

Den 14. juni 2019 blev der i

sag nr. 044/2018

A

mod

statsautoriseret revisor B

afsagt sålydende

kendelse:

Ved skrivelse af 30. august 2018 har A i medfør af revisorlovens § 43, stk. 3, indbragt statsautoriseret revisor B for Revisornævnet.

Det fremgår af udskrift af Det Centrale Virksomhedsregister at statsautoriseret revisor B har været godkendt som statsautoriseret revisor fra den 24.01.1988 og har været tilknyttet C Partnerselskab, CVR xx xx xx xx i perioden 2. marts 2015 – 11. august 2017 Har været tilknyttet D, CVR xx xx xx xx fra den 2. august 2017

Indklagede har i svarskriftet redegjort nærmere herfor, jf. nedenfor.

Klagen:

Klager har rejst følgende klagepunkter:

- At indklagede ved revision af årsregnskaberne for E for regnskabsårene 2014 – 2017 har overtrådt god revisorskik, idet der ikke er taget forbehold og/eller anført supplerende oplysninger vedrørende (klagepunkt A):
 - 1) hensættelser opført som gæld (særlige poster) og sammenhængen herimellem og relevante poster i resultatopgørelsen;
 - 2) bestyrelsens beretning
 - 3) begivenheder indtruffet efter regnskabsårets slutning
 - 4) usikkerhed om selskabets fortsatte drift
 - 5) ved på generalforsamlingen den 22. november 2017, hvor indklagede var til stede, at have undladt at give generalforsamlingen relevante oplysninger enten i det på indklagedes brevpapir udarbejdede budgetforslag og/eller mundtligt til generalforsamlingen.
- At indklagede ved i årene 2014-2017 at have lagt navn til såkaldte "Interne årsrapporter" og tilsendt dem til aktionærerne har overtrådt god revisorskik, idet dette er i strid med årsregnskabslovens § 2, stk. 4. (klagepunkt B)

- At indklagede ved udarbejdelse af budgetforslag 1 på indklagedes brevpapir til generalforsamlingen den 14. december 2017 at have overtrådt god revisorskik, ved (klagepunkt C):
 - 1) at have tilladt offentliggørelse af budgetforslaget udateret og uden underskrift såvel af ledelsen som af indklagede
 - 2) ikke at have oplyst generalforsamlingen om, at det af indklagede udarbejdede budget ikke var færdiggjort og fremlagt senest 2 uger før generalforsamlingen, som krævet i selskabets vedtægter
 - 3) som en budgetforudsætning at have indarbejdet optagelse af lån på kr. 2.500.000, uagtet en sådan lånoptagelse ville være i strid med vedtægterne for selskabet, og ved på generalforsamlingen den 14. december 2017, hvor indklagede var til stede, ikke at have påtalt forholdet
 - 4) ved ikke at have påtalt dirigentens oplysning til generalforsamlingen om, at budgetforslag 1 var identisk med budgetforslaget omfattet af forholdet nævnt under A5.

- At indklagede ved udarbejdelse af budgetforslag 2 på indklagedes brevpapir til generalforsamlingen den 14. december 2017 har overtrådt god revisorskik ved (klagepunkt D):
 - 1) at have tilladt offentliggørelse af budgetforslaget udateret og uden underskrift såvel af ledelsen som af indklagede
 - 2) ved ikke at have oplyst generalforsamlingen om, at det af indklagede udarbejdede budget, ikke var færdiggjort og fremlagt senest 2 uger før generalforsamlingen, som krævet i selskabets vedtægter.

Sagsfremstilling

Det fremgår af sagens oplysninger, at E A/S ejer et mindre hotel i (by) i (land). Selskabet er et time-shareprojekt og har en aktionærkreds (timeshareejere) på ca. 400. Det (land) skattevæsen indledte på et tidspunkt en sag mod selskabet, hvilket har medført rådgiveromkostninger i såvel (land) som (land). Sagen har ikke fået en formel afslutning, men der er sket endelig afregning til rådgiverne.

Indklagede har den 12. november 2014 afgivet revisionspåtegning uden forbehold eller supplerende oplysninger på årsrapporten for E A/S for regnskabsåret 2013/2014.

Af ledelsesberetningen fremgår blandt andet følgende:

” ...
Årets resultat af den ordinære drift udgør 173 t.kr., hvilket bestyrelsen finder tilfredsstillende.

Der har dog i året været meget betydelige omkostninger til overførsel aktiviteten fra Foreningen E A/S, vedtægtsændringer, ekstraordinære bestyrelses- og generalforsamlinger, skattesager og retssager, der samlet set har belastet selskabet med omkostninger på ca. 2 mio. kr.

Det er bestyrelsens vurdering, at den igangværende skattesag i (land) vil medføre, at der ingen skat skal betales, men man kan naturligvis ikke være sikker herpå.

” ...

Det fremgår af årsrapporten for regnskabsåret 2013 / 2014, at årets resultat var 1.764.417 kr., balancesummen var 14.253.652 kr., herunder egenkapital med 10.927.875 kr. Grunde og bygninger var 12.731.985 kr.

Af noternes pkt. 4, eventualforpligtelser fremgår følgende:

” ...

Der udestår en drøftelse med skattevæsenet i (land) angående selskabets skattepligt i (land). Udfaldet af sagen er ikke kendt, men det er bestyrelsens vurdering, at der ikke kommer et krav fra skattevæsenet i (land) angående betaling af skat for de år, der er under drøftelse. Der er i regnskabet derfor ikke afsat til skat. De estimerede omkostninger til at afslutte sagen er afsat i regnskabet.

... ”

Indklagede har den 26. oktober 2015 afgivet revisionspåtegning uden forbehold eller supplerende oplysninger på årsrapporten for E A/S for regnskabsåret 2014/15.

Af ledelsesberetningen fremgår blandt andet følgende:

” ...

Årets resultat udgør et underskud på 54 t.kr. Bestyrelsen har fundet resultatet af den ordinære drift tilfredsstillende.

Det er bestyrelsens vurdering, at den igangværende skattesag i (land) vil medføre, at der ingen skat skal betales, men man kan naturligtvis ikke være sikker herpå.

