

Den 7. marts 2018 blev der i

sag nr. 034/2017

A/B A

mod

Statsautoriseret revisor B

afsagt sålydende

kendelse:

Ved skrivelse af 21. juni 2017 har A/B A ved c/o C i medfør af revisorlovens § 43, stk. 3, indbragt statsautoriseret revisor B for Revisornævnet.

Erhvervsstyrelsen har oplyst, at B har været godkendt som statsautoriseret revisor fra den 11. januar 2002 og været tilknyttet D Revisionsvirksomhed, cvr. nr. xx xxxx xx, fra den 5. februar 2004.

Klagen:

Klager har i bilag dateret den 21. juni 2017 konkretiseret klagepunkterne til at angå indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik ved afgivelse af revisorerklæringer for A, således:

1. Indklagede har i årsrapporten for 2012 anført et tilgodehavende Varmelaug E/varmeregnskab på kr. 133.237 og har samtidig i revisionsprotokollatet erklæret, at revisionen af årsrapporten havde overbevist indklagede om, at aktiverne var tilstede, at de tilhørte foreningen og, at de var forsvarligt værdiansat. Dette har indklagede ikke haft grundlag for.
2. Indklagede har i årsrapporten for 2013 anført et tilgodehavende Varmelaug E/varmeregnskab på kr. 130.152 og har samtidig i revisionsprotokollatet erklæret, at revisionen af årsrapporten havde overbevist indklagede om, at aktiverne var tilstede, at de tilhørte foreningen og, at de var forsvarligt værdiansat. Dette har indklagede ikke haft grundlag for.
3. Indklagede har i årsrapporten for 2014, tilgodehavendet, side 11, jf. side 8, i øvrigt udgiftsført 50.000 kr. af tilgodehavendet. Indklagede må således senest på dette tidspunkt have haft positiv viden om, at tilgodehavenderne ikke havde været korrekt ansat. Imidlertid undlod indklagede fortsat at nævne dette i årsrapporterne og revisionsprotokollatet, således at oplysningen kom til bestyrelsens og andelshavernes kundskab.
4. På samme måde udgiftsførte indklagede i årsrapporten for 2015, side 11, jf. side 8, 86.710 kr. af tilgodehavendet. Oplysning om, at mellemværende med varmelauget ikke løbende havde været bogført korrekt, blev først den 8. november 2016 anført i revisionsprotokollatet for 2015, og oplysningen var ikke nærmere begrundet og blev kun angivet efter, at foreningens bestyrelse havde gjort indklagede opmærksom herpå. Indklagede fremkom således end ikke på dette tidspunkt med oplysningen af egen drift.

Sagsfremstilling

Vedrørende Andelsboligforening A (revision):

Indklagede har oplyst, at han har været revisor for A's regnskaber fra 2012 til 2015.

Indklagede har den 25. april 2013 afgivet revisorerklæring uden forbehold på årsrapporten for A for regnskabsåret 2012.

Det fremgår blandt andet af årsrapporten, at årets resultat før skat var 96.819 kr., at balancesummen var 16.790.783 kr., at egenkapitalen udgjorde 756.853 kr., samt at diverse tilgodehavende var på 133.237 kr.

Af note 5 fremgår, at diverse tilgodehavender blandt andet vedrører Varmelaug E med 127.285 kr. Det fremgår endvidere, at årsregnskabet er påtegnet af bestyrelsen og godkendt på den ordinære generalforsamling den 15. maj 2013.

Indklagede har den 31. marts 2014 afgivet revisorerklæring uden forbehold på årsrapporten for A for regnskabsåret 2013.

Det fremgår blandt andet af årsrapporten, at årets resultat før skat var 98.154 kr., at balancesummen var på 16.795.626 kr., at egenkapitalen udgjorde 855.007 kr., og at diverse tilgodehavende var på 137.294 kr.

Af note 5 fremgår, at diverse tilgodehavender blandt andet vedrører Varmelaug E med 130.152 kr. Det fremgår endvidere, at årsregnskabet er påtegnet af bestyrelsen og godkendt på den ordinære generalforsamling den 7. april 2014.

Af revisionsprotokollater for regnskabsårene 2012 til 2014 fremgår blandt andet følgende under overskriften revisionens formål, tilrettelæggelse og udførelse:

"... Ved revisionen af årsrapporten har vi overbevist os om, at aktiverne er til stede, at de tilhører foreningen, og at de er forsvarligt værdiansat. ..."

og under overskriften kommentarer til årsrapporten:

"... Revisionen har ikke givet anledning til bemærkninger."

Indklagede har den 9. februar 2015 afgivet revisorerklæring uden forbehold på årsrapporten for A for regnskabsåret 2014.

Det fremgår blandt andet af årsrapporten, at årets resultat før skat var 93.839 kr., at balancesummen var på 16.876.172 kr., at egenkapitalen udgjorde 948.846 kr., at andre tilgodehavende var på 99.887 kr., og at varmeregnskab var på 6.416 kr. (2013 ligeledes 6.416 kr.)

