af et revisionsprogram, et notat

eller konklusion, ligesom de Igangværende arbejder hverken er omtalt i planlægningsmemoet eller revisionsmemoet.

Klageren finder ikke, at indklagede har fremlagt dokumentation for, at der er udført de oplyste revisionshandlinger ved revisionen af regnskabsposterne Igangværende arbejder for fremmed regning og Udskudte skatteaktiver.

Klageren finder ikke, at de af indklagede fremlagte dokumenter beskriver, hvorvidt indklagede har revideret de to regnskabsposter, og der er hverken beskrivelser i planlægningsmemoet eller i revisionsmemoet, der indikerer, at indklagede har revideret de to regnskabsposter.

Klageren har dernæst anført, at indklagede ikke i planlægningsmemoet har beskrevet de planlagte revisionshandlinger vedrørende regnskabsposten Igangværende arbejder for fremmed regning, uagtet at der er tale om en væsentlig regnskabspost. Derudover er der ikke udarbejdet en revisionsplan, der dokumenterer de planlagte og udførte revisionshandlinger på regnskabsposten.

Klageren kan ikke ud af dokumentet med specifikationen over de Igangværende arbejder pr. 31. december 2013 se de udførte revisionshandlinger beskrevet samt resultatet heraf. Indklagede har sat flueben ud for to Igangværende arbejder, men de udførte revisionshandlinger er ikke beskrevet, hverken på dokumentet eller i en revisionsplan.

Indklagede oplyser, at han har henset til efterfølgende indbetalinger, men det er ikke dokumenteret i indklagedes arbejds papirer, hvilke revisionsmål indklagede har ønsket at kontrollere med denne arbejdshandling, eller hvorvidt denne arbejdshandling har sikret et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis af regnskabsposten.

Klageren har endvidere anført, at indklagede har oplyst, at han i revisionsmemoet har beskrevet, at han finder det sandsynliggjort, at der vil være mulighed for at udnytte dele af underskuddet i kommende år. Revisortilsynet har imidlertid ved gennemgang af revisionsmemoet ikke kunnet finde oplysninger om, at indklagede har afgivet disse konklusioner.

Klageren finder desuden ikke, at den udarbejdede skatteafstemning dokumenterer indklagedes stillingtagen til det udskudte skatteaktiv. Derudover er der ikke i planlægningsmemoet taget stilling til revisionen af det udskudte skatteaktiv, og indklagede har ikke dokumenteret de eventuelle revisionshandlinger, der blev udført vedrørende det udskudte skatteaktiv.

Det skal samtidig bemærkes, at der af revisionsmemoet fremgår følgende:

”Vi får forelagt bogføringsbalance på mandag den 7/4 og det er aftalt, at vi skal assistere med udarbejdelse af budget snarest muligt efter generalforsamlingen.”

Ovennævnte indikerer, at der ikke har foreligget et budget eller lignende dokumentation for overvejelser over virksomhedens fremtidige drift til brug for revisionen af indregningen af det udskudte skatteaktiv.

Klageren har vedrørende klagepunkt b) anført, at det er klagerens vurdering, at indklagede ikke har dokumenteret den udførte revision af omsætningen i årsregnskabet for 2013 for B ApS i overensstemmelse med god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Vedrørende revisionen af omsætningen fremgår det af revisionsmemoet, at der er udført revisionshandlinger, og indklagede har til kontrollanten oplyst, at der er udført substansanalytiske handlinger på omsætningen.

Det er imidlertid ikke dokumenteret i revisionsopgaven, at indklagede har udarbejdet revisionshandlinger ved planlægningen af revisionsopgaven, og der foreligger ingen dokumentation for de revisionshandlinger, indklagede ifølge revisionsmemoet har udført under revisionen, som har været målrettet revisionen af omsætning.

Indklagede har ikke udarbejdet en særskilt områdeplan for revisionen af nettoomsætningen i revisionsplanen, uagtet at indklagede i revisionsplanlægningen har identificeret nettoomsætningen som et område med betydelig risiko.

Indklagede har ikke i revisionsfilen dokumenteret de konkrete revisionshandlinger, der blev planlagt at skulle udføres ved revisionen af nettoomsætningen, herunder beskrevet de revisionsmål, de konkrete revisionshandlinger havde til formål at afdække.