... ”

Det fremgår af årsrapporten, at årets resultat var et underskud på 53.976 kr., balancesummen var 13.929.135 kr., herunder egenkapital med 10.873.899 kr. Grunde og bygninger var 12.731.985 kr.

Af noternes pkt. 4, eventualforpligtelser fremgår samme bemærkning som i årsrapporten for 2013/2014.

Indklagede har den 24. oktober 2016 afgivet revisionspåtegning uden forbehold eller supplerende oplysninger på årsrapporten for E A/S for regnskabsåret 2015/16.

Af ledelsesberetningen fremgår blandt andet følgende:

” ...

Årets resultat udgør et underskud på 1.029 t.kr. Bestyrelsen har fundet resultatet af den ordinære drift tilfredsstillende.

Det er bestyrelsens vurdering, at den igangværende skattesag i (land) vil medføre, at der ingen skat skal betales, men man kan naturligtvis ikke være sikker herpå.

... ”

Det fremgår af årsrapporten, at årets resultat var et underskud på 1.028.616 kr., balancesummen var 13.701.264 kr., herunder egenkapital med 9.845.283 kr. Grunde og bygninger var 12.731.985 kr.

Af noternes pkt. 4, eventualforpligtelser fremgår samme bemærkning som i årsrapporten for 2013/2014.

Af noternes pkt. 6, pantsætninger og sikkerhedsstillelser fremgår følgende:

” ...
Skattemyndighederne i (land) har i forbindelse med den igangværende skattesag lyst pant i selskabets ejendom.
... ”

Indklagede har den 24. oktober 2017 afgivet revisionspåtegning uden forbehold eller supplerende oplysninger på årsrapporten for E A/S for regnskabsåret 2016/17.

Det fremgår af årsrapporten, at årets resultat var 31.590., balancesummen var 13.728.921 kr., herunder egenkapital med 9.876.873 kr. Grunde og bygninger var 12.731.985 kr.

Af noternes pkt. 4, eventualforpligtelser fremgår samme bemærkning som i tidligere årsrapporter vedrørende skattesagen i (land).

Af noternes pkt. 6, pantsætninger og sikkerhedsstillelser fremgår følgende:

” ...
Som konsekvens af skattesagen har de (land) myndigheder fået sikkerhed i ejendommen for 156 t.EUR
... ”

Parternes bemærkninger:

Klager har til støtte for klagens klagepunkt A1 anført, at der fra årsrapport for Aktionærforeningen for 2012/2013, intern årsrapport for E A/S for 2013/2014, intern årsrapport for E A/S for 2014/2015, intern årsrapport for E A/S for 2015/2016 og intern årsrapport for E A/S for 2016/2017 med budget for 2017/2018, er ekstraheret de talmæssige oplysninger, som er gengivet i de eksterne årsrapporter vedrørende samme perioder og selskaber som ovenfor anført. Udviklingen i hensættelsen kan alene ses i den interne årsrapport, som uagtet betegnelsen er en regnskabsopstilling, som er offentliggjort til aktionærerne sammen med den eksterne årsrapport. I dataudtræk 2013-2018, ”Særlige poster, E”, er i kolonne J angivet, hvori den manglende sammenhæng med resultatopgørelsen består.

Klager har supplerende anført, at bilaget dataudtræk 2013-2018, ”Særlige poster”, alene indeholder tal, som er tilgængelige i de af indklagede udarbejdede og påtegnede regnskaber, hvori der fremkommer den inkonsistens, som klageren har gjort opmærksom på i bilaget. Det bestrides derfor, at en forklaring herpå skulle stride mod indklagedes tavshedspligt. Da der er tale om poster, der er væsentlige for forståelsen af regnskabet, burde forholdet have været omtalt på en forståelig måde. Klager har endvidere anmodet indklagede om at bekræfte, at det er indklagede, der har udarbejdet årsrapporterne (regnskabsmæssig assistance), som ledelsen så blot efterfølgende har underskrevet.

Klager har supplerende til det af indklagede anførte om regnskabsåret 2017/2018, anført, at forhold, der er omfattet af regnskabsåret 2017/18, af klageren vil blive gjort til genstand for en særskilt klage, hvorfor yderligere kommentarer hertil for klarhedens skyld udskydes, idet nærværende klage alene omfatter regnskabsårene til og med 2016/17.

Klager har til støtte for klagens klagepunkt A2-A4 anført, at selskabet i perioden klagen vedrører har pådraget sig meget store omkostninger i form af salærkrav fra Advokatpartnerselskabet F ved advokat G. Nogle af disse salærer er betalt ved ekstraordinære opkrævninger fra aktionæerne, men en væsentlig del, formentlig i størrelsesordenen 1,5 - 2 mio. kr. + moms, var ubetalt pr. 30/6 2017 ved regnskabsårets udløb og fortsat ubetalt ved afholdelse af de to generalforsamlinger i slutningen af 2017.

I formandens beretning 2014-2015- E A/S, som offentliggøres til aktionæerne uafhængigt af årsrapporten, er anført:

" ...

Bestyrelsen har med F, som tidligere nævnt, truffet en for selskabet god afdragsordning

... "

I E A/S Nyhedsbrev nr. 13 til aktionæerne, offentliggjort 29. september 2017 er anført følgende:

" ...

gælden til F på 1.973.000 kr.

F ledelse har bedt om, at gælden betales med forfald 30. november i år og har præciseret, at afdrag af gælden over en årrække ikke er en mulighed, da henstand allerede har været givet. Samtidig må E forvente, at hvis gælden ikke betales pr. 30. november, vil F følge almindelig praksis for at inddrive pengene.

... "

Forholdet belyses yderligere gennem mailkorrespondance med F direktør H og hhv. bestyrelsen og klageren. Selskabets bestyrelse, herunder den fratrådte bestyrelse, arbejdede udelukkende på at løse finansieringsproblemet omkring F salærkrav gennem lånoptagelse. Dette fremgår tillige af formandens beretning til aktionæerne, der offentliggøres uafhængigt af årsrapporten.

I budgetforudsætningerne til budgetforslag 1 (*Budget forslag 1 for 2017-2018 – optagelse af lån - E A/S*) har indklagede anført:

" ...