Af note 2 vedrørende forbrugsudgifter fremgår, forbrugsafgifterne var på 103.732 kr. samt, at 50.000 kr. heraf udgjorde andel i varmeregnskabsudgifter for tidligere år.

Af note 8 vedrørende varmeregnskab fremgår, at der er indbetalt 12.939 kr. a conto og, at 19.350 kr. udgør en fjernvarmeomkostning. (Samme tal er angivet vedrørende årsregnskab for 2013).

Det fremgår ikke af det medsendte årsregnskab, hvorvidt årsregnskabet er underskrevet af bestyrelsen eller, om årsregnskabet er godkendt på den ordinære generalforsamling den 25. februar 2015.

Det fremgår af mail af 6. juni 2016 fra indklagede (F) til G, A/B A, at revisionsfirmaet spørger, "*.. hvorfor kommer der ikke udbetalinger/afregninger fra varmelauget? Der står efterhånden mellemværende fra adskillige år, kan jeg få noget materiale vedr. varmelauget, hvor står for driften/administrationen?*"

Det fremgår af mail af 7. november 2016 fra daværende bestyrelsesmedlem af A, H, "varmeregnskabet må der komme styr på til 2016 regnskabet. Vi kan ikke trække den længere vedr 2015."

Indklagede har den 29. november 2016 afgivet revisorerklæring uden forbehold på årsrapporten for A for regnskabsåret 2015.

Det fremgår blandt andet af årsrapporten, at årets resultat før skat var negativt med 853.531 kr., at balancesummen var på 16.817.177 kr., at egenkapitalen udgjorde 95.314 kr., at andre tilgodehavende var på 74.056 kr., og at omsætningsaktivet varmeregnskab udgjorde 6.417 kr. Det fremgår endvidere, at forbrugsafgifterne udgjorde 145.983 kr.

Af note 2 vedrørende forbrugsafgifter fremgår, at 86.710 kr. er andel i varmeregnskabsudgifter inkl. korrektion fra tidligere år.

Af note 8 vedrørende varmeregnskab fremgår, at 12.934 kr. er indbetalt a conto og, at 19.351 kr. angår fjernvarmeomkostning.

Det fremgår endvidere, at årsregnskabet er påtegnet af bestyrelsen og godkendt på den ordinære generalforsamling den 29. november 2016.

Indklagede har endvidere med datering den 8. november 2016 afgivet revisionsprotokollat for regnskabsåret 2015. Det fremgår heri blandt andet følgende :

"... 6. Særlige forhold

... I forbindelse med revisionen er det blevet konstateret at mellemværende med varmelauget ikke løbende har været bogført korrekt. Dette har medført en korrektion til tidligere år i størrelsesordenen ca. 70 t. kr. Vi vil anbefale at der bliver lavet en gennemgang af foreningens mellemværende med varmelauget for at sikre at der ikke er fejl i regnskabet for varmelauget samt at det fremadrettet bliver bogført korrekt. Vi er enige i den regnskabsmæssige behandling af ovenstående. ..."

Den 24. april 2017 blev der afholdt generalforsamling i foreningen A. Det fremgår af referat herfra, at der var mødt 5 andelshavere samt blandt andet følgende:

"Foreningens tidligere administrator I v/ advokat G har været meget lidt samarbejdsvillig med at udlevere foreningens materiale. Foreningen mangler stadig at modtage oplysninger til brug for administrationen af varmelavet, hvilket blandt andet medføre at det ikke er muligt at udarbejde varmeregnskab for 2015/16, der sluttede 31. oktober 2016.

J tilføjede, at varmelavet ikke tidligere har været formaliseret, der var ingen bestyrelse og der var ingen revisor selv om varmelavets vedtægter bestemte dette. Advokat G har i flere år egenhændigt varetaget varmelavets administration, udarbejdet regnskab og har ikke sørget for at få det godkendt af en bestyrelse eller revideret af en uafhængig revisor.

Der var enighed om at foreningen antager advokatbistand til brug for at få udleveret foreningens og varmelavets materiale, til at gøre krav gældende om erstatning for udokumenterede tab på varmeregnskaber for tidligere år mod I og mod foreningens tidligere revisor, statsautoriseret B fra D, der har underskrevet regnskaberne uden forbehold og uden at gøre foreningen og bestyrelsen opmærksom på de manglende dokumentationer.

...

I årsregnskabet indgår 2 uafsluttede varmeregnskabsår 2014/15 og 2015/16.

