

**Den 13. september 2011 blev der i
sag nr. 68/2010**

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen

mod

registreret revisor Kim Bay

afsagt sålydende

K e n d e l s e:

Ved skrivelse af 20. oktober 2010 har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i medfør af revisorlovens § 43, stk. 3, indbragt registreret revisor Kim Bay for Revisornævnet.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har oplyst, at Kim Bay har været godkendt som registreret revisor fra den 26. november 1993, samt, at Kim Bay siden den 13. april 2004 har været tilknyttet revisionsvirksomheden Bay's Revisionskontor, CVR-nr. 2018 3497.

Indklagede er tidligere ved Revisornævnets kendelse af 13. maj 2008 for tilsidesættelse af god revisorskik ikendt en bøde på 200.000 kr., idet han i et stort antal tilfælde havde afgivet erklæringer, herunder erklæringer til offentlige myndigheder, uden at have udført revisionshandling.

Klagen drejer sig om, hvorvidt indklagede har handlet i strid med god revisorskik i forbindelse med formuleringen af sin revisorerklæring.

Sagsfremstilling:

Indklagede har den 24. marts 2010 via Bay's Revisionskontor afgivet følgende revisorpåtegning på årsrapporten for regnskabsåret 1. juli 2008 til 30. juni 2009 for A ApS:

” ...

Vi har revideret årsrapporten for A.cc ApS for regnskabsåret 1. juli - 30. juni 2009, omfattende ledelsespåtegning, ledelsesberetning, anvendt regnskabspraksis, resultatopgørelse, balance og noter. Årsrapporten aflægges efter årsregnskabsloven.

Ledelsens ansvar for årsrapporten

Selskabets ledelse har ansvaret for udarbejdelsen af årsrapporten og for, at denne giver et retvisende billede i overensstemmelse med årsregnskabsloven. Dette ansvar omfatter udformning, implementering og opretholdelse af interne kontroller, der er relevante for at udarbejde og præsentere en retvisende årsrapport uden væsentlig fejlinformation, uanset om fejlinformationen skyldes besvigelser eller fejl, samt valg og anvendelse af en hensigtsmæssig regnskabspraksis og udøvelse af regnskabsmæssige skøn, som er rimelige efter omstændighederne.

Revisors ansvar og den udførte revision

Vort ansvar er på grundlag af vor revision, at afgive en konklusion om årsrapporten. Vi har udført vor revision i overensstemmelse med danske revisionsstandarder. Disse

standarder kræver, at vi overholder etiske krav samt tilrettelægger og udfører revisionen med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for, at årsrapporten ikke indeholder væsentlig fejlinformation.

Revisionen omfatter handlinger for at opnå revisionsbevis for de beløb og oplysninger, der er anført i årsrapporten. De valgte handlinger afhænger af revisors vurdering, herunder vurderingen af risikoen for væsentlig fejlinformation i regnskabet, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl. Ved risikovurderingen overvejer revisor interne kontroller, der er relevante for selskabets udarbejdelse og præsentation af en retvisende årsrapport, men ikke med det formål at afgive en konklusion om effektiviteten af selskabets interne kontrol. Revisionen omfatter endvidere stillingtagen til, om den regnskabspraksis, der er anvendt af ledelsen, er passende, og om rimeligheden af de regnskabsmæssige skøn, der er udøvet af ledelsen, samt en vurdering af den samlede præsentation af årsrapporten. Det er vor opfattelse, at det opnåede revisionsbevis er tilstrækkeligt og egnet som grundlag for vor konklusion.

Revisionen har givet anledning til følgende forbehold:

Lager, debitorer og kreditorer er medtaget udfra oplysninger fra direktionen. Der har ikke været foretaget revision af indtægter og udgifter.

Konklusion:

Det er vor opfattelse, at årsrapporten giver et rimeligt retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og den finansielle stilling pr. 30. juni 2009 samt af resultatet af selskabets aktiviteter for regnskabsåret 1. juli - 30. juni 2009 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Udtalelse om ledelsesberetningen:

Ledelsen har ansvaret for at udarbejde en ledelsesberetning, der indeholder en retvisende redegørelse i overensstemmelse med årsregnskabsloven. Revisionen har ikke omfattet ledelsesberetningen, men vi har i henhold til årsregnskabsloven gennemlæst ledelsesberetningen. Vi har ikke foretaget yderligere handlinger i tillæg til den gennemførte revision af årsrapporten. Det er på denne baggrund vores opfattelse, at oplysningerne i ledelsesberetningen er i overensstemmelse med årsrapporten.