Finansiering/renter

Der er forudsat optagelse af et nyt lån i 2017, der anvendes til betaling af gæld, vedrørende advokatombkostninger, samt igangsat ekstraordinær vedligeholdelse.

Nyt lån er lagt ind i budgettet med både afdrag og renter, så påvirkningen af såvel resultat som likviditet vises.

Renten på gælden er fastsat til 8 % af 2.500 t.kr. og ydelsen er 350 t.kr. årligt. Der foreligger ikke endeligt tilsagn om opnåelse af et sådant lån.

... "

På denne baggrund gøres det gældende, at bestyrelsen i ledelsesberetningen i årsrapporten for 2016/17 burde have redegjort for gælden til F, dens opståen og udvikling over tid og det ændrede finansieringsvilkår herfor. Gælden foranledigede væsentlig usikkerhed omkring selskabets fortsatte

drift. Alene i mangel heraf burde indklagede i sin revisionspåtegning på årsrapporten have redegjort herfor, hvilket er en alvorlig overtrædelse af årsregnskabsloven og et groft brud på god revisorskik.

Klager har supplerende til pkt. A2 anført, at det ikke er afgørende for klager som regnskabsbruger, om de manglende oplysninger, jævnfør A3, gives i ledelsesberetningen eller i noter. Det afgørende er, at indklagede, mod bedre vidende, erklærer, at ledelsesberetningen er i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Klager har supplerende til pkt. A3 vedrørende hvilke fejl eller mangler, klager mener, der måtte være i regnskabsomtalen eller behandlingen af begivenheder indtruffet efter regnskabsårets slutning anført følgende:

- Karakteren af gælden til F, som ændrer sig fra langfristet gæld (med en afdragsordning), til en gældspost, som nu forfalder til straksindfrielse i november 2017 umiddelbart efter generalforsamlingen 22. november 2017.
- De uigennemsigtige aftaleforhold over flere år vedrørende gælden til F, som af indklagede i ovenfor under A1 citerede afsnit betegnes som, "modtagne regninger", "advokatbreve" og "Bestyrelsen havde en aftale med advokaten om, at der skulle faktureres ved sagens afslutning".
- At den forfaldne gæld ikke var finansieret, og at der derfor var en alvorlig brist i selskabets kapitalberedskab.

Klager har supplerende til pkt. A4 anført, at belåning uden pantsætning har været forsøgt gennem en længere årrække. Pantsætning med henblik på lånoptagelse til det anførte formål (betaling af F) er vedtægtsstridigt. Dette gælder uanset, om det er pantsætning af ejendommen eller anden pantsætning. Lånoptagelse er derfor ikke en mulighed uden, at dette medfører ansvar for ledelsen. Det er derfor stærkt odiøst, urigtigt og vildledende, at den uafhængige revisor anvender udtrykket "fastlagt finansiering". Der er ikke tale om indtjening, men opkrævning af omkostningsbestemte brugsafgifter fra brugere af selskabets ferielejigheder baseret på ejendommens driftsudgifter (uden noget som helst avanceelement). Man har afstået fra adgangen til at indkræve yderligere timesharebidrag fra aktionærene af frygt for betalingsvægring fra (navnlig udenlandske) aktionærer. Der har været ført nogle retssager mod danske aktionærer, hvor to byretter har godkendt visse accessoriske omkostninger til rådgivere. Den uhemmede brug af F er imidlertid fortsat ud over punktet, hvor der kan findes støtte i udfaldet af disse retssager for, at udgifterne kan overvælttes på aktionærene. Også her læner bestyrelsesmedlemmerne, der har medvirket hertil, sig op ad et ledelsesansvar. Mulighed for at optage lån ville kræve en meget kvalificeret majoritet at vedtage, og ville netop medføre, at selskabet ophører som going (ikke nødvendigvis insolvent) concern.

Klager har til støtte for klagens klagepunkt A5 anført, at uagtet det ikke af budgettet for 2017/2018 vedlagt intern årsrapport for E A/S for 2016/2017 fremgik, at dette omfatter en væsentlig lånoptagelse, oplyste indklagede på klagerens spørgsmål under generalforsamlingen den 22. november 2017, ifølge referatet:

" ...

På et spørgsmål fra salen, om man med det fremlagte budget ville kunne klare at betale af på et lån og samtidig betale til Selskabets kreditorer, svarede revisoren, at med en afdragsperiode på 10 år ville man kunne holde sig inden for budgettet. I ønskede at se specifikationer vedr. posterne "Administrative omkostninger" og "Lokale omkostninger""

Af det på den følgende generalforsamling fremlagte budgetforslag 1 (*Budget forslag 1 for 2017-2018 – optagelse af lån - E A/S*), fremgår, at budgettet alene er bragt i balance gennem en række omrokeringer, herunder navnlig reduktion af udgifterne til vedligeholdelse. Dette er resumeret i dataudtræk 2013-2018, budgetsammenligning, E. Det gøres derfor gældende, at indklagedes mundtlige oplysning til generalforsamlingen den 22. november 2017 om lånoptagelsen, således som det fremgår af referatet, var urigtig og vildledende og dermed en grov overtrædelse af god revisorskik.

Klager har supplerende anført, at det fremgår af klageskriftet, hvilke oplysninger indklagede burde have indarbejdet i budgetforslag eller givet mundtligt til generalforsamlingen, idet det fremgår, at budgetforslaget, fremlagt på generalforsamlingen den 22. november 2017, ikke gav dækning for lånoptagelsen, som ej heller var anført i budgetforudsætningerne.

Klager har supplerende anført, at de anførte budgetforudsætninger ikke er anført i det budget (*Budget forslag 1 for 2017-2018 – optagelse af lån - E A/S*), som blev behandlet på generalforsamlingen den 22. november 2017, men først i det budget (*budgettet for 2017/2018 vedlagt intern årsrapport for E A/S for 2016/2017*), der blev behandlet på den til ekstraordinære generalforsamling den 14. december 2017.

Klager har til støtte for klagens klagepunkt B henvist til, at intern årsrapport for E A/S for 2013/2014, intern årsrapport for E A/S for 2014/2015, intern årsrapport for E A/S for 2015/2016, og intern årsrapport for E A/S for 2016/2017 med budget for 2017/2018 er vedlagt klagen.