*Det tyder på, at foreningen har indbetalt kr. 64.055 mere til varmelavet end hvad der er brugt af udgifter i de pågældende år.
Dertil kommer, at der i årene 2014 og 2015 er udgiftsført kr. 136.710 uden nærmere forklaring af daværende administrator og revisor.
Nuværende administrator, eventuelt med advokat assistance, prøver at få klarlagt varmeregnskaberne.
..."*

Det fremgår af § 24 i foreningens vedtægter, at foreningens højeste myndighed er generalforsamlingen. Det fremgår af vedtægternes § 26 hvilke beslutninger, der kan træffes ved simpelt flertal, og endvidere, hvor mange af foreningens andele, der skal være repræsenteret på en generalforsamling for, at en beslutning kan træffes. Det fremgår endvidere af dokumenter med underskrift, at 3 medlemmer af foreningens bestyrelse har tiltrådt, at der indgives klage mod indklagede.

I en mail af 23. januar 2017 fra indklagede til administrator skriver indklagede blandt andet følgende:

"Mellemværendet med K er i 2014 skønsmæssigt nedskrevet med kr. 59.000 til kr. 93.935 i henhold til aftale med G. I 2015 er der en yderligere regulering på kr. 86.710 for at få mellemregningen/kapitalkonto til at stemme til regnskabet for varmecentralen. ...

Vi blev først forelagt regnskaber for varmecentralen i forbindelse med udarbejdelsen af regnskabet for 2015 og konstaterede har at dette aldrig har været bogført korrekt. Den endelige gennemgang af regnskaberne for 2007-2015 for varmecentralen er blevet udskudt til regnskabsåret 2016 efter aftale med bestyrelsen for ikke at forsinke regnskabsaflæggelsen for 2015 yderligere."

Parternes bemærkninger:

Klager har til sagens formalitet - afvisningspåstanden - gjort gældende, at klagepunkterne fremgår af klageskrivelsen under afsnittet "Sammenfattende klagepunkter" samt, at det under henvisning til indklagedes svarskrift kan konstateres, at indklagede har forholdt sig til klagepunkterne. Der er således intet grundlag for påstanden om afvisning.

Klager har til støtte for realiteten anført, at klager i forbindelse med skift af administrator har fundet en del uregelmæssigheder i indklagedes og den tidligere administrators arbejde. Disse uregelmæssigheder burde indklagede have konstateret og bemærket i de afgivne årsrapporter og revisionsprotokollater. Indklagede har dels undladt at foretage en fyldestgørende revision af årsrapporterne, dels undladt at gøre bestyrelse og andelshavere opmærksom på problemer med administrators arbejde.

Klager har videre gjort gældende, at indklagede i årsrapporterne har anført følgende tilgodehavender hos Varmelaug E/varmeregnskab: 2012 - 133.237 kr., 2013 - 130.152 kr. og 2014 - 93.935 kr. Indklagede har i årsrapporten for regnskabsåret 2014 udgiftsført 50.000 kr. af tilgodehavendet. I årsrapporten for regnskabsåret 2015 er udgiftsført 86.710 kr. af tilgodehavendet. Indklagede har ikke bemærket noget herom i årsrapporterne. I alle årsrapporterne har indklagede endvidere skrevet, at "revisionen ikke har givet anledning til forbehold", og i alle årsrapporterne har indklagede konkluderet, at "Det er vor opfattelse af årsregnskabet giver et retvisende billede af andelsboligforeningens aktiver, passiver og finansielle stilling samt af resultatet af

andelsboligforeningens aktiviteter.” I alle revisionsprotokollater for årene 2008 til 2014 har indklaget skrevet, at revisionen ikke har givet anledning til bemærkninger. I ingen revisionsprotokollater for årene 2008 – 2014 har indklagede oplyst om de tilgodehavender, der er medtaget i årsregnskabet. Indklagede har oplyst, at ”Ved revisionen af årsrapporten har vi overbevist os om, at aktiverne er tilstede, at de tilhører foreningen, og at de er forsvarligt værdiansat”. Først i revisionsprotokollatet for 2015 oplyste indklagede, at han under revisionen har konstateret, at mellemværendet med varmelauget ikke løbende har været bogført korrekt. Denne oplysning har indklagede først angivet efter, at foreningens bestyrelse har gjort indklagede opmærksom herpå og har spurgt ind hertil. Det er således ikke noget, som indklagede selv havde konstateret. Faktum er, at mellemværendet med varmelauget ikke på noget tidspunkt har været bogført korrekt. Nævnte tilgodehavender har enten ikke eksisteret eller har været værdiansat for højt. Det er åbenbart, at indklagede i årene fra 2008 og frem ved en behørig revision skulle have konstateret det samme, som indklagede konstaterede i revisionsprotokollatet for regnskabsåret 2015, nemlig at mellemværendet med varmelauget ikke løbende har været bogført korrekt. Det må på det foreliggende grundlag lægges til grund, at indklagede aldrig har haft revisionsbevis for de store tilgodehavender i foreningens årsrapporter. Det er uforståeligt og i strid med revisors pligter, at indklagede igennem alle årene har udarbejdet og revideret årsregnskaber uden at tage forbehold for manglende dokumentation af væsentlige tilgodehavender. Indklagede har således tilsidesat sin pligt til at informere klagers bestyrelse og medlemmer om, at noget var galt, og indklagede har ej heller oplyst herom til andelshaverne i erklæringerne på foreningens årsrapporter. Det er en yderligere og betydelig overtrædelse, at indklagede har forsøgt at skjule ovenstående fejl ved at udgiftsføre 50.000 kr. i 2014 uden en eneste negativ bemærkning herom, men kun med den positive bemærkning, at aktiverne skønnes at være til stede, og at regnskabet gav et retvisende billede. Først da foreningen selv i november 2016 konstaterede, at noget var galt, opgav klager sit forsøg på at sløre de korrekte oplysninger. Indklagede har således udført mangelfuld revision og ikke overholdt sine informationspligter. Fejlene synes som minimum at være forvoldt ved grov uagtsomhed.