... ”

Årsrapport med revisionspåtegningen blev modtaget den 29. marts 2010 i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der imidlertid returnerede årsrapporten til selskabet efter gennemlæsning af revisionspåtegningen, idet styrelsen vurderede, at årsrapporten ikke var revideret. Styrelsen anmodede A ApS om en berigtiget årsrapport for 2008/2009.

Den 23. august 2010 modtog Erhvervs- og Selskabsstyrelsen herefter ny – berigtiget – årsrapport.

Indklagede har den 20. august 2010 via Bay's Revisionskontor afgivet følgende revisorpåtegning på den herefter fremsendte og berigtigede årsrapport for regnskabsåret 1. juli 2008 til 30. juni 2009 for A ApS:

” ...

Vi har revideret årsrapporten for A ApS for regnskabsåret 1. juli - 30. juni 2009, omfattende ledespåtegning, ledelsesberetning, anvendt regnskabspraksis, resultatopgørelse, balance og noter. Årsrapporten aflægges efter årsregnskabsloven.

Ledelsens ansvar for årsrapporten

Selskabets ledelse har ansvaret for udarbejdelsen af årsrapporten og for, at denne giver et retvisende billede i overensstemmelse med årsregnskabsloven. Dette ansvar omfatter udformning, implementering og opretholdelse af interne kontroller, der er relevante for at udarbejde og præsentere en retvisende årsrapport uden væsentlig fejlinformation, uanset om fejlinformationen skyldes besvigelser eller fejl, samt valg og anvendelse af en hensigtsmæssig regnskabspraksis og udøvelse af regnskabsmæssige skøn, som er rimelige efter omstændighederne.

Revisors ansvar og den udførte revision

Vort ansvar er på grundlag af vor revision, at afgive en konklusion om årsrapporten. Vi har udført vor revision i overensstemmelse med danske revisionsstandarder. Disse standarder kræver, at vi overholder etiske krav samt tilrettelægger og udfører revisionen med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for, at årsrapporten ikke indeholder væsentlig fejlinformation.

Revisionen omfatter handlinger for at opnå revisionsbevis for de beløb og oplysninger, der er anført i årsrapporten. De valgte handlinger afhænger af revisors vurdering, herunder vurderingen af risikoen for væsentlig fejlinformation i regnskabet, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl. Ved risikovurderingen overvejer revisor interne kontroller, der er relevante for selskabets udarbejdelse og præsentation af en retvisende årsrapport, men ikke med det formål at afgive en konklusion om effektiviteten af selskabets interne kontrol. Revisionen omfatter endvidere stillingtagen til, om den regnskabspraksis, der er anvendt af ledelsen, er passende, og om rimeligheden af de regnskabsmæssige skøn, der er udøvet af ledelsen, samt en vurdering af den samlede præsentation af årsrapporten. Det er vor opfattelse, at det opnåede revisionsbevis er tilstrækkeligt og egnet som grundlag for vor konklusion.

Revisionen har givet anledning til følgende forbehold:

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

Lager er medtaget ud fra oplysninger fra direktionen.

Konklusion

Det er vor opfattelse, at årsrapporten giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og den finansielle stilling pr. 30. juni 2009 samt af resultatet af selskabets aktiviteter for regnskabsåret 1. juli – 30. juni 2009 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

... ”

I en skrivelse af 18. august 2010 til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har indklagede besvaret spørgsmål fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen således:

” ...

Jeg har overholdt alle revisionsstandarder og har udført den revision der har været mulig, til at kunne drage en konklusion på det daværende grundlag.

Jeg har vedlagt kopi af mit revisionsmemo, konklusion, revisionsplan og konklusionsark for tilgodehavender, egenkapital og kortfristede gældsforpligtigelser.

De anfører i Deres brev at der ikke er fortaget revision af lager, debitorer og kreditorer, dette er ikke korrekt, der er udført revision af debitorer og kreditorer, men da det ikke var muligt at få ekstern dokumentation grundet tidspres, blev det anført i påtegningen. Endvidere er årsrapporten ikke offentlig gjort, da PKJ den 8. juli 2010 (3,5 måned efter indsendelse?), 14 dage før Deres skrivelse, skriver til selskabet at man ikke anser årsrapporten for revideret, og derfor vil have sendt et nyt regnskab ind med et rykket frist til den 23. august 2010.