Klager har supplerende anført, at det af indklagede anførte kun kan tages som udtryk for en retsstridig praksis, navnlig da indklagedes argumentation vedrørende øvrige klagepunkter veksler mellem de to forskellige "årsrapporter".

Klager har til støtte for klagens klagepunkt C1 og C2 anført, at der ved mail af 29. november 2017 fra selskabets administration til aktionærene blev udsendt en indkaldelse til ekstraordinær generalforsamling den 14. december 2017. I indkaldelsen stod anført: "*Senere vil administrationen udsende forskellige budgetter.*" Den 5. december 2017 – 9 dage før den ekstraordinære generalforsamling – udsendte selskabet en mail til aktionærene, hvori der indgik to udaterede og uunderskrevne budgetforslag, udarbejdet på indklagedes brevpapir *Budget forslag 1 for 2017-2018 – optagelse af lån - E A/S* og *Budget forslag 1 for 2017-2018- ekstraordinær opkrævning - E A/S*. Klager har opfordret indklagede til at oplyse, om disse budgetforslag foreligger dateret og underskrevet, og i givet fald hvornår og af hvem.

Klager har på baggrund heraf gjort gældende, at uanset om budgetterne foreligger i underskrevet stand er det stridende mod god revisorskik at udsende udaterede og uunderskrevne dokumenter til en bred aktionærkreds.

Klager har supplerende og til den af indklagede anførte sagsfremstilling anført, at den er urigtig. Bestyrelsens budgetforslag blev forkastet af flertallet, hvortil klageren hørte, hvorefter bestyrelsen kollektivt nedlagde sit hverv. Der var således ingen bestyrelse fra 22. november 2017 klokken 22.

Klager har endvidere supplerende anført, at spørgsmålet om lovligheden af den efterfølgende generalforsamling er under behandling ved Retten i Lyngby på grund af seriøse mangler ved indkaldelsen, udpegning af dirigent og fremlæggelse af budgetter, som skete for sent. Derfor er spørgsmålet om dateringen af budgettet væsentligt. Det afgørende er, hvornår budgettet blev underskrevet af Indklagede, og om dette skete før eller efter, at det var underskrevet af direktøren J. Klager har derfor opfordret indklagede til at fremlægge det korrekte daterede budget og dokumentation for dateringen's rigtighed.

Klager har til støtte for klagens klagepunkt C3 anført, at indklagede har ydet en aktiv indsats i forbindelse med selskabets lånoptagelse, der er nærmere beskrevet i *E A/S Nyhedsbrev nr. 14*, uagtet dette er stridende mod selskabets vedtægter. Dette falder muligvis uden for Revisornævnets kompetence, men medtages for at illustrere det samlede billede af indklagedes indsats.

Klager har supplerende til det af indklagede anførte om selskabets vedtægter, om, ”at selskabet ikke må foretage pantsætning i ejendommen, medmindre en række forudsætninger er opfyldt”, anført, at der er tale om et fejlцитat, idet der af vedtægternes § 15 fremgår følgende:

"...

Selskabet må ikke foretage pantsætning eller salg af ejendommen E, beliggende x,(vej) (by), medmindre følgende forudsætninger [...]

..."

I de indtil 2014 gældende vedtægter var formuleringen af vedtægterne § 12, stk. 2, følgende:

"...

Selskabet må ikke foretage pantsætning af ejendommen [...]

..."

Der er således i de gældende vedtægter indført et generelt pantsætningsforbud (altså ikke blot af ejendommen), hvilket giver god mening, idet pantsætningsforbuddet, der i de gamle vedtægter udelukkende knyttede sig til ejendommen, ellers ville kunne omgås i forbindelse med lånoptagelse til vedtægtsstridige formål. I denne forbindelse må det betragtes som en skærpende omstændighed i forbindelse med revisors ansvar, at indklagede selv har medvirket ved pantsætningen og lånoptagelsen, som blev påbegyndt inden regnskabsaflæggelsen for regnskabsåret 2016/17 og (ved vi nu) fuldført i det efterfølgende regnskabsår. Selve den omstændighed, at indklagede optræder som låneformidler, bør få konsekvenser, når indklagedes funktion som uafhængig revisor skal vurderes.

Klager har yderligere supplerende anført, at det af mails af 4. december 2017 fra indklagede henholdsvis den tidligere bestyrelse og det tidligere (status) K, fremgår, at det af indklagede citerede udsagn om, at indklagede ikke har optrådt som låneformidler, ikke er dækkende.

Klager har til støtte for klagens klagepunkt C4 anført, at det fremgår af referatet fra ekstraordinær generalforsamling den 14. december 2018, at dirigenten oplyste følgende:

” ...

Der var lagt to budgetforslag (Budget 1 og Budget 2) samt et ændringsforslag på hjemmesiden som bilag til dette punkt. Budgetforslag 1 var det forslag, der var fremlagt på generalforsamling den 22.11.2017, og det mest vidtgående forslag af de to forslag, der skulle behandles først (...)

... ”

Dirigenten har endvidere i tillæg til referatet vedrørende klagerens indsigelse anført følgende:

” ...

Det er korrekt, at budgetter ikke er udsendt med dagsordenen, men i forbindelse med udsendelsen af dagsordenen. Det er min opfattelse som dirigent, at det udsendte budgetforslag 1, afspejlede det fremsatte budget på den ordinære generalforsamling, blot mere detaljeret baseret på den fremsatte kritik fremsat på den ordinære generalforsamling.

... ”

Klager har henvist til den af klageren udarbejdede sammenholdelse af budgettet indeholdt i den interne årsrapport for E A/S for 2016/17 og budgetforslaget 1 for 2017-2018 – optagelse af lån - E A/S. Af dette Dataudtræk for 2013-2018, budgetsammenligning fremgår med al ønskelig tydelighed, at der ikke i budgettet indeholdt i den interne årsrapport for E A/S for 2016/17 er taget højde for nogen lånoptagelse.

Klager har gjort gældende, at indklagede, som har udarbejdet begge budgetter, ud over til generalforsamlingen den 22. november 2017, jf. pkt. A5, også burde have meddelt dette til generalforsamlingen den 14. december 2017.