Klager har videre anført, at såfremt det mangelfulde revisionsarbejde skyldes, at indklagede har haft problemer med at få korrekte oplysninger og dokumenter fra varmelaugets administrator, burde indklagede udtrykkeligt have taget forbehold herfor i årsrapporterne og revisionsprotokollaterne i stedet for at bekræfte, at alt var i orden. I så fald kunne klagers bestyrelse have taget hånd om problemet, herunder eksempelvis sørge for inddrivelse af eventuelle tilgodehavender. Klager har i den forbindelse bemærket, at klagers og varmelaugets daværende administrator var én og samme person, hvilket indklagede var bekendt med. Det er således en skærpende omstændighed, at indklagede ikke sikrede sig, at de korrekte oplysninger om eventuel misforvaltning fra administrators side kom til klagers bestyrelses kundskab. De af indklagede begåede fejl har i øvrigt formentligt medført, at klagers egenkapital igennem årene har været opgjort til et for højt beløb. Dette betyder, at overdragne andele i den klagende forening er sket til en for høj andelsværdi, hvilket har været i strid med bestemmelsen om maksimalpris i andelsboligforeningslovens § 5.

Klager har supplerende anført, at indklagede opfordres til at fremlægge sine arbejds papirer med revisionsplan, beregning af væsentlighedsniveau og risikovurderingen samt revisors stillingtagen hertil samt sit aftalebrev med den klagende forening. Revisionsprotokollat fra 2007 kan ikke træde i stedet for et aftalebrev. Et tilgodehavende på op til 143.936 kr. ved udgangen af 2013 var væsentligt for den klagende forening og burde også være væsentligt for indklagedes tilrettelæggelse af revisionsarbejdet. Regnskabsposten er usædvanlig for en andelsboligforening og burde have medført, at indklagede blev opmærksom herpå. Boligforeningens bestyrelse har oplyst, at den ikke havde direkte kontakt til indklagede før efteråret 2016. Al kommunikation foregik gennem

administrator. Indklagede opfordres på den baggrund til at oplyse, hvordan han kunne undgå at være bekendt med, at klagers og varmelaugets administrator var én og samme person. Det er ikke korrekt, at varmeregnskabet og de deri afholdte udgifter er neutrale for denne boligforening. De daværende beboere kan ikke efteropkræves, hvilket indklagede er eller burde være bekendt med. Udgifterne må om nødvendigt efterfølgende betales af andelshaverne som en ekstra boligafgift eller tages af klagers egenkapital.

Klager har videre opfordret indklagede til at fremlægge forespørgslen til administrator angående årsrapport for regnskabsåret 2014 samt administrators svar, herunder ”et afstemt regnskab, der ligeledes viste, at varmeregnskabet var korrekt i årsrapporten”. Klager er ikke bekendt med, at administrator skulle have forelagt et sådant korrekt regnskab i forbindelse med revisionen af årsrapporten for regnskabsåret 2014. Indklagede opfordres i det hele taget til at dokumentere, at han for hvert år har rekvireret varmeregnskaber eller oplysninger herom hos administrator, samt til at fremlægge de modtagne svar. Indklagede anfører, at det var bestyrelsen, der valgte at hensætte 50.000 kr. i årsregnskabet for 2014. Dette er ikke rigtigt. Bestyrelsen blev først orienteret om hensættelsen ved mail af 28. oktober 2016. Klager har i tilknytning hertil bemærket, at udgiften er godt gemt i årsregnskabet for regnskabsåret 2014 i note 2, og det er ikke angivet, at der er tale om en hensættelse. I årsregnskabs note 9 burde det have været oplyst, at tilgodehavendet er reduceret fra 143.936 kr. til 93.935 kr. med tilhørende forklaring. Bestyrelsen og andelshaverne er som bekendt lægfolk og kan ikke forventes at forstå et årsregnskab. Det er indklagede, der har udarbejdet og opstillet årsregnskabet, og teksten i note 2 er misvisende. Der er ikke tale om en indtægt, men om en udgift. Ovennævnte fejl er begået af indklagede, uanset at mail-korrespondancen viser, at indklagede var bekendt med, at tilgodehavender i henhold til varmeregnskaber, jf. note 9 i regnskabet, ikke havde været værdiansat korrekt. Klager har videre bemærket, at indklagede i mail af 23. januar 2017 til den nye administrator J har oplyst, at han skønmæssigt har nedskrevet mellemværendet med 50.000 kr. ”i henhold til aftale med den tidligere administrator G”. Nedskrivningen er ikke sket efter aftale med bestyrelsen, der intet vidste herom. Det igangværende varmeregnskab, der er vist særskilt i årsrapporten for regnskabsårene 2014/15, er varmeregnskabet mellem beboerne og foreningen, og er således ikke det, som sagen drejer sig om. Klagen angår rettelig regnskabet mellem varmelauget og foreningen.