Indklagede har udarbejdet en dækningsbidragsanalyse, men indklagede har ikke dokumenteret resultatet af analysen eller sin stillingtagen hertil. Indklagede har derved ikke dokumenteret, at dækningsbidragsanalysen er udarbejdet som led i revisionen af nettoomsætningen.

Klageren finder ikke, at de pågældende punkter i revisionsplan 70 udgør en tilstrækkelig dokumentation for revisionen af nettoomsætningen. Revisionsplan 70 udgør de arbejdshandlinger, der skal udføres ved den regnskabsmæssige assistance, og indklagede har ikke dokumenteret resultatet af de udføre arbejdshandlinger i revisionsplan 70. Det eneste, der fremgår af revisionshandlingerne er initialerne på en af revisionsvirksomhedens medarbejdere samt en datering af indsættelsen af initialerne på medarbejderen i revisionsplanen.

Klageren finder ikke, at de af indklagede fremlagte dokumenter i sig selv er tilstrækkelige til at dokumentere, at indklagede har opnået et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis ved revisionen af omsætningen.

Indklagede har i planlægningsmemo fastlagt virksomhedens omsætning som en væsentlig og risikofyldt regnskabspost, hvilket alt andet lige medfører, at indklagede må sikre at få afdækket de revisionsmål på omsætningen, som indklagede har identificeret som væsentlige, henholdsvis forekomst, fuldstændighed og periodisering.

Indklagede har ikke udarbejdet en revisionsplan for omsætning, og dermed foreligger der ikke dokumentation for, hvordan indklagede har planlagt at afdække de pågældende revisionsmål, eller hvilke revisionshandlinger, der skal udføres for at opnå et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

Revisionsplan 70 vedrører regnskabsmæssig assistance, og de beskrevne handlinger kan ikke ophøjes til at være revision. Det fremgår af revisionsplanen, at indklagede skal skimme konti, men det fremgår ikke, hvorvidt denne arbejdshandling er rettet mod omsætningskontiene, og hvilke revisionsmål denne arbejdshandling skal afdække.

Derudover foreligger der ingen dokumentation for, at indklagede har afgivet specifikke konklusioner oven på regnskabsanalysen til brug for revisionen af omsætningen.

Indklagede oplyser i sit revisionsmemo følgende om revisionen af nettoomsætningen:

”Gennemgangen af systemerne og de interne kontroller knyttet hertil samt de foretagne stikprøver i henhold til revisionsplanen har ikke givet anledning til bemærkninger. Det er vor konklusion, at varesalgsområdet fungerer tilfredsstillende.”

Revisortilsynet skal hertil bemærke, at der ikke er udarbejdet en revisionsplan for revisionen af virksomhedens omsætning, og det er ikke dokumenteret, hvilke stikprøver, der er udtaget, og hvilke revisionshandlinger, der er udført på stikprøverne.

Indklagede har anført følgende:

Sagens formalitet

Indklagede har bemærket, at indbringelsen af 29. januar 2016 er underskrevet af D på vegne af det daværende Revisortilsyns formand E.

Revisortilsynets replik er ligeledes underskrevet af D, men ikke på vegne af Revisortilsynet eller på vegne af Revisortilsynets formand.

Det sidste undrer indklagede, idet hele replikken fra Revisortilsynet fremstår som værende et udtryk for en fortsat sagsbehandling af Revisortilsynet ("Revisortilsynet har modtaget og gennemgået...", anvendelse af Revisortilsynets brevpapir). Skrivelsen burde således være underskrevet af Revisortilsynets formand eller af D som sagsbehandler på vegne af Revisortilsynet.

Indklagede må således anmode Revisortilsynet om at korrigere sin replik samt - til brug for indklagedes vurdering af sagsbehandlingen - fremsende en kopi af den relevante del af referatet af det møde, hvor Revisortilsynet har behandlet indklagedes skrivelse af 14. marts 2016. Skulle den fremsendte replik være korrekt underskrevet, må indklagede anmode Revisornævnet om at afvise replikken, idet en medarbejder i sekretariatet for Revisortilsynet efter indklagedes opfattelse ikke kan fremsende en redegørelse for Revisortilsynets behandling af indklagedes skrivelse samt tilkendegive Revisortilsynets holdning uden formandens underskrift som bevis for, at Revisortilsynet og ikke en sagsbehandler (der i påkommende tilfælde må være inhabil) står bag replikken.

