

Den 22. december 2017 blev der i

Sag nr. 105/2016

Erhvervsstyrelsen (tidligere Revisortilsynet)

mod

registeret revisor A

afsagt sålydende

kendelse:

Ved skrivelse af 3. juni 2016 har Erhvervsstyrelsen (tidligere Revisortilsynet) i medfør af revisorlovens § 43, stk. 3, indbragt registeret revisor A for Revisornævnet.

Erhvervsstyrelsen har oplyst, at indklagede har været godkendt som registreret revisor fra den 28. oktober 1987 og har været tilknyttet Revisionsvirksomhed B, cvr. nr. xx xx xx xx, fra den 20. februar 2004, og har været tilknyttet C ApS, cvr. nr. xx xx xx xx, fra den 13. november 2012.

Klagen:

Erhvervsstyrelsen, tidligere Revisortilsynet, har fremsat følgende klagepunkter:

- a) Revisors dokumentation af revisionen af den ændrede regnskabspraksis vedrørende virksomhedens indregning af leasingkontrakterne i koncernregnskabet for 2013 for D ApS er utilstrækkelig.
- b) Revisor skulle have aflagt et forbehold i revisionspåtegningen i årsrapporten for 2013 for, at D ApS har indregnet alle finansieringsindtægterne fra leasingkontrakterne i regnskabsposten "Tilgodehavende Finansieringsindtægter" uden at klassificere finansieringsindtægterne som henholdsvis langfristede og kortfristede tilgodehavender i koncernbalancen eller givet tilsvarende oplysninger om klassifikationen i noterne.
- c) Revisor har ikke omtalt revisionen af koncernregnskabet i moderselskabets revisionsprotokollat, herunder en omtale af revisionen af ændringen af den anvendte regnskabspraksis af leasingkontrakterne.

Sagsfremstilling:

Revisionsvirksomheden B blev af Revisortilsynet udtaget til kvalitetskontrol i 2014. Af kvalitetskontrollantens erklæring af 14. januar 2016 fremgår blandt andet, at der til revisionsvirksomheden var knyttet 1 kontorsted med 9 godkendte revisorer, hvoraf 7 var berettigede i revisionsvirksomheden efter interne regler til at underskrive de i revisorlovens § 1, stk. 2, omhandlede erklæringer. Revisionsvirksomheden afgiver ikke erklæringer med sikkerhed for kunder, der er omfattet af revisorlovens § 21, stk. 3. Erklæringen indeholder følgende forbehold og konklusion:

” ...

Forbehold

I 1 af de 9 gennemgåede sager er det konstateret, at revisor ikke har haft den fornødne dokumentation for regnskabs overholdelse af årsregnskabslovens bestemmelser om indregning, ligesom årsregnskabet var behæftet med enkelte væsentlige mangler, hvorfor der burde have været taget forbehold herfor i revisionspåtegningen.

Konklusion

Ved den udførte gennemgang er vi ikke blevet bekendt med forhold, der giver anledning til at konkludere, at der ikke er etableret, implementeret og anvendt et hensigtsmæssigt kvalitetsstyringssystem.

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

Det fremgår af kontrollantens oplysninger, at kvalitetskontrollanten ved enkeltsagskontrollen har udtaget blandt andet indklagede som en af de efter interne regler underskriftberettigede godkendte revisorer.

Vedrørende selskabet D ApS (revision):

Indklagede har den 27. maj 2014 afgivet revisionspåtegning uden forbehold og uden supplerende oplysninger på koncernregnskabet og årsregnskabet for D ApS for regnskabsåret 2013.

Det fremgår blandt andet af årsrapporten for koncernen D ApS for 2013, at årets resultat for koncernen var på 10.547.894 kr. (3.984 t.kr. i 2012), at balancesummen udgjorde 315.794.987 kr. (315.169 t.kr. i 2012), at koncernens tilgodehavender var på 243.780.240 kr. (180.206 t.kr. i 2012), at koncernens tilgodehavende finansieringsindtægter udgjorde 187.424.356 kr. (180.206 t. kr. i 2012) samt at koncernens egenkapital var på 73.848.553 kr. (63.301 t.kr. i 2012).

Det fremgår blandt andet af årsrapporten for moderselskabet D for 2013, at årets resultat for moderselskabet var 9.481.288 kr. (3.461.000 kr. i 2012), at balancesummen udgjorde 77.535.520 kr. (69.333.000 kr. i 2012) samt at moderselskabets egenkapital var på 71.291.382 kr. (61.810.000 kr. i 2012).

Følgende fremgår i øvrigt af ledelsesberetningen:

” ...

Koncernoversigt

Moderselskab

D ApS

100 % ejede datterselskaber

E A/S

F ApS

G ApS

90 % ejede datterselskaber

H ApS

I ApS

J ApS

51 % ejet datterselskab

K

Hovedaktivitet

D ApS er moderselskab for nedenstående 100 %, 90 % eller 51 % ejede datterselskaber.

E A/S er en moderne produktionsvirksomhed indenfor byggebranchen med hovedvægten på udvikling, produktion og salg af byggerier baseret på lette konstruktioner med et lavt energiforbrug og med forskellige former for klimaskærme, træ – tegl – stål – cementbaserede plader – alt efter hvilket ønske bygherren har til sit byggeri. Produktionen sker som modul- eller elementbyggeri i vores haller i [By]. Når modulerne er klar til at forlade vore produktionshaller, er de enkelte moduler 90 % færdigproduceret, og de sidste 10 % færdiggøres på byggepladsen.

Opgaverne udføres i total- eller hovedentreprise overalt i Danmark. Der er et bredt anvendelsesområde for denne type byggeri, eksempelvis som tagboliger på eksisterende bygninger, plejecentre, hospitalsbygninger, administrationsbygninger, undervisningslokaler mv., enten som blivende byggeri eller flytbare moduler.

Herudover udfører E A/S entreprisearbejde, ejendomsrenovering samt almindeligt tømrerarbejde med vægt på høj håndværksmæssig kvalitet.

F ApS ejer ejendommene [Vej] xx samt [Vej] xx-xx samt grunden [Vej]xx, alle beliggende i [By], og disse ejendomme er domicil for E A/S. Selskabet har endvidere en portefølje af udlejningspavilloner produceret af E A/S for udlejning til såvel det offentlige som til private virksomheder. Der er tale om fleksible pavilloner der kan anvendes til mange formål, eksempelvis til kontorlokaler, undervisningslokaler o. lign., og udlejningen sker i såvel kortere som længere perioder.

G ApS ejer ejendommen [Vej]xx i [By] der anvendes af de øvrige selskaber som værkstedbygning for arbejde der udføres på [Region].

H ApS er et selskab, der beskæftiger sig med udlejning af større projekter inden for modulbyggeri, pavilloner og flexhuse på langtidskontrakter.

Anvendelsesmulighederne for disse modulbyggerier, pavilloner og flexhuse er talrige idet der kan være tale om administrationslokaler, undervisningslokaler, institutionslokaler mv.

I ApS er et selskab, der beskæftiger sig med udlejning af større projekter inden for modulbyggeri, pavilloner og flexhuse på langtidskontrakter.

Anvendelsesmulighederne for disse modulbyggerier, pavilloner og flexhuse er talrige idet der kan være tale om administrationslokaler, undervisningslokaler, institutionslokaler mv.

J ApS er et selskab, der beskæftiger sig med udlejning af større projekter inden for modulbyggeri, pavilloner og flexhuse på langtidskontrakter.

Anvendelsesmulighederne for disse modulbyggerier, pavilloner og flexhuse er talrige idet der kan være tale om administrationslokaler, undervisningslokaler, institutionslokaler mv.

K ApS beskæftiger sig primært med smedearbejde og stålkonstruktioner, hvoraf en større del er underleverancer til E A/S

... ”

Det fremgår af anvendt regnskabspraksis for koncernen og årsregnskabet:

” ...

Generelt

Årsrapporten er aflagt i overensstemmelse med årsregnskabslovens bestemmelser for en mellemstor klasse C-virksomhed.

Ændringer i anvendt regnskabspraksis

Anvendt regnskabspraksis er ændret på følgende områder:

Vi har omklassificeret udlejningsenhederne tilhørende H, I og J fra at være anlægsaktiver til omsætningsaktiver. Omklassificeringen betyder at anlægsaktiverne fordeles således: Ikke udlejede enheder klassificeres som varelager fra tilknyttede virksomheder. Udlejede enheder klassificeres som tilgodehavende finansieringsindtægter

Årsagen til ændringen er at lejeaftalerne på udlejningsenhederne oftest forlænges, og dette gør at vi anser det for at være finansiel leasing.

Endvidere foretages der fuld eliminering i koncernen.

Som følge af praksisændringen er årets resultat forøget med TDKK 14 (sidste år nedsat med TDKK 55). Anlægsaktiver nedsat med TDKK 202.143 (sidste år nedsat med TDKK 199.709). Varelageret er forøget med TDKK 14.737 (sidste år forøget med TDKK 19.430). Tilgodehavender er forøget med TDKK 187.424 (sidste år forøget med TDKK 180.206). Egenkapitalen er forøget med TDKK 14 (sidste år nedsat med TDKK 55).

Bortset fra ovennævnte områder er den anvendte regnskabspraksis uændret i forhold til sidste år. ...”

Indklagede har året forinden, den 22. maj 2013, afgivet revisionspåtegning uden forbehold, men med supplerende oplysninger på koncernregnskabet og årsregnskabet for D ApS for regnskabsåret 2012. Følgende fremgår blandt andet af erklæringen:

” ...

Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.

Konklusion:

Det er vores opfattelse, at årsregnskabet giver et retvisende billede ...

Supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet

Opmærksomheden henledes på ledelsens påtegning omkring eliminering af koncerninterne avancer ved handler af hele pavilloner/flexhuse til udlejning.”

Det fremgår af note 12 til års- og koncernregnskabet, at koncernens resultat var målt til 3,4 mio. kr. Det fremgår videre, at såfremt der blev foretaget en eliminering af koncerninterne avancer, ville koncernens resultat være målt til -2,9 mio. kr.