Klager har endelig opfordret indklagede til at oplyse og dokumentere, hvordan og hvornår han ”i forbindelse med revisionen af årsrapporten for regnskabsåret 2015 blev opmærksom på, at andelsboligforeningens administrator I ApS ikke kunne redegøre for posten i regnskabet for Varmelaug E.” Det må ud fra de foreliggende oplysninger lægges til grund, at indklagede ikke tidligere har rekvireret, modtaget endsige gennemgået oplysningerne vedrørende varmeregnskabet, hvilet er i overensstemmelse med det anførte i mail af 28.10.16, hvori indklagede bekræfter, at han først på dette tidspunkt har fået ”nogle af regnskaberne for varmelauget” og først efterfølgende vil sætte sig ind i dem og afstemme. Dette passer imidlertid ikke med, at indklagede har gjort gældende, at I ApS i forbindelse med revision af årsrapporten for regnskabsåret 2014 forelagde et afstemt regnskab, der ligeledes viste, at varmeregnskabet var korrekt i årsrapporten. Indklagede burde allerede i 2012 have efterlyst varmeregnskaber fra administrator. Indklagede anfører, at årsregnskabet for 2015 giver et retvisende billede. Dette må fortolkes således, at indklagede er enig i, at dette ikke har været tilfældet for tidligere årsregnskaber. Klager har lidt tab på 50.000 kr. i 2014 og 86.710 kr. i 2015, som burde have været opkrævet hos daværende beboere i tidligere år.

Klager har afslutningsvis gjort gældende, at andelsboligforeningen og andelshaverne med rette har forventet, at indklagede var foreningens garant for, at årsregnskab og administration fungerede

tilfredsstillende og betryggende. Dette har ikke været tilfældet. Det er indklagedes – og ikke bestyrelsens - ansvar at foretage behørig og tilstrækkelige undersøgelser, herunder vedrørende Varmelaugets organisation, med henblik på, at indklagede kunne opfylde sin forpligtelser. I øvrigt var det ikke indklagede, men et bestyrelsesmedlem som første gang påpegede problemerne med manglende oplysninger fra I.

Indklagede har til sagens formalitet - påstand om afvisning - anført, at klageskriftet ikke er tilstrækkeligt konkretiseret. Klagen indeholder ikke en påstand om, hvilket formål klagen til Revisornævnet tjener, og det har ikke været muligt for indklagede at besvare klagen, idet klageskriftet ikke klart angiver, hvad Revisornævnet skal udtale sig om. Indklagede har endvidere gjort gældende, at klagen ikke er tilstrækkeligt konkretiseret i forhold til, hvilke pligter indklagede har tilsidesat, eller i hvilken lovgivning sådanne eventuelle pligter er foreskrevet.

Indklagede har til klagepunkterne 1 og 2 anført, at revisionen af årsregnskabet for A er foretaget efter reglerne gældende for regnskabsklasse A. I forbindelse med revision i denne regnskabsklasse kan det lægges til grund, at revisoren har gennemgået forudsætningerne for de tilsendte regnskabsoplysninger, men ikke, at revisor har foretaget en nærmere revision/kontrol heraf. Indklagede har alene ansvaret for revisionen, mens klager har ansvaret for regnskabsaflæggelsen. Indklagedes revisionsstrategi har været at have fokus på udvalgte fokusområder, ejendommen, ejendommens indtægter, ejendommens udgifter og gældsposter. Varmeregnskabet var ikke et fokusområde, fordi denne udgift er neutral for andelsboligforeningen, da udgiften skal dækkes af beboerne. Selve varmeregnskabet er desuden udarbejdet af en professionel administrator med ekspertise inden for andelsboligforeninger, og som indtil 2015 har fungeret upåklageligt. Sammenholdt med varmeregnskabet ringe væsentlighed for det samlede regnskab, har der indtil 2015 ikke været forhold, der har givet indklagede anledning til at foretage nærmere undersøgelser af varmeregnskabet. Indklagede har i sin revision udvist omhu og nøjagtighed. Indklagede har ikke i forbindelse med revision af årsregnskaberne for årene 2012-2015 anlagt en for høj væsentlighedsgrænse eller accepteret en for høj risiko for en forkert konklusion, hvorfor indklagedes revisionsstrategi ikke er i strid med god revisorskik. Indklagede kan derfor ikke bebrejdes, at hverken revisionsprotokollatet eller påtegningen af årsrapporten for 2012 og 2013 indeholder et forbehold for, at tilgodehavender til Varmelaug E ikke er værdiansat korrekt. Revisors påtegning af årsrapporterne for årene 2012-2013 overholder gældende lovgivning og er i overensstemmelse med god revisorskik.