Med udgangspunkt i ovenstående skal jeg anmode om at sagen henlagt. Endvidere skal der hertil siges at der er tale om et selskab, der kunne fravælge revisionen, da selskabet opfylder kraverne hertil, 0 ansatte, en omsætning på kr. 185.046 og en balancesum på kr. 268.347.

Jeg vil gerne have en bekræftelse på modtagelsen af dette brev.

... ”

I tilknytning til indklagedes skrivelse er medsendt Revisionsmemo, udarbejdet af ”kb”, dateret den 24. marts 2010. Følgende fremgår blandt andet:

”... Konklusion – Arket er autogenereret

3 Revmemo

Selskabet er going concern

Vi har ikke haft alt regnskabsmaterialet, men ud fra kontospecifikationer kan vi danne grundlag for vor revision og udarbejdelse af årsrapport. Selskabet har en sund drift og likviditet. Vort arbejde er udført i henhold til vor planlægning. Der er ikke udsendt saldomeddelser til debitorer, da vi ikke kunne nå det grundet tidspres for opløsning. Lageret er medtaget ud fra oplysninger fra ledelsen, kreditorer er medtaget ud fra oplysninger fra ledelsen.

Revisionen er afsluttet.

Årsrapporten er ikke gennemgået med ledelsen på nuværende tidspunkt.

Revisionsprotokollat

Ingen bemærkninger

Revisionspåtegning

Der tages forbehold for revisioen af indtægter og udgifter, da vi ikke har været i besiddelse af alle bilag, vi har været i besiddelse af kontospecifikationer.

Vi har gennemgået alle status poster, men har grundet tidpres ikke kunne udsende saldomeddelser til debitorer, optælle lager, afstemme kreditorer. Vi må derfor anfører i revisionspåtegningen at disse poster er medtaget ud fra oplysninger fra ledelsen.

Konklusionen er at der kan afgives en konklusion i påtegningen hvor det anføres at årsrapporten giver et rimeligt billede.

... ”

Det fremgår endvidere vedrørende tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser, der er udarbejdet af ”lotte”, at debitorsaldoliste er afstemt til samlerkonto den 23. marts 2010, at der ikke er udsendt

saldolister grundet tidspres, at der den 23. marts 2010 er foretaget analyser af alder på debitorer, sket opdeling af tilgodehavender fra salg og andre tilgodehavender samt kontrolleret periodisering samt, at det er bemærket, at der ikke er foretaget hensættelser til eventuelle tab.

Vedrørende egenkapital fremgår – udarbejdet af ”kb”, at det den 24. marts 2010 er påset, at kapitalkrav er opfyldt, at der foretages krævede kapitalbindinger, at egenkapitalopgørelse er gennemgået samt, at der er sket kontrol til sammenskrevet resume. Endvidere, at der ikke er oplysninger til noteoplysninger om ejerforhold, at der ikke er udbytteudlodning samt, at der ikke er referater fra bestyrelsesmøder at gennemgå.

Vedrørende kortfristede gældsforpligtelser fremgår – udarbejdet af ”kb” – at der er sket afstemning af kreditorsaldoliste til samlekonto, at momsafstemning er kontrolleret, at afstemning af skyldig løn, A-skat mv. er kontrolleret, at skyldige omkostninger er kontrolleret samt, at periodiseringsposter er kontrolleret. På grund af tidspres var det ikke muligt at afstemme et antal kreditorer til kontoudtog og fakturaer eller vurdere, om kreditorer betales ved forfald.

I en skrivelse af 18. august 2010 til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har indklagede besvaret yderligere spørgsmål fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen således:

”
...
24. marts 2010:
Ja der er fortag afstemning til efterfølgende indbetaling samt gennemgang af kontoudtog for efterfølgende periode.

20. august 2010:
Kontoudtog for efterfølgende periode med bemærkninger, saldoliste pr. 30062010.
...”

I tilknytning hertil har indklagede vedlagt debitorsaldoliste pr. 30. juni 2010, kontoudtog for visse debitorer med håndskrift påført vedrørende indbetalinger, kreditnotaer samt transporterklæringer.

Parterne har givet møde for nævnet i forbindelse med sagens behandling. De har begge i det væsentlige henholdt sig til deres skriftlige indlæg.