Sagens materie

Indklagede har vedrørende klagepunkt a) anført følgende i relation til Igangværende arbejder:

- Det er ved planlægningen forudsat, at der skal foretages regnskabsanalytisk revision i selskabet, idet der ikke findes formaliserede kontroller. På planlægningstidspunktet har der ikke været grund til at antage, at der var væsentlige igangværende arbejder i selskabet, idet der forventedes at være faktureret i videst muligt omfang ud fra selskabets finansielle situation, hvorfor Igangværende arbejder ikke er omtalt særskilt eller omtalt i en særskilt revisionsplan.
- Der fremlægges en specifikation af Igangværende arbejder pr. 31. december 2013. Selskabets ledelse har udarbejdet specifikationen, og indklagede har anvendt denne som led i sin revision.

Der er foretaget en stikprøve på 2 arbejder (G og H), hvor indklagede - som anført på arbejdspapiret - har konstateret, at de udvalgte sager er faktureret efter regnskabsårets udløb. Denne stikprøve omfatter 310.000 kr. eller 43,7 % af det samlede beløb. De øvrige igangværende arbejder er - som det fremgår af arbejdspapiret - mindre beløb.

- Der er generelt gennemgået fakturering i efterfølgende regnskabsår, omtalt i revisionsmemoet side 2.
- Der er udarbejdet en dækningsbidragsanalyse, som er gennemgået med selskabets ledelse. Denne analyse svarede ganske til det forventede. Analysen er endvidere omtalt i revisionsplan 70 punkt 2.1.
- Endelig er der indhentet almindelig regnskabserklæring fra selskabets direktør F.

I relation til skatteaktiv:

- På planlægningstidspunktet er det ikke relevant at planlægge handlinger, idet størrelsen og værdien af skatteaktivet fuldstændig afhænger af selskabets forhold på tidspunktet for revisionens afslutning.
- Ved regnskabsafslutningen er foretaget en skatteafstemning. Denne viser, at der er langt større skatteaktiv, end det aktiverede. Det bemærkes, at skatteberegning og skatteafstemning er foretaget af indklagede og ikke af kunden.
- Selve vurderingen af skatteaktivet er sket ved regnskabsafslutningen, hvor det er vurderet, at selskabet kan leve videre og derfor vil kunne udnytte et skatteaktiv af en vis størrelse. Hele dette forhold er blandt andet beskrevet i revisionsmemoet, hvor indklagede finder det sandsynliggjort, at der vil være mulighed for at udnytte dele af underskuddet i kommende år. Det er samtidig vurderet, at der ikke skulle aktiveres yderligere beløb i 2013 ud fra, at der inden for en tidsmæssig horisont på 3-5 år ikke umiddelbart sås en sandsynlig mulighed for udnyttelse af det fulde aktiv. Skatteaktivet er opgjort til 307.000 kr., hvoraf 193.000 kr. (svarende til kommende års skattemæssigt overskud cirka 800.000 kr., hvor indklagede som det fremgår af kontrollantens dokumentation har vurderet, at det skattemæssige overskud i de kommende 3-4 år ikke overstiger 1.000.000 kr.) uændret er aktiveret ultimo 2013.

Sammenfattende vil indklagede således konkludere, at indklagede har foretaget en tilfredsstillende revision af de to områder, og at der foreligger den dokumentation, der er nødvendig for at kunne konkludere på revisionen og derved dokumentere overholdelsen af revisorlovens 16, stk. 1. Det er indklagedes opfattelse, at han har redegjort fyldestgørende for, at der ikke på planlægningstidspunktet er sket omtale af de to poster, og at der efterfølgende er en dokumentation af en målrettet revisionsindsats vedrørende de to poster.