Indklagede har til klagepunkt 3 anført, at I ApS på baggrund af en forespørgsel fra indklagede i forbindelse med revision af årsrapporten for 2014 oplyste, at varmeregnskabet var korrekt. I ApS forelagde i den forbindelse et afstemt regnskab, der ligeledes viste, at varmeregnskabet var korrekt i årsrapporten. Bestyrelsen valgte dog for god ordens skyld at hensætte 50.000 kr. på regnskabsposten. Hensættelsen skete alene, fordi saldoen på varmeregnskabet vedrørte nogle gamle år. Idet varmeregnskabet ikke var en del af indklagedes revisionsstrategi, og der ikke forelå forhold, som gav indklagede anledning til at betvivle oplysningerne fra I, kan indklagede ikke bebrejdes ikke at have undersøgt tallene i varmeregnskabet nærmere. Det er ikke korrekt, at indklagede forsøgte at sløre de korrekte oplysninger. Regnskabsposten - og de 50.000 kr. - fremgår tydeligt af årsrapporten for regnskabsåret 2014. Ligeledes er det heller ikke korrekt, at indklagede havde positiv viden om, at aktiverne ikke havde været værdiansat korrekt. Indklagede har derfor handlet i overensstemmelse med god revisorskik, idet indklagede på tidspunktet for afgivelse af sin revisorerklæring på årsregnskabet eller ved udarbejdelsen af revisionsprotokollatet for regnskabsåret 2014 ikke kunne bebrejdes ikke at have undersøgt varmeregnskabet nærmere.

Indklagede har til klagepunkt 4 anført, at indklagede i forbindelse med revisionen af årsrapporten for regnskabsåret 2015 blev opmærksom på, at andelsboligforeningens administrator I ApS ikke kunne redegøre for posten i regnskabet for Varmelaug E. Indklagede rettede derfor henvendelse til G fra I ApS den 6. juni 2016. Det er derfor ikke korrekt, at indklagede ikke af egen drift konstaterede, at mellemværendet med varmelauget ikke havde været bogført korrekt. Indklagede fik tilsendt regnskaber fra varmelauget for årene 2011-2015. I samarbejde med klagers bestyrelse besluttede indklagede at tilpasse mellemværendet med varmelauget til det seneste regnskab fra varmelauget. Årsregnskabet for 2015 giver derfor et retvisende billede af andelsboligforeningens økonomi, idet indklagede eliminerede den periodiseringsfejl, der var i de tidligere årsregnskaber. I revisionsprotokollatet af den 8. november 2016 vedrørende årsregnskabet for regnskabsåret 2015 tog indklagede forbehold for, at et mellemværende med Varmelaug E ikke løbende var blevet bogført korrekt, hvilket har medført, at indklagede har været nødsaget til at korrigere regnskabet i forhold til tidligere år. Et revisionsprotokollat er revisorens formelle mulighed for at gøre selskabets bestyrelse opmærksom på forhold, som er kritisable. Idet indklagede først ved udarbejdelsen af revisionsprotokollatet vedrørende årsrapporten for regnskabsåret 2015 blev opmærksom på de manglende revisionsbeviser, kan det ikke bebrejdes indklagede, at de manglende revisionsbeviser ikke er nævnt tidligere. På denne baggrund gøres det derfor gældende, at indklagede har overholdt gældende lovgivning ved udarbejdelsen af revisionsprotokollater og ved påtegningen af årsregnskaber.