Af ledelsespåtegningen for årsrapporten for D for regnskabsåret 2012 fremgår blandt andet følgende:

” ...

Koncernens drift og balance herunder egenkapital er udarbejdet uden at de koncerninterne avancer ved handler af hele pavilloner/flexhuse til udlejning er passiveret/elimineret.

Alle overdragne pavilloner er udlejet til eksterne lejere til en leje der modsvarer forrentning og afskrivning af enhederne indenfor disses levetid

Der er således tale om et anlægsaktiv, og det er samtidigt sikret at den aktiverede værdi maksimalt udgør hvad aktivet kan sælges til i handel og vandel.

På denne baggrund vurderer ledelsen at en eliminering af avancenen – der vil [medføre] en væsentlig nedgang i egenkapitalen i koncernen – ikke giver et retvisende billede af koncernens resultatopgørelse og balance.

I note 12 er anført hvilken påvirkning det ville have på årsregnskabet, såfremt en eliminering foretages.

...”

Der fremgår i sagsmaterialet en oversigt over projekterne fra datterselskaberne, H ApS, I ApS og J. Der er ikke gengivet herfra i sagsfremstillingen, men oversigten har indgået i Revisornævnets sagsbehandling.

På forsiden af kvalitetskontrollantens bilag 4, arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, fremgår blandt andet, at selskabet er under regnskabsklasse C.

Det fremgår af den overordnede konklusion for kvalitetskontrollantens redegørelse for den udførte gennemgang, at opgaven vedrørende den udførte revision af årsrapport for 2013 for D ApS for regnskabsåret 2013 er behæftet med følgende væsentlige fejl og mangler:

” ...

- *Under omsætningsaktiver er indeholdt en post på 187,4 mio. kr. benævnt ”Tilgodehavende finansieringsindtægter”. Posten, der udgør 59 % af balancesummen, er ikke nærmere forklaret i regnskabet eller under anvendt regnskabspraksis, bortset under afsnittet om ændring i anvendt regnskabspraksis. Posten vedrører tilgodehavende leasingbetalinger på udlejningsmateriel og modsvarer den nedskrevne regnskabsmæssige værdi af udlejede enheder (pavilloner). Posten fremstår som et omsætningsaktiv med forfald inden 1 år. Da tilgodehavende vil blive indbetalt over en længere årrække, burde der have været en note med oplysning om den del, der forfalder efter 12 måneder (jf. ÅRL § 26), alternativt burde en væsentlig del af beløbet have været opført under finansielle anlægsaktiver. De manglende oplysninger om tilgodehavendets karakter og forfald giver et væsentlig misvisende billede af selskabets likviditetsmæssige status, hvorfor der burde have været taget forbehold i revisionspåtegningen for de manglende oplysninger om tilgodehavendets delvise forfald efter 1 år. Forholdet har ingen betydning for vurderingen af selskabets going concern evne, som der ikke vurderes at være problemer med. Posten opstår i forbindelse med, at selskabet i 2013 har ændret regnskabspraksis fra at behandle hovedparten af udlejningsmaterielet som operationel leasing (under anlægsaktiver) til en behandling som finansiell leasing (under omsætningsaktiver), jf. forklaringen under anvendt regnskabspraksis på side 10 i regnskabet.*
- *Ændring i anvendt regnskabspraksis fra og med 2013 for udlejningsmateriel (pavilloner) begrundes under anvendt regnskabspraksis med, at lejeaftalerne på udlejningsmateriel oftest forlænges og dermed gør, at det kan anses som finansiell leasing. Regnskabsmæssig behandling som leasingtilgodehavende (finansiell leasing) forudsætter sædvanligvis, at en eller flere af følgende indikatorer foreligger:*
 - *at der foreligger en lejekontrakt, hvor nutidsværdien af de ydelser, som lejer på tidspunktet for indgåelse af leasingaftalen som minimum er forpligtet til at betale, i al væsentlighed svarer til værdien af aktiverne*
 - *at det er overvejende sandsynligt, at leasingtager overtager aktivet ved lejeaftalens udløb*
 - *at lejer har en fordelagtig købsoption eller lejeoption ved kontraktens udløb*
 - *at lejeaftalen dækker størstedelen af aktivets levetid*
 - *at aktiverne i form af pavilloner ikke kan anvendes af andre*
 - *at leasingtager ved aftalens udløb skal dække leasinggivers eventuelle tab på aktivet.*

Som nævnt nedenfor har ændringen i regnskabspraksis væsentlig betydning for regnskabet, idet ændringen også retter op på den manglende eliminerings af betydelige interne avancer i tidligere regnskaber, idet interne avancer kun kan undlades elimineret, hvis udlejningsmateriellet behandles som finansiel leasing og dermed regnskabsmæssigt anses for solgt ud af koncernen.

Da der således er tale om et særdeles væsentligt forhold for regnskabet, burde der efter min opfattelse have været udarbejdet fyldestgørende dokumentation for, at ovennævnte indikationer for finansiel leasing er til stede. Det oplyses i regnskabet, at lejekontrakterne, der efter det oplyste på indgåelsestidspunktet sædvanligvis har løbetid på 2 – 5 år, oftest forlænges, hvorfor det er revisors vurdering, at den først anførte indikation er opfyldt. Der foreligger imidlertid ikke revisionsmæssig dokumentation for, at det er overvejede sandsynligt, at samtlige lejekontrakter vil få en løbetid, som sikrer, at nutidsværdien af ydelserne i al væsentlighed svarer til værdien af aktiverne. Dette kunne f.eks. være i form af en opstilling af samtlige kontrakter inkl. afsluttede kontrakter i tidligere år med angivelse af faktisk løbetid og samlet betaling i forhold til aktivets værdi. Det er således efter min opfattelse ikke dokumenteret eller sandsynliggjort, at betingelserne for at betegne leasingkontrakterne for finansiel leasing er opfyldt, som er betingelsen for at indregne et leasingtilgodehavende i stedet for et udlejningsaktiv under materielle anlægsaktiver.

Såfremt ovennævnte ikke kan dokumenteres eller sandsynliggøres burde der have været taget forbehold for den regnskabsmæssige behandling af udlejningsaktiver, samt for manglende eliminerings af interne avancer, jf. nedenfor.

- *Om en lejekontrakt ved udleje af pavilloner er finansiel eller operationel leasing skal i øvrigt fastlægges på tidspunktet for kontraktens indgåelse. Da hovedparten af kontrakterne er indgået før 2013 og på indgåelsestidspunktet er kategoriseret som operationel leasing, kan leasinggiver ikke i kontraktens løbetid ændre dette, medmindre det har sammenhæng med en ændring i selve lejeaftalen. En leasinggiver har ikke valgmulighed med hensyn til valg af indregningsmetode og kan dermed heller ikke ændre regnskabspraksis fra indregning som operationel leasing til finansiel leasing. Der kan imidlertid være tale om en fejlvurdering på tidspunktet for kontraktens indgåelse, hvilket i så fald skulle have [været] anført som begrundelse for ændringen i regnskabet for 2013.*
- *Behandling af de udlejede aktiver som leasingtilgodehavendet (finansiel leasing) har endvidere den konsekvens, at intern avance på pavillonerne kan undlades elimineret i koncernregnskabet, idet pavillonerne er produceret af et datterselskab i koncernen og solgt med avance til andre koncernselskaber, som forestår udlejningen. Ved behandlingen som udlejningsmateriel (operationel leasing) skal den interne avance elimineres i koncernregnskabet. Dette ses ikke foretaget i koncernregnskaberne for tidligere år, hvor udlejningsmateriellet blev behandlet som operationel leasing. Den interne avance oplyses af revisionspartneren på sagen til at være i niveau 20 %, hvilket medfører en manglende eliminerings af intern avance på 30-40 mio. kr. (før skat) i tidligere år. Såfremt det ikke kan dokumenteres, at der er tale om finansiel leasing, mangler elimineringen også i regnskabet for 2013.*
- *Det skal nævnes, at partneren på sagen har drøftet ændringer af regnskabspraksis fra operationel til finansiel leasing med den faglige chef i L*

netværket, som har tiltrådt den anførte ændring. Dette er nævnt i arbejdspapirerne, men som nævnt ovenfor er opfyldelsen af et eller flere kriterier ikke dokumenteret eller sandsynliggjort.

- Under pantsætninger er anført følgende: "Transport: Selskabernes lejekontrakter er transporteret og pantsat." Dette vedrører ovennævnte leasingtilgodehavender på 187,4 mio. kr., men dette fremgår ikke tydeligt, ligesom der mangler oplysning om den bogførte værdi af de pantsatte aktiver.
 - Revisionsprotokollen til moderselskabet omtaler ikke revisionen af koncernregnskabet, jf. kravet i revisorlovens § 20, stk. 5.
- ..."

Af kvalitetskontrollantens bemærkninger til checkliste 4: Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, fremgår det indledningsvist under oplysninger vedrørende den kontrolerede enkeltsag, at revisors vurderede væsentlige regnskabsposter i revisionsplanlægningen har været kapitalandele og koncerntilgodehavender, og at der ikke er været nogle risikofyldte regnskabsposter i revisionsplanlægningen. Det af indklagede valgte væsentlighedsniveau er 570 tkr. Videre fremgår det under kontrollantens bemærkninger til revisionsprotokollatet (Punkt C): "Der mangler omtale af revisionen af koncernregnskabet, herunder f.eks. at konsolideringen og elimineringer er gennemgået og at denne er baseret på regnskaber for datterselskaber, som er revideret af moderselskabsrevisor. Det skal bemærkes, at koncernens enejer alene udgør ledelsen i samtlige koncernselskaber (der er ingen bestyrelse i moderselskabet)...[P]rotokollatet skal omtale revisionen af koncernregnskabet."