Klager har supplerende anført, at kritikken består i, at indklagede, som er den, der har udarbejdet budgetterne, og som var til stede på generalforsamlingen, ikke korrigerede dirigentens fejlagtige oplysning om, at budgettet i bilag 29 er identisk med budgettet i bilag 14.

Klager har til støtte for klagens klagepunkt D1 og D2 henvist til det anførte under punkterne C1 og C2.

Indklagede har indledningsvis anført, at erklæringerne for årene 2013/14, 2014/15 og 2015/16 er afgivet gennem C Statsautoriseret Revisionspartnerselskab. B er sammen med resten af C kontor i (by) efterfølgende tilknyttet D Statsautoriseret Revisionspartnerselskab. Erklæringerne for 2016/17 er afgivet gennem D, der også har assisteret indklagede under klagesagen.

Indklagede har anført bl.a., at E A/S, CVR-nr. xx xx xx xx er et selskab, der er etableret for cirka 25 år siden og ejer et mindre hotel i (by) i (land). Selskabet er et timeshareprojekt og har en spredt aktionærkreds af små timeshareejere, der alle er aktionærer. Selskabet har for nogle år siden fået en henvendelse fra det franske skattevæsen, og dette har ledt til en del rådgiveromkostninger i (land) og (land). Sagen har ikke fået en egentlig afslutning, idet det franske skattevæsen har indstillet kommunikationen, og i den forbindelse er der sket endelig afregning til rådgiverne. Ifølge selskabets bestyrelse m.fl. har klager parallelt med denne klage indsendt forslag til generalforsamlinger de senere år om, at selskabet skal:

1. likvideres og har som led heri forsøgt at indsamle fuldmagter til støtte for dette forslag, angiveligt fordi værdien af ejendommen i regi af timeshare er beskeden, mens den ved salg i et frit marked har en betydelig friværdi

2. klage til Advokatnævnet over advokatregningerne fra skattesagen m.m.

Ingen af de stillede forslag har dog fundet flertal blandt timeshareejerne på generalforsamlingerne. Klager, samt et par mindre aktionærer, har i øvrigt stævnet bestyrelsen for en række forhold ved domstolene samt selv klaget over rådgivere til Advokatnævnet og Revisornævnet. Indklagede skal naturligvis beklage kontroverserne mellem klager og selskab, og indklagede håber, at de finder en tilfredsstillende løsning for alle parter. Indklagede skal dog overordnet anføre, at den udvidede tilsynspligt, som klager tillægger et selskabs revisor, er uden baggrund i lovgivningen, og at en række af forholdene i klagepunkterne for indklagede indeholder en sammenblanding af ledelsens og dirigentens opgaver med revisors opgaver.

Indklagede har vedrørende klagepunkt A indledningsvist generelt anført, at selskabet i 2013 fik en gennemgang af det (land) skattevæsen, som medførte, at selskabet skulle svare på en række forhold. Denne sag styredes af selskabets advokat F bl.a. gennem anvendelse af skatterådgivere i (land). Bestyrelsen havde en aftale med advokaten om, at der skulle faktureres ved sagens afslutning. I årsrapporterne for årene 2013/14 - 2016/17 er løbende afsat omkostninger til advokat, skatterådgivere m.m. vedr. den anførte skattesag i (land) samt afledte forhold heraf. Skattesagen og omkostningerne hertil er omtalt dels kort i ledelsesberetningen i den officielle årsrapport og det interne regnskab samt detaljeret på generalforsamlingerne og interne nyhedsbreve til timeshareejerne fra bestyrelsen. Der har de enkelte år været udgiftsført omkostninger til skatterådgivere og advokater, baseret på modtagne regninger fra disse, samt afsat skyldige omkostninger baseret på advokatbreve m.m. Sagen med skattevæsenet ”løb ud i sandet” i 2016, og man har ikke hørt fra skattevæsenet siden. Bestyrelsen har derfor valgt at afregne med F i 2017/18.

I regnskabsåret 2017/18 er afregnet de væsentligste udstående notaer vedr. denne assistance. Det har hele vejen været bestyrelsens forventning, at man for at finansiere betalingen af disse regninger enten ville optage et lån eller opkræve et ekstraordinært bidrag fra timeshareejerne. Det har tidligere været praktiseret at opkræve en sådan ekstraordinær opkrævning. Selskabet har på intet tidspunkt været i en situation, hvor der kunne være tvivl om selskabets fremtidige drift (going concern), da selskabets egenkapital igennem perioden har ligget omkring 10 mio. DKK baseret på optagelse af ejendommen til kostpris. Bestyrelsen har vurderet ejendommens værdi til at være mindst 10 mio. DKK over bogført værdi, og vi har ikke fundet grundlag for at anlægge en anden vurdering. Der har således været en betydelig solvens i selskabet, og det har hele tiden været muligt at finansiere de udestående regninger med opkrævning af et ekstraordinært bidrag eller optagelse af lån.

På ekstraordinær generalforsamling i december 2017 blev fremlagt to budgetter, der dels var baseret på indbetaling af et ekstraordinært bidrag i størrelsen DKK 2-3.000 pr. lejlighed, dels optagelse af et lån på 2,5 mio. DKK. Generalforsamlingen vedtog optagelse af lånet, hvilket er gennemført i regnskabsåret 2017/18, hvorved udestående med skatterådgivere og advokater er betalt. Der er i det interne regnskab udarbejdet en meget detaljeret note, hvor man kan følge hensættelsen og de løbende afregninger.

Indklagede har vedrørende klagepunkt A1 anført, at klager i Dataudtræk 2013-2018, Særlige poster, E har udarbejdet en opstilling og anført en række spørgsmål til poster og totaler. Indklagede har forståelse for, at klager ønsker en række oplysninger til en eller flere retssager og klager over selskabets rådgiver i skattesagen. Indklagede har dog ikke mulighed for at supplere de af ledelsen af lagte regnskaber med yderligere oplysninger og specifikationer, da dette er omfattet af tavsheds-

pligt. Indklagede har henvist klager til at henvende sig til ledelsen for svar på disse spørgsmål. Indklagede har afvist, at der er grundlag for at tage forbehold og/eller anføre supplerende oplysninger vedrørende dette forhold i revisionspåtegninger i årsrapporterne for selskabet aflagt i perioden 2013/14 – 2016/17.