Vedrørende organiseringen af Varmelaug E har indklagede anført, at indklagede på baggrund af sin revisionsstrategi ikke har haft varmeregnskabet som et fokusområde. Det har været indklagedes opfattelse, at Varmelaug E var en almindelig varmeleverandør til klager og andre foreninger. Indklagedes forespørgsel til I ApS i forbindelse med årsrapporten for 2014 skete telefonisk. I ApS fik forelagt et afstemt regnskab for regnskabsperioden 1/11 2012 - 1/11 2013, der viste, at varmeregnskabet var korrekt i årsrapporten. Det er først ved modtagelsen af regnskaber fra varmelauget i forbindelse med revisionen af årsrapporten for regnskabsåret 2015, at indklagede blev bekendt med varmelaugets organisering. Indklagede fik i forbindelse med årsrapporterne forud for årsrapporten i 2015 tilsendt afstemte regnskaber samt fra I ApS fremsendt alle efterspurgte afstemninger, ligesom indklagede fik besvaret alle sine spørgsmål. Det var først i forbindelse med årsrapporten for regnskabsåret 2015, at indklagede blev opmærksom på, at materialet fra I ApS var mangelfuldt. Herefter rettede indklagede henvendelse til I ApS, som dog ikke kunne redegøre for posten i regnskabet for Varmelaug E. Indklagede underrettede også klager om det mangelfulde materiale. Det er derfor ikke korrekt, når det i klageskriftet anføres, at indklagede var bekendt med, at klagers og varmelaugets administrator var den samme person. I denne forbindelse skal det også anføres, at klager heller ikke var bekendt med organiseringen af varmelauget, hvilket fremgår af referatet fra klagers generalforsamling den 24. april 2017. Indklagede har hertil bemærket, at klager allerede i foråret 2015 betvivlede indholdet af varmeregnskabet. Klagers bestyrelsesmedlem H skrev på den baggrund en mail til I ApS. Det er derfor ikke korrekt, når det i klageskriftet anføres, at klager først i forbindelse med skiftet af administrator blev bekendt med uregelmæssigheder i I ApS' arbejde. Klager underrettede ikke indklagede om denne mistanke. Denne mistanke burde klager have underrettet indklagede om. Som det fremgår af ovenstående var det indklagede selv, der blev opmærksom på manglerne i varmeregnskabet. Klagers bestyrelse har dermed tilsidesat sin pligt til at underrette revisor om relevante forhold for revisionen, jf. selskabslovens § 115.

Indklagede blev ved modtagelsen af varmeregnskabet for regnskabsperioden 2013-2014 opmærksom på, at dette var mangelfuldt. På den baggrund udvidede indklagede sin revision og

lavede en afstemning med bestyrelsesmedlemmet H's personlige varmeudgifter for derved at sikre, at der var sammenhæng mellem, hvad det enkelte medlem af den klagende forening indbetalte til varmelauget, og hvad der efterfølgende var blevet bogført i foreningens regnskab. Denne ekstraordinære afstemning foretoges for at udelukke, at fejlen i varmelaugets regnskab skyldtes bedrageri. Afstemningen viste, at der var sammenhæng mellem indbetalinger og bogføring, hvorfor administrator ikke har begået bedrageri. Afstemningen viste derimod, at varmeregnskaberne over for den klagende forenings beboere var korrekte, mens mellemværendet med varmelauget er bogført forkert. Denne periodiseringsfejl eliminerede indklagede i årsregnskabet for 2015 ved at tilpasse mellemværendet med varmelauget til det seneste regnskab fra varmelauget. Der foreligger en periodiseringsfejl vedrørende driftsudgifter i varmelauget. Fejlen vedrører den klagende forenings udgifter. Disse udgifter kan ikke overføres til varmeregnskabet over for beboerne. Indklagede er derfor ikke bekendt med, at der er sket en fejloprævning af varme hos beboerne. Såfremt dette er tilfældet, har indklagede aftalt med bestyrelsen, at det er bestyrelsens ansvar at gennemgå mellemværendet med varmelauget efter regnskabsaflæggelsen. Udgiften til varmelauget er neutral, idet alle varmeudgifter kan opkræves hos beboerne. Indklagede har ikke været bekendt med, at nogle af varmelaugets driftsudgifter ikke kunne opkræves hos beboerne, hvorfor indklagede ikke ved anlæggelse af revisionsstrategi har anset udgiften til varmelauget som en væsentlig og risikofyldt post.

For en god ordens skyld valgte bestyrelsen at hensætte 50.000 kr. på denne regnskabspost. Hensættelsen skete alene, fordi varmeregnskabet saldo vedrørte nogle gamle år. Det igangværende varmeregnskab er i øvrigt vist særskilt i årsrapporten for regnskabsårene 2014 og 2015.

Indklagede har i øvrigt bemærket, at han ikke blander regnskabet mellem foreningen og varmelauget sammen med regnskabet mellem foreningen og de enkelte beboere, men at indklagede har involveret begge regnskaber for derved at skabe et fuldstændigt billede af revisionen.

Revisornævnets begrundelse og afgørelse:

Sagens formalitet

Revisornævnet har for så vidt angår spørgsmålet om klageberettigelse lagt til grund, at det fremgår af A/B A's vedtægter og referatet fra den ordinære generalforsamling i april 2017 samt fremlagte underskrifter fra boligforeningens bestyrelse, at klagen er indgivet af hertil bemyndigede og klageberettigede.