Indklagede har til kontrollantens bemærkninger til checkliste 4: Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave 2014 bemærket følgende: "

- Der har ved revisionen været foretaget en faglig vurdering af, om kundens kontrakter kan behandles som finansiel leasing. På baggrund af gennemgang af udvalgte kontrakter og gennemgang af samlede projektoversigter har det ved revisionen af området været revisors faglige vurdering, at der ud fra en samlet vurdering af de økonomiske realiteter i leasingkontrakterne i overensstemmelse med indikatorerne i IAS 17 samlet set var tale om finansiel leasing. Det er således vurderet, at den endelige lejebetaling inklusiv forventede forlængelser udgør størstedelen af (mere end) aktivet[s] økonomiske levetid. Der blev ved denne faglige vurdering særligt lagt vægt på de endog meget store opsætningsomkostninger til installation af pavillonerne samt tillige til de store omkostninger til nedtagning af pavillonerne ved udløb af lejeperioden, der udgør op imod 40 procent af selve den initiale lejepris, hvortil de enkelte kunder tillige har yderligere væsentlige omkostninger til udarbejdelse af fundament samt gennemførelse [af] offentlige tilslutninger til kloak, el- og vandforsyning mv. Disse omkostninger udgør i sig selv et meget stort incitament for selskabets kunder til at foretage forlængelser ud over den initiale lejeperiode. Dette blev underbygget af historik over det meget høje omfang af forlængelser af lejekontrakterne, hvorved lejeindtægterne på de enkelte pavilloner ofte overstiger selskabets salgspris, der i stedet skulle være betalt [ved] et normalt køb. Der har som led i revisionen været foretaget konsultation med faglig afdeling i L dels i form af indledende drøftelser omkring kundens ønske om at skifte regnskabsprincip dels et konkret møde, hvor der i fællesskab blev gennemlæst og drøftet tre udvalgte repræsentative kontrakter samt gennemgået samlet projekt oversigt (i alt har faglig afdeling faktureret 4½ time som assistance på sagen). På denne baggrund har det været revisors faglige vurdering, at der er opnået tilstrækkeligt revisionsbevis for den af kunden valgte regnskabspraksis.
- Jf. Årsregnskabsloven § 13, stk. 2 kan en ændring af regnskabspraksis foretages, hvis der derved bedre opnås et retvisende billede. Det har ved revisionen været revisors faglige vurdering at

koncernens ønske om ændring af den anvendte regnskabspraksis på dette område ville give et mere retvisende billede af koncernens aktiver, passiver og finansielle stilling og derfor ikke skulle give anledning til forbehold fra revisor. Ls faglige afdeling har ved den faglige konsultation været enig i denne betragtning.

- *Ejeren af D ApS er tilknyttet i alle koncernernes selskaber, hvorfor en omtale af revisionen af koncernregnskabet vil være en [gentagelse] fra datterselskabernes revisionsprotokoller.*
- *Selskabets udlån på 4.750 tkr. til tilknyttede selskaber er i årsrapporten opført som et finansiel[t] anlægsaktiv sammen med kapitalandele i datterselskaberne. Lånet er en investering i datterselskaberne til vedvarende eje og brug.”*

Vedr. H-J

Det fremgår af den til klagen vedlagte oversigt for H ApS, at virksomheden pr. 31. december 2013 havde udlejet 42 pavilloner, hvoraf 17 pavilloner var blevet forlænget i forhold til den oprindelige lejeaftale.

Det fremgår af den til klagen vedlagte oversigt for I ApS, at virksomheden pr. 31. december 2013 havde udlejet 8 pavilloner, hvoraf 3 pavilloner var blevet forlænget i forhold til den oprindelige lejeaftale.

Det fremgår af den til klagen vedlagte oversigt for J ApS, at virksomheden pr. 31. december 2013 havde udlejet 8 pavilloner, hvoraf 1 pavillon var blevet forlænget.

Det fremgår videre af projektoversigterne, at der ikke var andre kontrakter, end de, der var blevet forlænget, som var udløbet pr. 31. december 2015.

Det fremgår af kvalitetskontrollantens notat, at indklagede i forbindelse med revisionen af koncernregnskabet for D ApS for 2013 havde kontaktet revisor og faglig chef M for at drøfte den regnskabsmæssige behandling af koncernens udlejningsmateriale. Til brug for denne drøftelse viste indklagede dokumenter, som handlede om udleje af moduler, samt viste, at der i tilknytning hertil var udarbejdet allonger omhandlende forlængelse af lejemålene. Det fremgik, at ved såvel indgåelse af de enkelte lejemål som ved afmontering af det lejede ved ophør skulle en lejer betale et stort engangsbeløb, hvilket medførte et stort incitament til aftale om en forlængelse, hvilket konkret ifølge indklagedes oplysning ofte skete. Da der således som oftest blev indgået aftale om en forlængelse af lejeperioderne, anså indklagede de udlejede moduler som finansiel leasing for så vidt angår datterselskaberne H, I og J.

I et brev af 24. september 2014, udarbejdet af revisor og faglig direktør M i forbindelse med gennemførelsen af kvalitetskontrollen af B - og ikke i forbindelse med revisionen af års- og koncernregnskabet for 2013 for D ApS - fremgår følgende:

"A kontaktede mig i marts måned med henblik på drøftelse af den regnskabsmæssige behandling af koncernens udlejningsmateriel herunder konkret om denne aktivitet regnskabsmæssigt kunne behandles som finansiel leasing som leasinggiver. Efter flere indledende telefoniske drøftelser mødtes vi fredag den 11. april 2014 ... På baggrund af vores gennemgang af de udvalgte kontrakter og de samlede oversigter var det min faglige vurdering, at der ud fra en samlet vurdering af de økonomiske realiteter i leasingkontrakterne i overensstemmelse med indikatorerne i IAS 17 samlet set var tale om finansiel leasing. Der blev ved denne faglige vurdering særligt lagt vægt på de endog meget store opsætningsomkostninger til installation af pavillonerne samt tillige til de store omkostninger til nedtagning af pavillonerne ved udløb af lejeperioden. Disse omkostninger udgør i sig selv et meget stort incitament til kunden til at foretage

forlængelser udover den initiale lejeperiode. Dette blev underbygget af historik over det meget høje omfang af forlængelser af lejekontrakterne, hvorved lejeindtægterne på de enkelte pavilloner ofte overstiger selskabets salgspris, der i stedet skulle være betalt [ved] et normalt køb. Når dette stadig er attraktivt for kunderne skyldes det primært bevillingsmæssige (budgetmæssige) årsager hos især de store offentlige kunder.

På baggrund af denne konklusion var det min faglige vurdering at koncernens ønske om ændring af den anvendte regnskabspraksis på dette område ville give et mere retvisende billede af koncernens aktiver, passiver og finansielle stilling og derfor ikke skulle give anledning til forbehold fra revisor.

Jeg har ikke i forbindelse med konsultationen udarbejdet en skriftlig tilbagemelding.

I forlængelse af en faglige konsultation har jeg den ... 2014 faktureret 4,5 timer.”

Til brevet var vedlagt en oversigt med en beregning af tre projekter.

I en skrivelse af 6. oktober 2015 til indklagede fra Revisortilsynet har tilsynet fremsendt høring i sagen, hvoraf det blandt andet fremgår, at styrelsen havde til hensigt at indbringe indklagede for Revisornævnet.

I en skrivelse af 16. november 2015 har indklagede fremsat sine bemærkninger. Følgende fremgår blandt andet:

”...

Jeg er dybt uenig i udkastet til afgørelse. For så vidt angår punkt a) og b) er jeg ikke enig i det beskrevne og anførte retlige grundlag under årsregnskabsloven samt i den anførte beskrivelse af de faktiske forhold som efter min opfattelse er såvel ensidigt som direkte vildledende, jf. nærmere under nedenstående gennemgang. For så vidt angår b) og c) er jeg ikke enig i at punkterne er så væsentlige, at dette bør medføre en indbringelse for Revisornævnet.

Ad a) Revisor har ikke ved revisionen af årsrapporten for 2013 for D ApS identificeret, at virksomheden ikke kunne ændre anvendt regnskabspraksis i årsrapporten for 2013, og lade de operationelle leasingkontrakter indregne som finansiell leasing, jf. ISA 315, afsnit 11(c).

Det er min opfattelse, at udkastet til afgørelse angående dette kritiskpunkt baserer sig på flere fejl og misforståelser, der kan opdeles i følgende hovedkategorier:

- 1) Fejl i det retlige grundlag for afgørelsen – afgørelsen er baseret på en antagelse om at basis of conclusions til IAS 17 skulle have forrang i forhold til årsregnskabslovens overordnede bestemmelser, herunder kravet om at årsregnskabet skal give et retvisende billede,*
- 2) Fejlagtig/mangelfuld sagsfremstilling herunder*
 - i. Manglende vurdering af hvilken regnskabspraksis, der giver det mest retvisende [billede] af virksomhedens aktiviteter*
 - ii. Vildledende beskrivelse af de anførte projektoversigter,*
 - iii. Manglende forklaring på hvorfor udført faglig konsultation af revisor om virksomhedens ønske om ændring af regnskabspraksis ikke kan tillægges nogen værdi,*
 - iv. Bemærkninger på side 11 om brug af § 11, stk. 3.*

Ad 1) Fejl i det retlige grundlag for afgørelsen

Helt overordnet må det indledningsvis konstateres, at der i den danske årsregnskabslov ikke er nogen bestemmelser, der omhandler finansiel leasing som leasinggiver. Dette er tillige ikke omtalt i nogen lovbemærkninger. I den danske regnskabsvejledning for klasse B og C er dette emne heller ikke behandlet.

Det må dog antages, at klassifikationen af en leasingkontrakt for en leasingtager jf. årsregnskabslovens § 83a kan anvendes analogt til en leasinggiver, hvorfor klassifikation af en leasingaftale som finansiel leasing medfører, at det anses for et salg af det pågældende aktiv. Se f.eks. "Årsrapporten – kommentarer til årsregnskabsloven 6. udgave" side 657.

Det er anført i begrundelsen for afgørelsen, at selskabet i strid med årsregnskabslovens § 83a har ændret regnskabspraksis. Overordnet må det konstateres, at det netop er et krav jf. § 83a at selskabet skal behandle leasingkontrakterne som finansiel leasing, når en virksomhed har alle væsentlige risici og fordele forbundet med ejendomsretten.