Indklagede har supplerende anført, at det skal bekræftes, at indklagede har assisteret ledelsen med opstilling af selskabets regnskabsmateriale. Ledelsen har ansvaret for udarbejdelse af en årsrapport, og dette er bekræftet i ledelsens regnskabspåtegning samt i en særskilt regnskabserklæring, der hvert år er afgivet af selskabets ledelse til indklagede som selskabets revisor. Indklagede kan derfor ikke bekræfte, at ledelsen så blot efterfølgende har underskrevet. Indklagede har derfor gentage, at der ikke kan gives yderligere specifikationer til supplement eller uddybning af årsrapporten. Indklagede endvidere anført, at omkostninger til skattesagen, og hvad der henstår ubetalt, er trukket ud særskilt og i en specifikationsgrad, der ikke på nogen måde retfærdiggør et forbehold for fejl eller mangler.

Indklagede har vedrørende klagepunkt A2 anført, at revisionen ikke har omfattet ledelsesberetningen, og indklagede derfor må afvise, at det er relevant at drøfte forbehold og/eller supplerende oplysninger vedrørende dette forhold.

Indklagede har supplerende anført, at skattesagen er omtalt i årsrapportens noter for eventualforpligtelser samt i internt regnskabs specifikationer til resultatopgørelse og balanceposter

Indklagede har vedrørende klagepunkt A3 opfordret klager til at redegøre for, hvilke fejl eller mangler klager mener, der måtte være i regnskabets omtale eller behandling af begivenheder indtruffet efter regnskabsårets slutning.

Indklagede har supplerende anført, at gælden ikke har været indregnet som langfristet gæld på noget tidspunkt, samt at det må stå for klagers egen regning, om aftaleforholdene er uigennemsigtige eller ej, og at gælden til advokaten skulle betales, men at der som tidligere anført var flere selvstændige muligheder for finansiering.

Indklagede har vedrørende klagepunkt A4 anført, at selskabet generelt er meget velkonsolideret, og herunder i regnskabet for 2016/17 har:

- en ejendom til kostpris på t. DKK 12.731 (og en ekstern vurdering af markedsværdi på over t. DKK 20.000)
- likvide beholdninger på t. DKK 648
- en egenkapital på t. DKK 9.876
- en soliditet på over 70% (på ejendom optaget til kostpris)
- en fastlagt finansiering af selskabets gæld over 10 år

og hertil har:

- en stabil indtjening på over t. DKK 2.000
- adgang til at indkræve yderligere timesharebidrag fra aktionærer
- mulighed for at optage lån

- mulighed for at sælge ejendommen.

Drøftelserne i aktionærkredsen om finansiering af omkostningerne til selskabets rådgivere vedrørende skattesagen har efter indklagedes opfattelse ikke en karakter, der medfører usikkerhed om selskabets fortsatte drift. Indklagede må derfor afvise, at der er grundlag for at tage forbehold og/eller anføre supplerende oplysninger vedrørende dette forhold i revisionspåtegninger i årsrapporterne for selskabet aflagt i perioden 2013/14 – 2016/17.

Indklagede har supplerende anført, at det fastholdes, at vedtægterne regulerer mulighederne for pantsætning, men ikke låntagning som sådan.

Indklagede har vedrørende klagepunkt A5 anført, at det af ledelsen udarbejdede budget i lighed med tidligere år blev præsenteret på generalforsamlingen d. 22. november 2017, og havde til formål at ligge til grund for drøftelse og en beslutning om at forhøje ugeafgifterne fra timeshareejerne med 10%, for derved bl.a. at kunne finansiere betaling af gælden til Advokatfirmaet F. Det skal anføres, at det ikke er korrekt, at budgettet ikke giver dækning for lånoptagelsen, ligesom at dette ikke skulle være anført i budgetforudsætningerne.

I budgetforudsætningerne er specifikt anført følgende:

Driftsbudget

Omsætning

Ugeafgifter er medtaget med en stigning på 10 % i forhold til budgettet regnskabsåret 2016/17. Fra og med 2018/19 budgetteres med en stigning på 2 % om året.

Kapacitetsomkostninger

Kapacitetsomkostninger er budgetteret ud fra tidligere års erfaringer og under hensyntagen til de i 2016/17 igangsatte handlingsplaner.

Omkostningerne budgetteres med en generel stigning på 2 % om året, medmindre der er andre forhold der gør sig gældende.

Finansiering/renter

Nyt lån er lagt ind i budgettet med likviditetspåvirkningen. Det er således både afdrag og renter. Dette vil afvige i forhold til det realiserede resultat i budgetårene, da afdragene ikke påvirker resultatet.

Oplægget blev ikke vedtaget af generalforsamlingen. Generalforsamlingen ønskede en mere detaljeret drøftelse af budgetterede omkostninger primært til vedligeholdelse og af ugeafgifter, hvorfor der blev indkaldt til en ekstraordinær generalforsamling, hvor budgettet kunne drøftes baseret på yderligere en model 2, baseret på en ekstraordinær opkrævning på én gang for at finansiere gæld og vedligeholdelse.

Indklagede har yderligere supplerende anført, at budget for 2017/2018 vedlagt intern årsrapport for E A/S for 2016/17 ikke er et budget, men det interne regnskab for 2016/17.

I forbindelse med generalforsamlingen d. 22.11.2017 var det ledelsens ønske at fremlægge og drøfte et 5-års budget. Indklagede har assisteret med at opstille dette, og det er fremsendt til ledelsen d. 14.11.2017. Heraf fremgår både indklagedes erklæring og budgetforudsætninger. I lighed med tidli-

gere år er der i det interne regnskab vist en kolonne med regnskabsårets og næste års budget. Næste års budget, der er første år i 5-års budgettet, har ledelsen valgt at vise i det interne regnskab. Dette bruges til at understøtte gennemgangen af det kommende års aktiviteter vedr. vedligeholdelse m.m. på generalforsamlingen. Indklagede har henvist til erklæring på det interne regnskab baseret på ISRS 4410.