Indklagede har endvidere anført, at de udførte revisionshandling efter indklagedes opfattelse ikke behøver at medføre anvendelse af egentlige revisionsprogrammer, notater eller konklusioner ud over det, der allerede er fremsendt. B ApS er et lille selskab med begrænsede aktiviteter, og disse aktiviteter er rutineopgaver. Indklagede har for så vidt angår igangværende arbejder udført - og dokumenteret - de nødvendige handlinger ved at udtage stikprøver og følge op på udviklingen i efterfølgende år. Indklagede har redegjort for, at der ikke på planlægningstidspunktet var anledning til at forvente væsentlige igangværende arbejder på statusdagen, og idet de udførte revisionsarbejder ikke gav anledning til bemærkninger, hvorfor der ikke er fulgt op herpå i revisionsmemoet. Samme argumentation anvendes i relation til skatteaktivet, hvor indklagede har redegjort for den udførte revision på grundlag af det regnskabsudkast, der er udarbejdet på

statusdagen; og hvor indklagede har forholdt sig til muligheden for fremtidig udnyttelse af et skatteaktiv af en gi-ven størrelse.

Klageren anfører, at det ikke af planlægningsmemo eller revisionsmemo er beskrivelser, der indikerer, at regnskabsposterne er revideret. Klageren anvender som dokumentation for sin påstand udelukkende, at "Revisortilsynet finder ikke..." Idet indklagede har fremsendt den ønskede dokumentation, vil det ikke være muligt yderligere at forholde sig til den subjektive begrundelse "finder ikke"

Det er således indklagedes opfattelse, at klageren ikke er fremkommet med brugbar argumentation i sagen ud over, at man "ikke finder", at indklagedes dokumentation for revisionen "indikerer", at indklagede har foretaget revisionen.

Indklagede har vedrørende klagepunkt b) nærmere anført, at

- Kontrollanten har korrekt oplyst om planlægningen af revisionen af omsætningen. Imidlertid skal denne omtale suppleres med, at omsætningen - også i planlægningen - forventes revideret ved substansrevision, herunder skimming af resultatkonti. Det fremgår af planlægningsmemoet punkt 2.2, at der ikke er effektive kontroller ud over direktørens kontrol, og der ikke er særlig risiko for manipulation eller besvigelser på området.
- Som anført i indklagedes høringsbrev udføres der hvert år en dækningsbidragsanalyse. Denne analyse er faldet tilfredsstillende ud, og det er omtalt i revisionsmemoet side 2.
- Herudover er der, som anført i revisionsplanen område 70 punkt 1.8 (skimming) og punkt 2.2 (kontinuitet) foretaget de mulige og nødvendige handlinger med henblik på at sikre et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

Sammenfattende konkluderer indklagede, at han har haft den fornødne revisionsmæssige overbevisning gennem de udførte handlinger til at afgive revisionspåtegning, og indklagede kan ikke tilslutte sig klagerens vurdering. Det er netop indklagedes opfattelse, at han har dokumenteret de udførte handlinger, og at dette hænger sammen med dels planlægning, dels konklusion og rapportering.

Klageren vurderer på baggrund af kontrollantens udsagn, der er ganske korrekt for så vidt, at der ikke foreligger et udfyldt revisionsprogram udelukkende for omsætningen eller en konklusion herpå. De omtalte handlinger er som dokumenteret af indklagede ovenfor imidlertid anført andre steder i dokumentationen end i et målrettet program, og der følges op i revisionsmemoet, der jo er den endelige konklusion. Ud fra, at der som beskrevet ikke forekommer risiko for fejl på det pågældende revisionsområde ud over den risiko, der er forudsat i ISA, men ikke kan bekræftes ved indklagedes kendskab til virksomheden, er det udførte (og dokumenterede) arbejde efter indklagedes vurdering fyldestgørende i relation til revisorlovens § 16, stk. 1.

Det er påfaldende, at klageren har anført, at der ikke er dokumentation for den udførte regnskabsanalyse. Analysen er omtalt i protokollatet om årets revision, og dette er ikke muligt, hvis ikke analysen er udarbejdet. I lighed med punkt a) er der i en lille virksomhed ikke behov for at udarbejde et større "revisionsprogram", når de reelle muligheder for at revidere omsætningen ligger i substansrevision så som stikprøver og analyser - der er dokumenteret udført. Det turde ikke være nødvendigt, at det af regnskabsanalysen særskilt skal fremgå, at den anvendes til analyse af dækningsbidraget.