Når det i udkastet til afgørelsen anføres, at det er i strid med årsregnskabslovens § 83a, sker det ud fra bemærkninger til IAS 17 basis for conclusions om, at en klassifikations beslutning er irreversibel.

Det er min opfattelse, at en sådan fortolkning ikke kan udstrækkes til at gælde under årsregnskabsloven. Årsregnskabsloven er overordnet set en rammelov og lovgiver har bevidst ikke indført at alle internationale standarder skal implementeres i Danmark for alle virksomheder.

I lovbemærkninger til L 138 fremsat den 10. januar 2001 anføres følgende bemærkninger til den oprindelige § 33:

".. Der eksisterer på nuværende tidspunkt ikke en dansk regnskabsvejledning der vedrører behandling af leasing. Indtil området bliver afklaret, kan der hentes inspiration i IAS 17. I denne standard sondres mellem finansiel leasing og operationel leasing. Ved finansiel leasing overføres alle væsentlige risici og brugsrettigheder knyttet til besiddelsen af et aktiv til leasingtager, uanset at den juridiske ejendomsret fortsat tilkommer leasinggiver..."

Henvisninger til IAS 17 i lovbemærkningerne ("..hentes inspiration ..") kræver således ikke, at den samlede standard inklusiv bagved liggende materiale skal anvendes til fortolkninger, herunder at eventuelle specielle bestemmelserne omkring ændringer i anvendt regnskabspraksis for leasinggivere skal have forrang til årsregnskabslovens overordnede bestemmelser. I følge forord til IFRS standarderne fremgår [i] øvrigt følgende omkring brug af basis of conclusions: "The basis for conclusions is not part of IFRSs and is therefore also not mandatory."

Årsregnskabslovens § 13 stk. 2 omtaler mulighederne for at ændre anvendt regnskabspraksis når man anvender årsregnskabsloven

"Regnskabsår, opstilling og klassifikation, konsolideringsmetode, indregningsmetode og målegrundlag samt den anvendte monetære enhed må ikke ændres fra år til år (reel kontinuitet). Ændring kan dog ske, hvis der derved bedre opnås et retvisende billede [min fremhævelse] eller, hvis ændringen er nødvendig for at overholde nye regler ved overgang til ny regnskabsklasse, ved lovændring, ved nye forskrifter i henhold til lov eller ved nye standarder efter § 136."

I lovbemærkninger til L 138 fremsat den 10. januar 2001 fremgår blandt andet følgende til § 13, stk. 2:

".. Kravet om et retvisende billede – herunder om relevans og pålidelighed – betyder, at virksomheden har pligt til at vælge de metoder og målegrundlag, der bedst fører til et retvisende billede...."

” ... Det er virksomhedens ledelse, der inden for rammerne af kravet om et retvisende billede afgør såvel regnskabspraksis som ændringer i regnskabspraksis ud fra sit eget skøn over relevans og pålidelighed. Revisor påser ved sin revision, at ledelsens vurderinger er realistiske og fornuftige i forhold til virksomhedens aktiviteter..”

ÅRL § 11:

”Årsrapporten skal give et retvisende billede af virksomhedens og – hvis der er udarbejdet koncernregnskab – koncernens aktiver og passiver, finansielle stilling samt resultatet.”

Jf. lovbemærkningerne til § 11 er kravet om at årsregnskabet skal give et retvisende billede overordnet de øvrige bestemmelser i loven.

Det er min opfattelse, at i henhold til årsregnskabslovens såvel enkeltbestemmelser som den overordnede ånd i loven, hvor det er en virksomheds pligt at aflægge det ”rette” regnskab vil dette altid have forrang i forhold til bestemmelser i en basis of conclusion til IAS 17. Lovbemærkningernes henvisninger til IAS 17 om ”inspiration” og ”definition” henfører således til den overordnede klassifikation i mellem operationel og finansiell leasing.

Det er min klare opfattelse, at årsregnskabet giver et bedre retvisende billede af virksomhedens aktiviteter efter at der er ændret regnskabspraksis, hvor man følger kravene i årsregnskabslovens § 83a om at betragte finansiell leasing som finansiell leasing.

Det er således dybt urimeligt, at dette forhold skulle medføre såvel påtale som indbringelse for Revisornævnet.

Ad 2) Fejlagtig/mangelfuld sagsfremstilling

Det er meget beklageligt, at der i øvrigt på sagsfremstillingen under forhold a) er foretaget en vildledende sagsfremstilling

i. Manglende vurdering af hvilken regnskabspraksis, der giver det mest retvisende af virksomhedens aktiviteter,

ii. Vildledende beskrivelse af de anførte projektoversigter,

iii. Manglende forklaring på hvorfor udført faglig konsultation af revisor om virksomhedens ønske om ændring af regnskabspraksis ikke kan tillægges nogen værdi

iv. Bemærkninger på side 11 om § 11, stk. 3 er fejlagtige

Ad i.) Manglende vurdering af hvilken regnskabspraksis, der giver det mest retvisende af virksomhedens aktiviteter

Der er i sagsfremstillingen ikke taget stilling til hvilken regnskabspraksis, der giver det mest retvisende billede af virksomhedens aktiviteter, hvilket bør være det helt centrale i denne sag for at kunne vurdere om årsregnskabslovens §§ 11 og 13, stk. 2 er overholdt. Det har ved revisionen været min faglige vurdering, at koncernens ønske om ændring af den anvendte regnskabspraksis på dette område ville give et mere retvisende billede af koncernens aktiver, passiver og finansielle stilling og derfor ikke skulle give anledning til forbehold fra mig.

Koncernen er en moderne produktionsvirksomhed inden for byggebranchen med hovedvægten på udvikling, produktion og salg af byggerier baseret på lette konstruktioner. Der er bredt anvendelsesområde for denne type byggerier, eksempelvis som tagboliger på eksisterende bygninger, plejecentre, hospitalsbygninger, administrationsbygninger, undervisningslokaler mv. enten som blivende byggeri eller flytbare moduler.

Der er tale om kunder der køber bygningerne mens særligt de offentlige kunder af bevillingsmæssige årsager ofte indgår langvarige lejeaftaler der løbende bliver

forlænget. Aktiviteten med udlejningen af de større projekter inden for modulbyggeri, pavilloner og flexhuse er placeret i de tre datterselskaber H ApS, I ApS og J ApS mens selve produktionen af bygningerne og entreprisarbejdet udføres i søsterselskabet E A/S. Aktiviteten i de tre projektselskaber har først for alvor taget fart i de sidste 3-5 år.

For koncernen er der ingen tvivl om at den indtægtsskabende aktivitet er udført når der er indgået en aftale med en kunde, bygningen er produceret og færdigmonteret hos kunden hvilket vil sige at bygningen er monteret på kundens grund med vand, el og kloak færdigt tilsluttet. Koncernens indtægtskriterie er således leveringskriteriet. De oprindelige lejeaftaler løber ofte 5-6 år men historikken viser nu, at lejekontrakterne bliver forlænget i takt med at de oprindelige lejeaftaler udløber. Kunderne har et endog meget stort incitament til at forlænge kontrakterne. De direkte opsætnings- og installationsomkostninger til E udgør ca. 40 % af lejeomkostninger i en 5 årig periode hvortil kunden selv bærer væsentlige omkostninger til udarbejdelse af fundament samt gennemførelse af offentlige tilslutninger mv. Hertil skal regnes med ligeså betydelige omkostninger til nedtagning, hvis ikke lejekontrakterne forlænges. Når de offentlige kunder vælger denne løsning er det dels af bevillingsmæssige årsager dels fordi det er nemmere at opnå byggetilladelser.

Jeg har således været enig med koncernen i, at betingelserne for finansiel leasing nu er opfyldt og at det giver det mest retvisende billede af virksomhedens aktiviteter i overensstemmelse med årsregnskabslovens §§11 og 13, stk. 2.

Ad ii) Vildledende beskrivelse af de anførte projektoversigter

Der er på side 7 i sagsfremstillingen refereret til tre projektoversigter for henholdsvis H ApS, I ApS og J ApS. Det fremgår således af [sagsbeskrivelsen], at der er henholdsvis 17 ud af 42, 3 ud af 8 og 1 ud af 8, af kontrakterne der er blevet forlænget. Det er ikke nærmere redegjort for hvilken betydning dette skulle have, men hvis hensigten har været at skulle tilbagevise, at der kan være tale om finansiel leasing er dette direkte vildledende fremstillet og derfor meget kritisabelt.

Som det tydeligt fremgår af projektoversigterne er der ikke andre af kontrakterne der pr. 31. december 2013 var udløbet, hvorfor det næsten giver sig selv at kontrakterne endnu ikke på dette tidspunkt er blevet forlænget.

Projektoversigterne viser derimod at samtlige kontrakter der er udløbet også er blevet forlænget. Begge disse forhold er ikke nævnt i [sagsfremstillingen].

Ad iii) Manglende forklaring på hvorfor udført faglig konsultation af revisor om virksomhedens ønske om ændring af regnskabspraksis ikke kan tillægges nogen værdi

Det er anført på side 11, at det forhold at der er foretaget faglig konsultation ikke ændrer på Revisortilsynets opfattelse. Dette er ikke begrundet nærmere.

Dette er meget overraskende. Det burde klart være en styrke, at der i overensstemmelse med revisionsstandarderne er foretaget konsultation om sagens væsentligste forhold med den faglige direktør i L herunder om leasingkontrakterne kan klassificeres som finansiel leasing og om det i øvrigt vil være passende for virksomheden at ændre anvendt regnskabspraksis. En konsultation der vel at mærke omfattede gennemgang af projektoversigter, enkeltkontrakter mv. og som efterfølgende blev faktureret med 4½ time fra fagdirektøren.

Ad IV) bemærkninger på side 11 om § 11, stk. 3 er fejlagtige

Det er anført at anvendelsen af årsregnskabslovens § 11, stk. 3 skulle have været begrundet konkret og fyldestgørende.