Indklagede har vedrørende klagepunkt B anført, at de omtalte regnskaber er benævnt ”Intern årsrapport” i årene 2013/14, 2014/15 og 2015/16, mens opgørelsen er benævnt ”Internt årsregnskab” i 2016/17. Der er i alle årene aflagt en ”Årsrapport” i overensstemmelse med årsregnskabsloven. Årsregnskabslovens § 2, stk. 4 er affattet således:

” ...

Stk. 4. Et regnskab, som en virksomhed udelukkende udarbejder til eget brug, er ikke en årsrapport efter denne lov. Aflægger en virksomhed et regnskab, der ikke er en årsrapport efter denne lov, må det ikke betegnes som årsrapport, og det skal såvel i form som indhold fremstå, så det ikke kan forveksles med en sådan årsrapport.

...”

De fremlagte regnskaber er ikke betegnet som ”Årsrapport” og fremstår af både navn, form, erklæring fra ledelse og revisor samt indhold således, at dette ikke kan forveksles med den officielle årsrapport aflagt efter årsregnskabsloven. Det tilføjes, at benævnelserne ”Intern årsrapport” og ”Internt årsregnskab” standard har været anvendt af respektive C og D i al den tid årsregnskabslovens § 2, stk. 4, har været formuleret således, og at det hverken har givet anledning til drøftelser eller misforståelser hos kunder eller myndigheder.

Indklagede har vedrørende klagepunkt C anført, det kan bekræftes, at indklagede assisterede med at udarbejde to budgetoplæg til den ekstraordinære generalforsamling d. 17. december 2017. Budgetterne foreligger underskrevet af revisor og selskabets ledelse. Formålet med den ekstraordinære generalforsamling og de to budgetter var at drøfte hvilken model, der skulle anvendes for at finansiere betalingen af honorarer til skatterådgivere og advokater, som omtalt under pkt. A. Flertallet på den ordinære generalforsamling havde ønsket at tage stilling til, om betalingen heraf skulle ske ved en ekstraordinær indbetaling af timesharebidrag eller ved optagelse af et lån til betalingen, og en efterfølgende mindre forhøjelse af timesharebidraget de efterfølgende 10 år. Denne beslutning skulle foretages på basis af et 10-års budget for hver af disse modeller.

Indklagede har supplerende til det af klager anførte om, at der eventuelt ingen bestyrelse var efter 22. november 2017, og konsekvenserne heraf, anført, at det ikke har betydning for indklagedes svar, bl.a. fordi budgetterne til brug for den ekstraordinære generalforsamling er underskrevet af selskabets direktør.

Indklagede har vedrørende klagepunkt C1 og C2 anført, at indklagede ikke er bekendt med, hvornår og hvordan budgetforslaget eller andet materiale til aktionærene blev fremsendt. Indklagede har bl.a. derfor ikke haft anledning til at stoppe dette. Selskabet har alle år anvendt en erfaren advokat som dirigent på generalforsamlinger. Det er indklagedes opfattelse, at det er dirigenten, der tager stilling til generalforsamlingens lovlighed og beslutningsdygtighed, og det er også sket her, jf. eksempelvis referat fra generalforsamlingen den 22. november 2017 i E A/S. Det er efter indklagedes opfattelse generelt ikke en revisors opgave at tage stilling til sådanne forhold og slet ikke, hvor en erfaren advokat træffer beslutninger på en generalforsamling om sådanne formelle forhold.

Indklagede har supplerende anført, at underskrifterne på budgetterne er dateret 14. december 2017.

Indklagede har vedrørende klagepunkt C3 anført, det af selskabets vedtægters §15 fremgår, at selskabet ikke må foretage pantsætning i ejendommen, medmindre en række forudsætninger er opfyldt. Det omtalte lån har imidlertid ikke pant i ejendommen, og lånet er derfor ikke underlagt disse forudsætninger. Dette er bekræftet af selskabets advokater. Indklagede må derfor afvise, at lånet er i strid med vedtægterne. Der ses derfor ingen grund til ikke at indarbejde forbehold eller lignende for et sådant lån i et budget eller påtale forholdet på en generalforsamling. Indklagede har opfordret klager til at begrunde, hvorfor en lånoptagelse i det konkrete tilfælde er i strid med vedtægterne.

Indklagede har supplerende anført, at selskabet uanset vedtægternes umiddelbare forbud mod pantsætning af ejendommen kan gennemføre en sådan pantsætning, hvis $\frac{3}{4}$ af bestyrelsen beslutter dette m.m. jf. vedtægternes § 15 og § 18. Der var således ikke grundlag for, at indklagede på forhånd skulle have underkendt en pantsætning, uanset om ejendommen efterfølgende ved optagelse af lånet blev pantsat, hvilket tillige skal påpeges, at den ikke blev, da sikkerheden for lånet endte med at blive virksomhedspant.

Indklagede har endvidere supplerende anført, at det klart må afvises, at indklagede har optrådt som låneformidler. Indklagede har assisteret med budgetter, samt foreslået ledelsen flere långivere, herunder L,M samt N, som det så endte med at ledelsen valgte. Indklagede har ikke assisteret med forhandlinger eller lign. med långiver, men alene fremsendt materiale til dem efter aftale med ledelsen.

Indklagede har yderligere supplerende anført, at mails udvekslet med ledelsen i Timeshare projektet kun er udvalgte mails, hvor indklagede videregiver informationer fra långiver til ledelsen. Klagers påstand om, at indklagede skulle have medvirket som låneformidler er på ingen måde korrekt. Der har ved optagelse af lånene ganske rigtig medvirket en professionel låneformidler, O.

Indklagede har vedrørende klagepunkt C4 anført, der på den ekstraordinære generalforsalg blev fremlagt to forslag, baseret på to hovedprincipper for sikring af likviditet til betaling af gæld, vedligeholdelse m.m.

- Model 1 – Optagelse af et lån på i alt 2,5 mio., med en stigning i ugeafgifter på ekstraordinært 10%
- Model 2 – en ekstraordinær opkrævning på et års ugeafgift til betaling af gæld m.m.