Indklagede må ligeledes her konstatere, at der ikke er fremkommet ny eller brugbar argumentation for klagerens påstand.

Revisornævnets begrundelse og afgørelse

Indledningsvist bemærkes, at 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.

Endvidere bemærkes, at Nævnet efter Revisortilsynets oplysninger lægger til grund, at D havde den fornødne bemyndigelse til at indgive indlæg for nævnet. Der findes således ikke herved eller i øvrigt godtgjort grundlag for at antage, at han har været inhabil.

Skyldsspørgsmålet

Klagepunkt a)

Det er ubestridt, at Igangværende arbejder for fremmed regning og Udskudte skatteaktiver ikke er omtalt under planlægningen. Begge poster overstiger det af indklagede fastsatte væsentlighedsniveau.

Indklagede har under sagen fremlagt oversigt over Igangværende arbejder, hvoraf fremgår at to poster svarende til 43,7 % af den samlede post er afstemt, ligesom indklagede har fremlagt fakturaer svarende hertil. I det fremlagte revisionsmemo ses at være konkluderet, at fakturaer i nyt regnskabsår er gennemgået. Posten er imidlertid ikke omtalt under planlægningen, og indklagede har ikke godtgjort, hvilke revisionsmål den fremlagte dokumentation skulle opfylde. Nævnet finder herefter, at indklagede ikke i tilstrækkelig grad har dokumenteret sine revisionshandlinger vedrørende denne post.

Efter kvalitetskontrollantens erklæring og arbejdsrapporter finder Nævnet, at der ikke foreligger dokumentation for, at indklagede har foretaget revision af regnskabsposten Udskudte skatteaktiver i årsrapporten for 2013 for B ApS. De af indklagede indsendte arbejdsrapporter m.m. findes ikke at kunne føre til noget andet resultat, idet disse ikke findes at indeholde dokumentation for planlægning, foretagne revisionshandlinger eller indklagedes konklusion herpå.

Nævnet bemærker, at værdiansættelse af udskudt skatteaktiv fordrer særlig omhyggelighed, i sær vedrørende forventning om fremtidige indtægter, der kan gøre det muligt at udnytte dette aktiv.

Indklagede findes herefter at have overtrådt god revisorskik.

Klagepunkt b)

Efter kvalitetskontrollantens erklæring og arbejdsrapporter finder Nævnet, at det ikke er dokumenteret, at indklagede har foretaget revisionshandlinger for at sikre et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende virksomhedens omsætning ved revisionen af årsrapporten for 2013 for B ApS. De af indklagede indsendte arbejdsrapporter m.m. kan ikke føre til noget andet resultat, idet

disse ikke findes at indeholde dokumentation for planlægning, foretagne revisionshandlinger, formålet hermed eller indklagedes konklusion herpå. Indklagede har herved overtrådt god revisorskik.

Sanktion

Ved den foran anførte lovændring er det forudsat, at mindre sager, der tidligere blev indbragt for Revisornævnet i forbindelse med en kvalitetskontrol og medførte bøder på op til ca. 25.000 kr., fremover af Erhvervsstyrelsen skal afsluttes med påbud eller påtale.

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 Nævnets praksis tages der, såfremt der ikke er specifikke lovbestemmelser herom, udgangspunkt i straffelovens almindelige bestemmelser, idet Nævnets kompetence angår ikendelse af disciplinærstraffe.

Det fremgår af forarbejderne til lovændringen blandt andet til ændringen af § 44, der omhandler de sanktioner, som Nævnet 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, jf. forslagens ..."*

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 Nævnet, at indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik efter de nu gældende principper for ikendelse af disciplinærstraf må vurderes at udgøre en så alvorlig forseelse, at sagen ikke kan afgøres med en advarsel. For tilsidesættelse af god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, pålægges indklagede derfor i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde på 30.000 kr.

Thi bestemmes:

Indklagede, statsautoriseret revisor A, pålægges en bøde på 30.000 kr.

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

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.

Henrik Bitsch