Der har ikke på noget tidspunkt været anført, at § 11, stk. 3 har været anvendt ved vurderingen om koncernen kan ændre anvendt regnskabspraksis. Der er jo netop ikke tale om koncernen fraviger årsregnskabslovens bestemmelser men at man i overensstemmelse med årsregnskabslovens § 83a vælger at behandle finansiel leasing som netop finansiel leasing.

Sagsfremstillingen fremstår derfor igen fejlagtig og misforstået på dette område.

Bemærkningerne i forhold til 2012 årsrapporten er vel sagen for 2013 fuldstændig uvedkommende men fremstår alligevel manipulerende med brug af ord som "difference på koncernegenkapitalen", uden at tage hensyn til revisors tilhørende erklæring, hvor der er foretaget modifikation.

Opsummering forhold a)

Samlet er det min vurdering, at koncernens ændring af regnskabspraksis er i fuld overensstemmelse med årsregnskabslovens regler om behandling af finansiel leasing og derfor ikke har skullet give anledning til forbehold. Jeg bør derfor frifindes for så vidt angår dette kritikpunkt.

Ad b) Revisor skulle have afgivet et forbehold for, at D ApS i årsrapporten har indregnet hele regnskabsposten "Tilgodehavende Finansieringsindtægter" som et omsætningsaktiv

Det er efter min opfattelse korrekt, at klassificere regnskabsposten som et omsætningsaktiv. I henhold til den gældende årsregnskabslov skal aktivposter opdeles i enten anlægsaktiver eller omsætningsaktiver. Anlægsaktiver er jf. bilag 1 til årsregnskabsloven defineret som "Aktiver, der er bestemt til vedvarende eje eller brug for virksomheden" mens omsætningsaktiver er "Aktiver, der ikke er anlægsaktiver".

Tilgodehavender på leasingkontrakterne opfylder således ikke årsregnskabslovens definition på et anlægsaktiv, da betalinger vil blive modtaget over kontraktens løbetid og dermed ikke er til vedvarende eje eller brug i virksomheden. Aktivet er således korrekt klassificeret som et omsætningsaktiv.

Jeg er enig i, at der jf. årsregnskabslovens § 26, stk. 1 skulle have været noteangivelse med angivelse af den del af posten der forfalder til betaling efter mere end et år. Jeg er også enig i at beløbet er væsentligt. Det er dog min vurdering, at den manglende oplysning ikke har haft nogen effekt på nogen beslutninger taget af nogen regnskabsbrugere på baggrund af årsrapporten.

Der er således tale om en meget sund og veldrevet virksomhed som er meget solid og med god likviditet.

Egenkapitalen udgør 73,8 mDKK pr. 31. december 2013 med en soliditetsgrad på 24 %. Omsætningsaktiverne udgør i alt 268 mDKK set i forhold til kortfristede gældsforpligtelser på 107 mDKK. Selv med korrektion for langfristede tilgodehavende på leasingkontrakterne er likviditetsgraden større end 1. Det er ikke sandsynligt at virksomheden vil komme i nogen going-concern problemer.

Den rutinerede regnskabslæser vil tillige ud fra regnskabspostens benævnelse sammenholdt med de anførte oplysninger under anvendt regnskabspraksis samt i ledelsesberetningen kunne gennemskue, at der er tale om at en væsentlig del af regnskabsposten forfalder senere end et år.

Vi har på kontoret taget beslutning om at der fremadrettet indføres second partner review på alle selskaber i klasse C, hvorfor risikoen for en lignende fejl bliver reduceret fremover.

Opsummering forhold b)

Det er mit håb, at Revisortilsynet vil tage højde for ovenstående bemærkninger og sanktionere med en påtale som et alvorligt forhold men undlade indbringelse for Revisornævnet, da der er tale om en enkeltstående men dog alvorlig notefejl.

c) Revisor har i strid med revisorlovens §20, stk. 5 ikke omtalt revisionen af koncernregnskabet i moderselskabets revisionsprotokollat, herunder en omtale af revisionen af ændringen af den anvendte regnskabspraksis af leasingkontrakterne.

Jeg er enig i, at revisionsprotokollatet burde have omtalt revisionen af koncernregnskabet. Ejeren af D ApS er dog den eneste i den øverste ledelse af selskabet og dermed eneste modtager af revisionsprotokollatet. Han er tillige tilknyttet i alle koncernens selskaber, hvorfor en omtale af revisionen af koncernregnskabet vil være en gentagelse fra datterselskabernes revisionsprotokoller.

I forhold til omtale af koncernens praksisændring er denne jo foreslået af virksomheden og ejeren af D ApS har derfor været dybt involveret i udarbejdelsen af de analyser og beregninger, der har understøttet at virksomheden har [kunnet] ændre regnskabspraksis. Omtale heraf i revisionsprotokollen ville derfor ikke bibringe yderligere værdi for virksomhedsejeren.

Jeg er bekendt med, at Revisortilsynet i flere lignende sager mod kollegaer har afsluttet et fuldstændig tilsvarende forhold med en påtale uden indbringelse af forholdet til Revisornævnet og vil gerne anmode at Revisortilsynet i denne sag foretager en tilsvarende afgørelse.

... ”

Erhvervsstyrelsen har oplyst, at indklagede ved fremmøde for Revisortilsynet den 25. februar 2016 oplyste, at samtlige leasingkontrakter, der var udløbet inden den 31. december 2013, var blevet forlænget af leasingtagerne. Der var tale om 21 leasingaftaler ud af samtlige 58 leasingaftaler, som koncernen havde indgået pr. 31. december 2013, hvilket for indklagede indikerede, at samtlige leasingtagere ville forlænge deres kontrakter efter udløbet af leasingperioden, og at dette indgik som en af faktorerne, der kunne begrunde, at virksomheden kunne ændre regnskabspraksis. Indklagede oplyste videre under mødet, at når leasingtagerne forlængede leasingkontrakterne, ville lejeindtægterne overstige dagsværdien på pavillonerne, hvilket ydermere indikerede, at leasingkontrakterne kunne indregnes som finansiel leasing. For ikke at skulle foretage en fordeling af leasingkontrakterne i henholdsvis operationel og finansiel leasing, blev samtlige leasingkontrakter på denne baggrund indregnet som finansiel leasing.

I en skrivelse af 31. marts 2016 til indklagede fra Revisortilsynet har tilsynet fremsendt ny høring i sagen, hvoraf det blandt andet fremgår, at styrelsen havde til hensigt at indbringe indklagede for Revisornævnet. Det fremgår heraf blandt andet, at klagepunkt a), der ved første høring var formuleret således:

”Revisor har ikke ved revisionen af årsrapporten for 2013 for D ApS identificeret, at virksomheden ikke kunne ændre anvendt regnskabspraksis i årsrapporten for 2013, og lade de operationelle leasingkontrakter indregne som finansiel leasing, jf. ISA 315, afsnit 11(c).”

blev ændret til den formulering, der nu fremgår af i indbringelsesskrivelsen i sagen til Revisornævnet.

Det fremgår endvidere, at klagepunkt b), der ved første høring var formuleret således:

”Revisor skulle, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, nr. 7, have

afgivet et forbehold i revisionspåtegningen for, at D ApS i årsrapporten for 2013 har indregnet hele regnskabsposten "Tilgodehavende Finansieringsindtægter" som et omsætningsaktiv."

blev ændret til den formulering, der nu fremgår af indbringelsesskrivelsen i sagen til Revisornævnet.

I en skrivelse af 27. april 2016 fra indklagede oplyste indklagede, at han fortsat var uenig i den anførte sagsfremstilling samt en række af de anførte forhold, og herunder uenig i indbringelsen for Revisornævnet.

Ved skrivelse af 3. juni 2017 har Erhvervsstyrelsen herefter truffet afgørelse, herunder om indbringelse af indklagede for Revisornævnet.

Parternes bemærkninger:

Klager har i relation til formaliteten, herunder ændringen af klagepunkterne a) og b), anført, at Revisortilsynet sendte et fornyet høringsbrev til indklagede den 31. marts 2016, hvori Revisortilsynet havde ændret i klagepunkterne i sagen, og at indklagede i denne forbindelse, ved skrivelse af 27. april 2016, oplyste, at han var uenig i, at sagen skulle indbringes for Revisornævnet, men at han ikke ville kommentere høringsbrevet, men i stedet vente med at komme med bemærkninger, til sagen var indbragt for Revisornævnet.

Revisortilsynet finder ikke, at der er afgivet en vildledende beskrivelse i høringsbrevet af virksomhedens projektoversigter. Beskrivelsen har til formål at belyse det datagrundlag, som virksomheden besad pr. 31. december 2013 for at kunne vurdere, at virksomhedens leasingkontrakter ville blive forlænget.

Realiteten

Klager har til støtte for klagepunkt a vedrørende revisionen af ændringen af virksomhedens regnskabspraksis anført, at indklagede ikke har dokumenteret sin stillingtagen til, hvorvidt ændringen af den anvendte regnskabspraksis ville være i overensstemmelse med regnskabslovgivningen, jf. revisorlovens § 23, stk. 1, jf. ISA 230, afsnit 5. Revisor oplyser i sin kommentar til kvalitetskontrollen, at det ved revisionen har været revisors faglige vurdering, at koncernens ønske om ændring af den anvendte regnskabspraksis ville give et mere retvisende billede af koncernens aktiver, passiver og finansielle stilling, og derfor ikke skulle give anledning til forbehold fra revisor. Klager har i tilknytning hertil anført, at ved revision af års- og koncernregnskaber skal der opnås en forståelse for den regnskabsmæssige begrebsramme og den regnskabspraksis, som års- og koncernregnskaberne er aflagt efter, og om valg og anvendelse af regnskabspraksis er i overensstemmelse med lovgivningen, jf. ISA 315, afsnit 11(c). Klager har ikke fundet det dokumenteret, jf. ISA 230, afsnit 5, at indklagede har kontrolleret, at ændringen af regnskabspraksis vedrørende virksomhedens leasingkontrakter var i overensstemmelse med årsregnskabslovens bestemmelser, og finder det ligeledes ikke tilstrækkeligt dokumenteret, at indklagede under revisionen har opnået et tilstrækkeligt revisionsbevis for, at alle væsentlige risici og afkast forbundet med ejendomsretten på virksomhedens leasingkontrakter var overdraget til leasingtagere, således at leasingkontrakterne kunne indregnes som finansiel leasing. Det forhold, at

indklagede konsulterede den faglige direktør, chef i L, om ændringen af regnskabspraksis vedrørende indregningen af leasingkontrakter som finansiel leasing, kan ikke føre til en anden opfattelse. Klager har videre anført, at brevet af 24. september 2014 fra den faglige direktør ikke dokumenterede, at der blev taget stilling til, hvorvidt ændringen i anvendt regnskabspraksis ved indregningen af leasingkontrakter ville være forenelig med regnskabslovgivningen. Klager har videre gjort gældende, at beskrivelsen i høringsbrevet af virksomhedens projektoversigter havde til formål at belyse det datagrundlag, som virksomheden besad pr. 31. december 2013 for at kunne vurdere, om virksomhedens leasingkontrakter ville blive forlænget. Projektoversigterne viser samtidig, at den fremtidige lejeindtægt fra lejekontrakterne pr. 31. december 2013 blev opgjort til 132,4 mio.kr. Virksomheden har imidlertid målt de fremtidige lejeindtægter fra lejekontrakterne i koncernregnskabet til 187,4 mio.kr. Der foreligger ingen dokumentation for denne forskel på differencen, og der foreligger ingen dokumentation for revisors stillingtagen hertil.