Kim Bay forklarede blandt andet, at det ikke var praktisk muligt at opgøre et beløb vedrørende tab på debitorer i forbindelse med revisorpåtegningen den 20. august 2010. Der var en større debitor blandt debitormassen på balancedagen. Der var indgået en aftale mellem debitor og selskabet om betaling. Debitor var begyndt at betale og havde dermed bevist en betalingsevne. Det var derfor ikke muligt for ham at opgøre hvor meget, der ikke ville blive betalt. Der var ca. 50 % tilbage af debitormassen på tidspunktet for påtegningen i august 2010. Den rest, der var tilbage på debitormassen ville ikke få betydning for going concern, da selskabets kapital ville være intakt, selvom det skulle vise sig, at der blev et tab på debitorerne. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har klaget over såvel den første revisorpåtegning af 24. marts 2010, som den anden revisorpåtegning af 20. august 2010. Nævnet bør dog ikke straffe ham to gange i den samme sag, da han rettede ind, da Erhvervs- og Selskabsstyrelsen forkastede den første revisorpåtegning af 24. marts 2010. Hertil kommer at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har været længe om at behandle selskabets regnskab mellem den første og anden revisorpåtegning.

Jesper Jespersen, Erhvervs og Selskabsstyrelsen, forklarede blandt andet, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ikke sendte regnskabet tilbage til revisor i forbindelse med den første revisorpåtegning i marts 2010, men sendte regnskabet tilbage til selskabet. Det var selskabet, der blev anmodet om at berigtige revisorpåtegningen. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er af den opfattelse, at det er muligt at fastsætte et beløb vedrørende tab på debitorer, da revisorpåtegningen er dateret 14 måneder efter statusdagen.

Klagen:

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har som klagepunkt anført, at registreret revisor Kim Bay har overtrådt revisorlovens § 16, stk. 1, samt erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 4, § 5, stk. 5, og § 6, stk. 4, ved afgivelse gennem Bay's Revisionskontor af revisionspåtegninger på årsrapporten for 2008/2009 for A ApS, CVR-nr.

Parternes bemærkninger:

Klager, Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, har anført følgende:

Vedrørende revisionspåtegningen af 24. marts 2010:

Indklagede har i revisionspåtegningen af 24. marts 2010 taget forbehold for lager, debitorer og kreditorer samt indtægter og udgifter. Disse poster svarer til 85 % af selskabets aktiver samt til 46 % af selskabets forpligtelser og hele resultatopgørelsen. Det er i forbeholdene oplyst, at lager, debitorer og kreditorer er medtaget ud fra oplysninger fra direktionen, samt at der ikke er foretaget revision af indtægter og udgifter. Formuleringen af forbeholdene i revisionspåtegningen af 24. marts 2010 giver regnskabsbruger opfattelsen af, at årsrapporten ikke er revideret på disse områder. Indklagede har imidlertid i revisionspåtegningen givet en konklusion uden forbehold, men med ordlyden, at årsrapporten giver et "rimeligt retvisende billede". Revisor skulle imidlertid have afgivet en revisionspåtegning om, at en konklusion ikke kunne udtrykkes, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 5, samt RS 701 afsnit 13. Hertil kommer, at udtrykket "et rimeligt retvisende billede" er en overtrædelse af erklærings-bekendtgørelsens § 5, stk. 4, jf. Vejledning om bekendtgørelse om godkendte revisoreres erklæringer, side 24.

Indklagede har indsendt dokumentation for, at han har foretaget en del revision, men grundet tidspres har han ikke kunnet udføre alle de handlinger, som han anså for nødvendige for at kunne give en revisionspåtegning uden forbehold. Hvis revisor har vurderet, at han kunne afgive en konklusion, skal han afgive en konklusion om, at årsrapporten bortset fra den mulige indvirkning af det i forbeholdet anførte giver et retvisende billede af årsregnskabet, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 5 og RS 701, afsnit 12. Indklagede burde under disse omstændigheder have formuleret forbeholdene således, at det var tydeligt for regnskabsbruger, hvorfor forbeholdene blev taget, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 4 og RS 701, pkt. 15.

Herudover har indklagede tilsidesat god revisorskik og dermed de pligter, som stillingen som registreret revisor medfører, ved at afgive en revisionspåtegning før, revisionen er afsluttet, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, jf. RS 700, afsnit 52.

Vedrørende revisionspåtegningen af 20. august 2010

Indklagede har i revisionspåtegningen taget forbehold for værdiansættelse af virksomhedens debitorer, idet der ikke er hensat til tab. Indklagede burde have anført beløbsstørrelsen af den manglende hensættelse til tab på debitorer, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 4, og RS 701, pkt. 11 og 12. Herved har indklagede handlet i strid med god revisorskik.