En klage til Revisornævnet skal være konkret formuleret. En klager kan ikke helt eller delvist overlade til nævnet at udforme de enkelte klagepunkter blot ud fra en beskrivelse af et sagsforløb eller en opremsning af årsrapporter. I så fald ville de indklagede revisorer ikke have rimelig mulighed for at varetage deres eventuelle forsvar overfor den rejste klage, og det ville være Revisornævnet, der fremstod som de indklagedes egentlige modpart, hvilket ville kompromittere Revisornævnets status som et af parterne uafhængigt klagenævn.

Da klager i denne sag i et bilag dateret den 21. juni 2017 - i hvert fald til dels - har konkretiseret sine klagepunkter, herunder med henvisning til faktuelle oplysninger, finder Revisornævnet, at klagen er tilstrækkelig konkretiseret til, at Revisornævnet kan realitetsbehandle klagen. Revisornævnet har herved tillagt det væsentlig vægt, at klagepunkterne er udformet således, at indklagede har haft mulighed for at varetage sit forsvar i sagen.

Påstanden om afvisning tages derfor ikke til følge.

Sagens realitet

Revisornævnet lægger ved afgørelsen de af klager og indklagede fremlagte dokumenter, herunder årsrapporter med revisorerklæringerne, og revisionsprotokollerne til grund.

Det er et selskabs/forenings ledelse, der har ansvaret for at udarbejde og aflægge en årsrapport, der giver et retvisende billede i overensstemmelse med årsregnskabsloven, og en revisors revision af et regnskab indebærer ikke en fuldstændig kontrol og gennemgang af samtlige regnskabsposter og bestanddele af regnskabsposter, herunder fx en fuldstændig kontrol af, hvorvidt et varmeregnskab er afstemt korrekt. En revision foretages ud fra planlægning og væsentlighed og sker stikprøvevis, hvilket medfører, at der i enhver revision er den iboende begrænsning, at en væsentlig fejlinformation/fejl ikke opdages, selv om revisionen er omhyggelig planlagt og udført i overensstemmelse med revisionsstandarderne. Sådanne fejl i et regnskab er derfor ikke i sig selv tilstrækkelige til at godtgøre, at en revision ikke er udført i overensstemmelse med god revisorskik.

Revisornævnet finder ikke, at klager har bevist, at indklagede ved sin revision af årsrapporterne for A/B A for regnskabsårene 2012 og 2013 har tilsidesat god revisorskik. Revisornævnet lægger - idet det modsatte ikke er bevist - til grund, at indklagede som oplyst ikke havde fokus på varmeregnskabet ved sine stikprøvevis kontroller, og at indklagede ikke i forbindelse med sin stikprøvevis revision har konstateret, at der var forkerte oplysninger, der lå til grund for regnskabsposterne vedrørende tilgodehavender hos Varmelaug E/varmeregnskab.

Revisornævnet finder ikke, at klager har bevist, at indklagede ved sin revision af årsrapporten for A/B A for regnskabsåret 2014 har tilsidesat god revisorskik. Revisornævnet har ved bevisvurderingen - ud over det ovenfor anførte vedrørende stikprøvevis kontrol - lagt til grund, at det af I ApS afstemte varmeregnskab viste, at varmeregnskabet i årsrapporten for regnskabsåret 2014 var korrekt, og at det derfor ikke kan bebrejdes indklagede, at han ikke foretog yderligere revisionshandlinger i den forbindelse. Det bemærkes i tilknytning hertil, at det ikke er bevist, at indklagede havde oplysninger, der gav anledning til tvivl om rigtigheden af oplysningerne fra I ApS. Revisornævnet har videre lagt til grund, at der var hensat 50.000 kr. på regnskabsposten efter aftale med andelsboligforeningens daværende bestyrelse.

Revisornævnet finder ikke, at klager har bevist, at indklagede ved sin revision af årsrapporten for A/B A for regnskabsåret 2015 har tilsidesat god revisorskik. Revisornævnet har ved bevisvurderingen lagt til grund, at indklagede, da han blev opmærksom på, at I ApS ikke kunne redegøre for regnskabsposten i varmeregnskabet for Varmelaug E, i forbindelse med årsrapporten for regnskabsåret 2015 rettede henvendelse til G fra I ApS. Revisornævnet har videre lagt vægt på, at det fremgår af revisionsprotokollat af 8. november 2016 vedrørende årsregnskabet for regnskabsåret 2015, at indklagede tog forbehold for, at mellemværendet med Varmelaug E ikke løbende var blevet bogført korrekt, og at regnskabet var korrigeret i forhold til tidligere år.

På denne baggrund frifindes indklagede for samtlige klagepunkter.

Thi bestemmes:

Indklagede, statsautoriseret revisor B, frifindes.

Gebyret på 500. kr. tilbagebetales ikke til klager.

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

Revisornævnets kendelse kan indbringes for domstolene. I medfør af revisorlovens § 52a 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