Klager har vedrørende den regnskabsmæssige behandling af muligheden for at kunne ændre indgåede leasingkontraktens status fra operationel leasing til finansiel leasing anført, at klager vurderer, at D ApS ikke kunne ændre sin regnskabspraksis på de eksisterende leasingkontrakter efter årsregnskabslovens § 13, stk. 2, og § 33, således at de af datterselskaberne indgåede leasingkontrakter med virkning fra regnskabsåret 2013 og fremover blev indregnet som finansiel leasing i koncernregnskabet.

Klager har herom anført, at det skyldes, at hverken årsregnskabslovens § 13, stk. 1, nr. 2, eller § 33 tillader, at D A/S kunne ændre status på eksisterende leasingkontrakter fra operationel leasing til finansiel leasing i koncernregnskabet for 2013. Klager har i tilknytning hertil anført, at når virksomheden på tidspunktet for indgåelse af leasingkontrakterne skal vurdere, om der er tale om finansiel leasing eller operationel leasing, er denne vurdering irreversibel på de eksisterende kontrakter, jf. IAS 17, afsnit 4 og IAS 17, Basis for Conclusions, afsnit 17, og klager har hertil føjet, at når der i lovbemærkningerne til årsregnskabslovens § 33 henvises til IAS 17, er det ikke tænkt som en mulighed for at anvende visse dele af standarden selektivt. Hertil kommer, at definitionen og identifikationen af henholdsvis operationel og finansiel leasing, som fastlagt i IAS 17, bygger på alment anerkendte principper for den regnskabsmæssige behandling af leasing. Virksomhederne kan ikke foretage en selektiv udvælgelse af de dele af regnskabsstandardens, der er bedst egnede for virksomheden. Klager har hertil føjet, at afsnittet Basis for Conclusion ikke er en del af IAS 17 og dermed ikke obligatorisk for virksomheder, der aflægger deres årsregnskaber efter IFRS, men Basis for Conclusion kan anvendes som fortolkning til regnskabsstandardens. Klagers anvendelse af IAS 17, Basis for Conclusion, afsnit 17, skal i denne sag anses for at være en fortolkning af konsekvensen ved at vurdere den regnskabsmæssige behandling af leasingkontrakter på tidspunktet for indgåelsen af leasingkontrakten. Årsregnskabslovens generelle bestemmelser forudsætter også, at når der indgås en leasingkontrakt, skal der foretages en vurdering af, om der er tale om en finansiel eller operationel kontrakt. Her udøver ledelsen således et skøn, som fastlægger klassifikationen af kontrakten. Virksomhederne kan alene omklassificere leasingkontrakterne fra operationel leasing til finansiel leasing, når der er tale om korrektion af fejl i års- og koncernregnskabet eller omklassificeringen kan begrundes i kontraktlige ændringer, jf. IAS 17, afsnit 13.

I denne sag har indklagede ikke dokumenteret, at virksomheden har identificeret, at der skulle foreligge fundamentale fejl i virksomhedens vurdering af kontraktens status på indgåelsestidspunktet, som kunne begrunde, at virksomheden fremover kunne indregne de eksisterende leasingkontrakter som finansiel leasing, jf. lovbemærkningerne til års- regnskabslovens

§ 52. Virksomheden var i såvel 2012 som 2013 forpligtet til at anvende en regnskabspraksis, hvorefter leasingkontrakter skal opdeles i finansielle leasingkontrakter og operationelle leasingkontrakter. Hvis virksomheden anvendte en anden regnskabspraksis end den, som var beskrevet i den anvendte regnskabspraksis til års- og koncernregnskabet for 2012, var dette i så tilfælde udtryk for en fejl, som revisor ikke har taget forbehold for i revisionspåtegningen til dette års- og koncernregnskab, ligesom der ikke fremgår af årsrapporten for 2013, at der er tale om en rettelse af en fejl. Hvis virksomheden i tidligere år har begået en fejl ved ikke at opdele kontrakterne i finansielle leasingkontrakter og operationelle leasingkontrakter og herunder indregne finansielt leasede aktiver som tilgodehavender, kunne dette rettes som en ændring af en fundamental fejl, jf. årsregnskabslovens § 52, stk. 2. Korrektionen og de oplysninger, som skal gives i forbindelse med rettelse af en fundamental fejl, har mange lighedspunkter med en ændring af regnskabspraksis. Ved rettelse af en fundamental fejl kan finansielle leasingkontrakter imidlertid præsenteres i regnskaberne som netop finansielle leasingkontrakter, selv om de i tidligere årsrapporter blev præsenteret sammen med operationelle leasingkontrakter.

Klager har videre anført, at indklagede ikke har dokumenteret, at der foreligger en ændring i kontraktforholdene mellem parterne, henholdsvis D ApS' datterselskaber og leasingtagerne, der kan lægges til grund for, at leasingkontrakterne kunne ændre status fra operationel leasing til finansiell leasing. En anden opfattelse ville medføre, at leasingkontrakter kunne skifte klassifikation hen over årene, uden at der var ændret i substansen. Det fremgår af årsrapporten for 2013 for D ApS, at baggrunden for ændringen i den anvendte regnskabspraksis på leasingkontrakterne skyldtes, at lejeaftalerne på udlejningsenhederne oftest forlængedes, hvilket indklagede har oplyst, at historikken viser, idet lejekontrakterne forlænges i takt med, at de oprindelige lejeaftaler udløber, hvilket også kunderne havde et endog meget stort incitament til, idet lejernes etableringsomkostninger udgjorde 40 % af de samlede lejeudgifter. Desuden skulle lejerne afholde nedtagingsomkostninger på de lejede moduler ved afslutningen af lejemålet. Klager har hertil gjort gældende, at disse oplysninger ikke indikerer, at der skulle foreligge en fundamental fejl ved indregningen af leasingkontrakterne som operationel leasing, idet virksomheden ikke på tidspunktet for indgåelsen af kontraktforholdet kunne være vidende om, at leasingtagerne ville forlænge kontraktforholdet. Forlængelsen af lejekontrakten afgøres alene af leasingtager, og leasinggiver har således hele risikoen for, at kontrakterne ikke forlænges. Situationen adskiller sig således ikke fra almindelige huslejekontrakter, som ligeledes tit forlænges, uden at kontrakterne af den grund bliver finansielle leasingkontrakter. Hertil kommer, at indklagede ikke har dokumenteret, at forlængelserne af leasingkontrakterne havde ændret på de vilkår og betingelser, som de oprindelige leasingkontrakter mellem parterne var indgået på i en sådan grad, at det kunne lægges til grund, at den aftalte forlængelse af leasingkontrakterne fremover kunne indregnes som finansiell leasing. Ingen af indikatorerne i IAS 17, afsnit 10 og 11, er derfor opfyldt på de konkrete leasingkontrakter.

Klager har på denne baggrund gjort gældende, at indklagede har overtrådt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, og § 23, stk. 1, idet dokumentationen af revisionen af ændringerne af den anvendte regnskabspraksis ved indregningen af koncernens leasingkontrakter i årsregnskabet for 2013 for D ApS, har været utilstrækkelig, herunder har indklagede ikke dokumenteret sin stillingtagen til, hvorvidt ændringen af den anvendte regnskabspraksis ville være i overensstemmelse med regnskabslovgivningen, jf. ISA 230, afsnit 5. Klager har videre henvist til ISA 315, afsnit 11(c), ISA 500, afsnit 5, årsregnskabslovens § 13, stk. 1, nr. 2, og stk. 2, jf. § 136, § 33, stk. 1, 1.-2.pkt., IAS 17, § 52, samt nugældende bestemmelse i årsregnskabslovens § 83a og lovbemærkningerne hertil, og jf. § 13 og § 33, samt IAS 17, afsnit 4, 8, 13 og 17.

Klager har til støtte for klagepunkt b anført, at indklagede har overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, nr. 7, og dermed tilsidesat god revisorskik ved ikke at have taget forbehold i revisionspåtegningen for, at D ApS i koncernregnskabet for 2013 havde indregnet alle finansieringsindtægterne fra leasingkontrakterne i regnskabsposten ”Tilgodehavende Finansieringsindtægter” uden at klassificere finansieringsindtægterne som henholdsvis langfristede og kortfristede tilgodehavender i koncernregnskabets balance eller givet tilsvarende oplysninger om klassifikationen i noterne, jf. årsregnskabslovens § 26, stk. 1.