Den reviderede årsrapport har balancedag den 30. juni 2009. Indklagede har afgivet sin påtegning den 20. august 2010, næsten 14 måneder efter udløbet af regnskabsåret. Tilgodehavender fra salg af varer og tjenesteydelser udgjorde 199.000 kr. pr. 30. juni 2009, og efter de medsendte arbejdsrapporter var der i alt 13 debitorer, heraf en debitor med en saldo på 134.000 kr. Indklagede konstaterede ved sin revision, at der manglede at blive nedskrevet på debitorer og tog forbehold herfor. På den anførte baggrund – herunder beløbsstørrelser, antal debitorer og den tid, der var hengået fra statusdagen – burde indklagede kunne opføre den beløbsmæssige indvirkning på årsrapporten.

Indklagede har gjort følgende gældende:

Vedrørende revisionspåtegningen af 24. marts 2010:

Indklagede har indledningsvist henvist til sit brev af 18. august 2010 til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, hvori indklagede har redegjort for de revisionshandlinger, indklagede havde foretaget. De foretagne revisionshandlinger, der er medsendt dokumentation for i sagen, har i medfør af de gældende revisionsstandarder været tilstrækkelige i forhold til selskabets aktiver, passiver, egenkapital, indtægter og udgifter.

Vedrørende ordlyden i revisionspåtegningens konklusion har indklagede anført, at i henhold til Vejledningen om bekendtgørelsen om godkendte revisorers erklæringer, står der, at det skal anføres, at regnskabet "*ikke giver et retvisende billede*", hvis revisor ikke kan konkludere, at regnskabet giver et retvisende billede. Indklagede har ikke i sin påtegning skrevet, at det "*ikke giver et retvisende billede*." Derfor er konklusionen, at det giver et retvisende billede.

Vedrørende revisionspåtegningen af 20. august 2010

Indklagede har henvist til revisionsstandard 701, pkt. 15 og anført, at det netop ikke var praktisk muligt at opføre den beløbsmæssige indvirkning på regnskabet. Derfor var der ikke anført beløb, hvilket er i overensstemmelse med kravet i revisionsstandard 701.

Revisornævnets begrundelse og afgørelse:

Indledningsvist bemærker nævnet, at det lægges til grund, at indklagede har afgivet to erklæringer henholdsvis den 24. marts 2010 og den 20. august 2010, der er omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, og dermed nævnets kompetence, uanset Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ikke accepterede regnskabet fra A ApS, der blev modtaget i styrelsen den 29. marts 2010.

Vedrørende revisionspåtegningen af 24. marts 2010:

Det fremgår af den af indklagede afgivne revisionspåtegning, at der er afgivet en konklusion uden forbehold, men med ordlyden, at årsrapporten giver et "rimeligt retvisende billede". Henset til, at indklagede i revisionspåtegningen har taget forbehold for lager, debitorer og kreditorer samt indtægter og udgifter svarende til 85 % af selskabets aktiver og 46 % af selskabets forpligtelser og hele resultatopgørelsen, samt henset til, at lager, debitorer og kreditorer er medtaget ud fra oplysninger fra direktionen, og at der ikke er foretaget revision af indtægter og udgifter, er nævnet enig med Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i, at der skulle have været afgivet en revisionspåtegning om, at en konklusion ikke kunne udtrykkes, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 5.

Endvidere finder Revisornævnet, at udtrykket "et rimeligt retvisende billede" i påtegningens konklusion er en overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 4, jf. Vejledning om bekendtgørelse om godkendte revisorers erklæringer.

Den af indklagede indsendte dokumentation for, at der er foretaget en delvis revision, kan ikke ændre denne afgørelse.

Herved er god revisorskik tilsidesat.

Vedrørende revisionspåtegningen af 20. august 2010

Henset til tilgodehavendernes beløbsstørrelser, antal debitorer og den tid, der er hengået fra statusdagen, burde indklagede kunne have anslået en beløbsmæssig indvirkning på årsrapporten. Indklagede har ved at undlade at skønne over tab på debitorer handlet i strid med god revisorskik, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 4.

For overtrædelse af revisorlovens § 16, stk. 1, samt erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 4, § 5, stk. 5, og § 6, stk. 4, pålægges indklagede i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der passende kan fastsættes til 50.000 kr.

Thi bestemmes:

Indklagede, registreret revisor Kim Bay, ikendes en bøde på 50.000 kr.