Model 1 er samme model der lå til grund for budgettet, der blev fremlagt på den ordinære generalforsamling. Bestyrelsen havde dog været budgettet detaljeret igennem og havde foretaget visse mindre ændringer af omkostningsposter, ligesom lånetilbud nu var så langt, at de konkrete renter og afdrag kunne indarbejdes mod hidtil budgetterede ydelser.

Det er således indklagedes vurdering, at det er korrekt anført i referatet, at *"budgetforslag 1 var det forslag der blev fremlagt på generalforsamlingen d. 22.11.2017"*, idet dette uændret afspejler Model 1, og at der naturligt nok var foretaget en opdatering af beløbene til de forventninger til fremtiden, som ledelsen havde på dette tidspunkt.

Indklagede har supplerende anført, at Retten i Lyngbys dom af xx. (måned) (år) delvist omhandler en række af klagepunkterne i nærværende sag, og at klager ikke fik medhold i nogen af de anlagte påstande.

Indklagede har vedrørende klagepunkt D henvist til det anførte under punkt C1 og C2.

Revisornævnets begrundelse og afgørelse:

Klagepunkt A1-5

Indledningsvis bemærker Nævnet, at det er ledelsen, der har ansvaret for at udarbejde og aflægge en årsrapport, der giver et retvisende billede af selskabets økonomiske forhold i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Det fremgår af sagen, at der i årsrapporterne for perioden 2013/2014-2016/2017 løbende er afsat beløb til omkostningerne vedrørende advokatbistand, skatterådgivning mv. i forbindelse med den verserende skattesag i (land). Sagen er endvidere omtalt i ledelsesberetningerne i de pågældende årsrapporter, herunder ligeledes i de interne årsrapporter samt i nyhedsbrevene fra selskabets bestyrelse til timeshareejerne.

Det fremgår af årsrapporterne, at selskabets egenkapital i perioden har været omkring 10 mio. kr., og at selskabet generelt i perioden var velkonsolideret. Således har det i hele perioden været muligt at finansiere selskabets rådgivergæld enten ved opkrævning af ekstraordinært bidrag eller optagelse af lån. Nævnet lægger på den baggrund til grund, at der ikke har været grundlag for at tage forbehold eller anføre supplerende oplysninger om selskabets fortsatte drift. Der blev på den ekstraordinære generalforsamling den 14. december 2017 fremlagt et budget baseret på indbetaling af et ekstraordinært bidrag og et budget baseret på optagelse af lån på 2,5 mio. kr. Det blev på generalforsamlingen vedtaget, at der skulle optages lån, hvilket blev gennemført i regnskabsåret 2017/2018, hvor rådgivergælden således også blev betalt.

Henset til at forholdene er belyst tydeligt for timeshareejerne, finder Nævnet ikke grundlag for hverken for hvert enkelt punkt eller samlet at kritisere, at indklagede ikke forsynede revisionspåtegningerne med en supplerende oplysning eller tog forbehold herfor.

Indklagede frifindes herefter for disse klagepunkter.

Klagepunkt B

Af årsregnskabslovens § 2, stk. 4, fremgår, at såfremt en virksomhed aflægger et regnskab, der ikke er en årsrapport efter årsregnskabsloven, må det ikke betegnes som årsrapport, og det skal såvel i form som indhold fremstå, så det ikke kan forveksles med en sådan rapport.

Nævnet finder, henset til at regnskaberne er benævnt *intern* årsrapport, bortset fra regnskabet for 2015/2016, der er benævnt internt årsregnskab, og at dokumenternes indhold, herunder erklæringerne fra ledelsen og revisor fremstår således, at de ikke kan forveksles med de eksterne årsrapporter, at indklagede ikke har tilsidesat god revisorskik.

Indklagede frifindes herefter for dette klagepunkt.

Klagepunkt C1 og C2 og D

Det fremgår af sagen, at indkaldelse til ekstraordinær generalforsamling samt udsendelse af budgetforslag skete ved mail fra selskabets administration. Da indklagede ikke forestod udsendelse af

budgetforslag og i øvrigt ikke var bekendt med datoen for udsendelsen af materialet, finder Nævnet, at indklagede ikke herved har tilsidesat god revisorskik.

Nævnet finder endvidere, at såfremt der foreligger en tilsidesættelse af generalforsamlingens lovlighed og beslutningsdygtighed samt øvrige formaliteter, påhviler ansvaret herfor bestyrelsen.

Indklagede frifindes herefter for disse klagepunkter.

Klagepunkt C3

Efter indklagedes oplysninger, herunder oplysningerne om en navngiven person fra O, der bistod ved lånoptagelsen, lægger Nævnet til grund, at indklagede ikke optrådte som låneformidler, men blot bistod med blandt andet fremsendelse af budgetter.

Nævnet bemærker, at det fremgår af indklagedes oplysninger, at det omtalte lån ikke har pant i ejendommen, hvorfor lånet ikke er underlagt det umiddelbare pantsætningsforbud i selskabets vedtægter.

Indklagede frifindes herefter for dette klagepunkt.

Klagepunkt C4 og D

Det fremgår af sagen, at der på den ordinære generalforsamling blev fremlagt et budgetforslag baseret på optagelse af lån. På den ekstraordinære generalforsamling blev der fremlagt to budgetforslag, hvoraf det ene ligeledes var baseret på optagelse af lån, og således opbygget efter samme model, som det på den ordinære generalforsamling fremlagte budget. Nævnet finder på denne baggrund ikke grundlag for at kritisere, at indklagede ikke meddelte dette på generalforsamlingen.

Nævnet bemærker generelt om klagepunkterne C og D, at indklagede som revisor ikke har noget selvstændigt ansvar for, hvordan selskabets ledelse, som revisor ikke er en del af, agerer i forbindelse med generalforsamlingens afholdelse, herunder med hensyn til indkaldelse, oplysninger til aktionærerne i denne forbindelse og dirigentens dispositioner på generalforsamlingen.

Indklagede frifindes herefter tillige for disse klagepunkter.

Thi bestemmes:

Indklagede, statsautoriserede revisor B frifindes.

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

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 undtagesvis tillade, at kendelsen indbringes efter udløbet fristen, når ansøgning herom indgives inden 6 måneder efter, at kendelsen er meddelt den pågældende.

Henrik Bitsch