Klager har til støtte for klagepunkt c anført, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 20, stk. 5, idet indklagede ikke har omtalt revisionen af koncernregnskabet i revisionsprotokollatet til årsrapporten for 2013 for D. Klager har hertil bemærket, at virksomheden i 2013 har ændret regnskabspraksis vedrørende indregning af leasingkontrakterne i koncernregnskabet, hvilket er en ændring for aflæggelsen af koncernregnskabet, som i øvrigt ikke er forenelig med årsregnskabslovens § 83a, jf. klagepunkt a, og som må anses for at være af så væsentlig karakter, at revisor burde have omtalt grundlaget for praksisændringen og de foretagne analyser og beregninger, der understøttede, at virksomheden kunne ændre regnskabspraksis for koncernregnskabet.

Indklagede har i relation til formaliteten anført, at klager på baggrund af dennes hørings svar og personlige fremmøde i det daværende Revisortilsyn har ændret klagepunkterne a og b således: Klagepunkt a fra ”Revisor har ikke ved revisionen af årsrapporten for 2013 for D ApS identificeret, at virksomheden ikke kunne ændre anvendt regnskabspraksis i årsrapporten for 2013, og lade de operationelle leasingkontrakter indregne som finansiel leasing, jf. ISA 315, afsnit 11(c).” til ”Revisors dokumentation af revisionen af den ændrede regnskabspraksis vedrørende virksomhedens indregning af leasingkontrakterne i koncernregnskabet for 2013 for D ApS er utilstrækkelig.”

Klagepunkt b fra ”Revisor skulle, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, nr. 7, have afgivet et forbehold i revisionspåtegningen for, at D ApS i årsrapporten for 2013 har indregnet hele regnskabsposten ”Tilgodehavende Finansieringsindtægter” som et omsætningsaktiv” til ”Revisor skulle have afgivet et forbehold i revisionspåtegningen i årsrapporten for 2013 for, at D ApS har indregnet alle finansieringsindtægterne fra leasingkontrakterne i regnskabsposten ”Tilgodehavende Finansieringsindtægter” uden at klassificere finansieringsindtægterne som henholdsvis langfristede og kortfristede tilgodehavender i koncernbalancen eller givet tilsvarende oplysninger om klassifikationen i noterne.”

Indklagede har i relation til klagepunkt b anført, at det af klager i indbringelsen gengivne fra dennes hørings svar således skal læses i sammenhæng med, at det rejste klagepunkt efterfølgende er blevet ændret.

Indklagede har vedrørende realiteten til støtte for klagepunkt a anført, at det er indklagedes overbevisning fra sit arbejde med revisionen, at selskabets leasingkontrakter opfylder definitionen på finansiel leasing, og at ændringen af regnskabspraksis giver et mere retvisende billede af koncernens aktiviteter, hvilket også fremgår af indklagedes hørings svar til Revisortilsynet. Ændringen af regnskabspraksis er direkte i overensstemmelse med årsregnskabslovens § 13, stk. 2, hvorefter ændring kan ske, hvis der derved bedre opnås et retvisende billede, og idet det fremgår af årsregnskabslovens § 11, at årsrapporten skal give et retvisende billede. Endvidere fremgik de gældende bestemmelser vedrørende indregning af finansiel leasing af årsregnskabslovens § 83a, og det har ikke ved revisionen været anset for nødvendig at begynde at nærlæse ”Basis of Conclusions” til de internationale regnskabsstandarder og udarbejde et nærmere notat herom.

På denne baggrund har indklagede bestridt, at en sådan detailfortolkning af IFRS' regler om finansiel leasing kan udtrækkes til den danske årsregnskabslov, hvilket indklagede har redegjort nærmere for i sit høringssvar til Revisortilsynet. Såfremt lovgiver havde ment, at alle IFRS' detailregler skulle anvendes i Danmark, havde man indført et obligatorisk krav om at følge IFRS for alle virksomheder. Såfremt en sådan fortolkning af IFRS efter Revisornævnets vurdering kan udstrækkes til en fortolkning af årsregnskabsloven, kan dette ikke anses for at være alment kendt i revisionsbranchen. En sådan fortolkning fremgår ikke af noget offentliggjort materiale i Danmark. Dette fremgår ej heller af hverken FSR's regnskabsvejledning for klasse B og C, Årsrapporten – Kommentarer til årsregnskabsloven, 6. udgave eller tidligere, offentliggjorte afgørelser fra Erhvervsstyrelsen eller af andre almindeligt kendte regnskabshåndbøger fra Ernst & Young eller PricewaterhouseCoopers.

Indklagede har i forlængelse heraf anført, at den erfarne kvalitetskontrollant efter det oplyste heller ikke var bekendt med den pågældende IFRS før, han inddrog den internationale IFRS-partner i dennes firmas faglige afdeling for at drøfte leasingproblemstillingen nærmere. For kvalitetskontrollanten var dette også overraskende.

Indklagede har på denne baggrund gjort gældende, at der ikke er tale om en overtrædelse af god revisorskik, når IFRS-reglerne ikke er nærmere undersøgt og dokumenteret på denne sag. Problemstillingen kan efter indklagedes opfattelse kun anses for kendt blandt højt specialiserede ekspertrevisorer. Indklagedes har vurderet ændringen af regnskabspraksis på baggrund af gennemlæsning af udvalgte leasingkontrakter, en gennemgang af samlede projektoversigter samt faglig konsultation med Ls faglige chef. Indklagede har hertil føjet, at det er overraskende, at klager ikke tillægger den foretagne konsultation nogen vægt.

Indklagede har afslutningsvist anført, at årsrapporten efter ændringen af regnskabspraksis i regnskabsbrugernes interesse giver et bedre og mere retvisende billede. Hvis Revisortilsynets fortolkning havde været anvendt, havde det betydet, at samme type af kontrakter regnskabsmæssigt skulle behandles forskelligt, således at ældre kontrakter skulle behandles som operationel leasing, mens nye kontrakter skulle behandles som finansiel leasing. Dette ville medføre et regnskabsmæssigt miskam og et væsentligt forringet billede af virksomheden til skade for regnskabsbrugere. En sådan regnskabsmæssig behandling kunne stride imod årsregnskabslovens overordnede rammebestemmelse om, at årsregnskabet skal give et retvisende billede. Lovgiver har med årsregnskabsloven overordnet ønsket det "rette" regnskab, jf. lovens generalklausul i § 11.

Indklagede har vedrørende klagepunkt b gjort gældende, at klagepunktet i sagen for Revisortilsynet var formuleret anderledes, da sagen verserede for tilsynet, og at indklagedes høringssvar til Revisortilsynet skal læses i lyset af, at klagepunktet efterfølgende er blevet ændret.

Indklagede har fremhævet følgende fra sit høringssvar til Revisortilsynet: *"Jeg er enig i, at der jf. årsregnskabslovens § 26, stk. 1 skulle have været noteangivelse med angivelse af den del af posten der forfalder til betaling efter mere end et år. Jeg er også enig i at beløbet er væsentligt. Det er dog min vurdering, at den manglende oplysning ikke har haft nogen effekt på nogen beslutninger taget af nogen regnskabsbrugere på baggrund af årsrapporten. Der er således tale om en meget sund og veldrevet virksomhed som er meget solid og med god likviditet. Egenkapitalen udgør 73,8 mDKK pr. 31. december 2013 med en soliditetsgrad på 24 %. Omsætningsaktiverne udgør i alt 268 mDKK set i forhold til kortfristede gældsforpligtelser på 107 mDKK. Selv med korrektion for langfristede tilgodehavende på leasingkontrakterne er likviditetsgraden større end 1. Det er ikke sandsynligt at virksomheden vil komme i nogen going-concern problemer. Den rutinerede regnskabslæser vil tillige ud fra regnskabspostens benævnelse sammenholdt med de anførte oplysninger under anvendt regnskabspraksis samt i ledelsesberetningen kunne gennemskue, at der er tale om at en væsentlig del af regnskabsposten forfalder senere end et år. Vi har på kontoret taget beslutning om at der*

fremadrettet indføres second partner review på alle selskaber i klasse C, hvorfor risikoen for en lignende fejl bliver reduceret fremover.” Indklagede har videre gjort gældende, at notefejlen således ikke har medført nogen risiko for, at nogle regnskabsbrugere har givet kredit til selskabet på et fejlagtigt grundlag. Kreditgivningen ville i den konkrete situation ikke være påvirket af, om noteoplysningen er givet eller ej.

Indklagede har vedrørende klagepunkt c anført, at den manglende omtale af praksisændringen i revisionsprotokollatet ikke har medført noget tab af viden for virksomhedsejeren. Ændring af regnskabspraksis er foreslået af virksomheden D ApS og dennes ene-ejer, og han har været involveret i udarbejdelsen af de grundlæggende beregninger og analyser til understøttelse af ændring af regnskabspraksis. Eneejeren sidder endvidere som direktør i alle selskaber i koncernen, og der er ikke nogen bestyrelse i nogle af selskaberne.

Fremmøde i Revisornævnet

Klager har i det hele henvist til sine skriftlige indlæg i sagen.

Indklagede har indledningsvis oplyst, at D ApS har været kunde i revisionsvirksomheden siden 1990, og at indklagede har været den ansvarlige revisor for kunden siden 1999. Virksomheden har haft en positiv udvikling. I 2013 blev indklagede spurgt, om det ville være muligt at ændre regnskabsprincipperne. Indklagede gennemgik efter denne henvendelse fra virksomheden foreliggende lejekontrakter, ligesom indklagede foretog beregninger mv. På denne baggrund rettede indklagede endvidere henvendelse til revisor M for via ham at få nødvendig faglig konsultation vedrørende emnet. Indklagede og den faglige konsulent drøftede herefter spørgsmålet, dels telefonisk, dels på et møde.

Indklagede har til klagepunkt a anført, at det var såvel den faglige konsultants som indklagedes egen vurdering, at der var basis for - og at det var i overensstemmelse med gældende lovgivning på området - at foretage en ændring af regnskabsprincipperne vedrørende lejekontrakterne "fra operationel leasing til finansiel leasing". Indklagede har i denne forbindelse henvist til sine skriftlige indlæg i sagen, og indklagede har videre henvist til, at netop finansiel leasing er årsregnskabslovens hovedprincip. Indklagede har videre anført, at princippet vedrørende finansiel leasing i dette tilfælde giver et mere retvisende billede. Indklagede har endelig gentaget sine skriftlige bemærkninger om, at de bestemmelser, som klager henviser til i EAS 17 som bidrag til en fortolkning af bestemmelserne, ikke er alment kendte i branchen, hvilket i givet fald bør komme indklagede til gode. Indklagede har videre peget på, at også hans faglige konsultation vedrørende spørgsmålet bør komme ham til gode ved sagens behandling i Revisornævnet. Indklagede har endelig peget på, at man kan få det indtryk, at Revisortilsynet/Erhvervsstyrelsen i første omgang har tvivlet på, hvorvidt der skulle tages forbehold, og derefter er faldet ned på, at der skulle have været bedre dokumentation.

Indklagede har til klagepunkt b oplyst, at der ikke efter den seneste ændring af klagepunktet er bemærkninger hertil. Indklagede har supplerende oplyst, at der fremadrettet er taget højde for, at en sådan fejl ikke indtræffer. Fejlen har i øvrigt ikke haft betydning for regnskabsbrugere.

Indklagede har til klagepunkt c oplyst, at han ikke har bemærkninger hertil, og henvist til, at bestemmelsen i § 20 er ophævet.

Revisornævnets begrundelse og afgørelse:

Det følger af §§ 12 og 13, stk. 1, i lov nr. 631 af 8. juni 2016 om ændring af revisorloven og forskellige andre love, der trådte i kraft den 17. juni 2016, at kvalitetskontroller, der er iværksat

efter revisorlovens § 29 som affattet ved lov nr. 468 af 17. juni 2008, og hvor der er gennemført kvalitetskontrolbesøg før lovens ikrafttræden, behandles efter de hidtil gældende regler. Denne sag behandles derfor efter de før den 17. juni 2016 gældende regler.

Sagens formalitet

Det fremgår af sagen, at klager ved skrivelse af 6. oktober 2015 har hørt indklagede vedrørende udkast til afgørelse i forbindelse med kvalitetskontrollen i 2014 af B, og at klager efter indklagedes høringsvar af 16. november 2015, fremmøde den 25. februar 2016 samt fremsendelse af supplerende materiale den 7. marts 2016 har foretaget en ny høring af indklagede. Det fremgår endvidere, at klager som grundlag for denne anden høring havde ændret formuleringen af klagepunkter a og b.

Klagers fremsendelse af en høring og klagers på denne baggrund senere ændring i en ny høring er ikke en afgørelse - en høring foretages netop med henblik på at give en indklaget lejlighed til at påvirke den endelige afgørelse fra en myndighed. I denne sag er der endvidere ikke tale om en ændring af klagepunkterne til ugunst for indklagede. Og i denne sag har indklagede haft lejlighed til også at udtale sig til ændringerne før, der blev truffet en afgørelse. På denne baggrund er der ikke grundlag for at afvise sagen, hvorfor Revisornævnet realitetsbehandler klagepunkterne.

Sagens realitet

Klagepunkt a

Revisornævnet finder det for så vidt angår indklagedes revisionen af ændringen af virksomhedens regnskabspraksis fra operationel leasing til finansiel leasing for så vidt angår allerede indgåede leasingkontrakter, der ved en allonge var blevet tidsmæssigt forlænget - ud fra de fremlagte dokumenter, herunder kvalitetskontrollantens erklæring og arbejdsrapporter, samt af parternes bemærkninger i øvrigt - bevist, at indklagede ikke har dokumenteret sin stillingtagen til, hvorvidt ændringen af den anvendte regnskabspraksis var i overensstemmelse med regnskabslovgivningen. Revisornævnet har herved henvist til, at indklagede ikke har dokumenteret at have kontrolleret, at ændringen af regnskabspraksis vedrørende virksomhedens allerede indgåede leasingkontrakter - der angik betydelige beløb over det af indklagede fastsatte væsentlighedsniveau - var i overensstemmelse med årsregnskabslovens bestemmelser herom. Revisornævnet har ved denne vurdering taget i betragtning, at oversigten over projekterne fra datterselskaberne, H ApS, I ApS og J, alene belyser det datagrundlag, som virksomheden besad den 31. december 2013 for at kunne vurdere, hvilke leasingkontrakter, der ville blive forlænget. Det forhold, at kontrakterne for de 21 pavilloner, der udløb den 31. december 2013, alle blev forlænget, medfører ikke pr automatik, at indklagede i tilstrækkeligt omfang har haft dokumentation for, at de resterende 37 kontrakter ligeledes ville blive forlænget ved disses udløb. Revisornævnet finder på denne baggrund, at indklagede ikke i tilstrækkeligt omfang har dokumenteret, at betingelserne for at overgå til finansiel leasing var til stede for de resterende 37 kontrakter, herunder at det var overvejende sandsynligt, at samtlige lejekontrakter ville få en løbetid, der sikrede, at nutidsværdien af ydelserne i al væsentlighed svarede til værdien af aktiverne. Revisornævnet har videre henvist til, at projektoversigterne viste, at den fremtidige lejeindtægt fra lejekontrakterne pr. 31. december 2013 blev opgjort til 132,4 mio. kr., men at virksomheden havde målt de fremtidige lejeindtægter i koncernregnskabet til 187,4 mio. kr., og at der ikke forelå nogen dokumentation vedrørende differencen, der oversteg det af indklagede fastlagte væsentlighedsniveau på 570.000 kr., herunder dokumentation for indklagedes stillingtagen hertil.

Det tilføjes, at heller ikke Revisornævnet finder, at indklagede på det foreliggende grundlag har dokumenteret, at betingelserne for, at D ApS i koncernregnskabet i regnskabsåret 2013 kunne omklassificere allerede indgåede leasingkontrakter, herunder de 21 forlængede kontrakter, fra operationel leasing til finansiel leasing, idet det ikke er dokumenteret, at der har været tale om korrektion af fejl i års- og koncernregnskabet, og idet det ikke er dokumenteret, at omklassificeringen kunne begrundes med kontraktlige ændringer, jf. hertil IAS 17, afsnit 3.

Det forhold, at indklagede indhentede og modtog faglig rådgivning vedrørende ændring af regnskabspraksis, kan ikke føre til et andet resultat. Revisornævnet bemærker i den forbindelse, at det fremgår af revisorlovens § 23, at en revisor skal udarbejde arbejdsrapporter, hvoraf revisors grundlag for den afgivne erklæring fremgår. Det er i denne henseende ikke tilstrækkeligt, at revisor i givet fald efterfølgende mundtligt kan redegøre for sine arbejdshandlinger og overvejelser herom, herunder om de råd og den vejledning, der er givet ved den faglige konsultation. Det tilføjes endvidere, at det fortsat er den underskrivende revisor, der har ansvaret for sin revisorerklæring, og at det forhold, at der er sket en faglig konsultation, ikke ændrer på revisors grundlæggende ansvar for sin revisorerklæring.

Indklagede findes på denne baggrund skyldig den rejste klage og derved skyldig i at have overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Klagepunkt b

Revisornævnet lægger - hvilket ikke er bestridt af indklagede - til grund, at D ApS i koncernregnskabet for 2013 har indregnet alle finansieringsindtægterne fra leasingkontrakterne i regnskabsposten "Tilgodehavende finansieringsindtægter" uden at klassificere finansieringsindtægterne som henholdsvis langfristede og kortfristede tilgodehavender i koncernregnskabs balance eller givet tilsvarende oplysninger om klassifikationen i noterne. Revisornævnet lægger videre til grund, at regnskabsposten udgør 187.424.356 kr., svarende til 59 % af koncernbalancen og 254 % af koncernens egenkapital. Det fremgår af kvalitetskontrollantens arbejdsrapporter, at langt hovedparten af posten på 187.424.356 kr. forfalder til betaling efter et år, og at indklagedes væsentlighedsniveau er angivet til 570 t.kr. Efter årsregnskabslovens § 26, stk. 1, er det et ufravigeligt krav, at den del af posten, som forfalder til betaling efter mere end et år, skal være noteangivet. Indklagede, der har erkendt forholdet, burde have taget forbehold herfor, jf. nuværende og daværende erklæringsbekendtgørelses § 6.

På denne baggrund er det bevist af klager, at indklagede er skyldig i den rejste klage, og at indklagede således har overtrådt den daværende og nuværende erklæringsbekendtgørelses § 6, og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Klagepunkt c

Revisornævnet lægger til grund, at indklagede, der ikke har bestridt klagepunktet, ikke har omtalt det forhold, at D ApS i 2013 havde ændret regnskabspraksis vedrørende indregning af leasingkontrakterne i koncernregnskabet, i moderselskabets revisionsprotokollat, herunder omtalt grundlaget for praksisændringen og de foretagne analyser og beregninger, der understøttede, at virksomheden kunne ændre regnskabspraksis for koncernregnskabet. Herved har indklagede overtrådt den dagældende revisorlovs § 20, stk. 5, og derved tilsidesat god revisorskik. Revisorlovens § 20 blev ved lov nr. 631 af 8. juni 2016 om ændring af revisorloven og forskellige andre love, der trådte i kraft den 17. juni 2016, ændret således, at kravet om afgivelse af revisionsprotokoller er bortfaldet med undtagelse for PIE-virksomheder. Som klagepunktet er

formuleret og begrundet finder nævnet herefter, at en overtrædelse af revisorlovens § 20 i denne sag ikke kan medføre en disciplinærstraf, jf. princippet i straffelovens § 3. Herefter bortfalder disciplinærstraffen for dette klagepunkt.

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

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

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

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

Indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik kan efter de nu gældende principper for ikendelse af disciplinærstraf ikke vurderes til at være en mindre alvorlig forseelse. Ved udmålingen af bøden har Revisornævnet lagt vægt på, at de regnskabsmæssige poster, der er omfattet, angår væsentlige beløb, samt at klagen vedrører en mellemstor klasse C-virksomhed. For tilsidesættelse af god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, pålægges indklagede, registeret revisor A, derfor i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der på denne baggrund passende kan fastsættes til 30.000 kr.

Thi bestemmes:

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

Kendelsen offentliggøres, jf. revisorlovens § 44, stk. 6.

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

Marianne Madsen