

Cand. merc. aud studiet
Aalborg Universitet
August 2006

"Revisorerklæringer - Revisors, hvervgivers og erklæringsmodtagers kendskab hertil"



Opgaveløsere:

René Winther Pedersen
Anita Bøgelund Nielsen

Vejleder:

Peter Thor Kellmer

1. INDLEDNING.....	5
1.1 FORORD	5
1.2 PROBLEMBESKRIVELSE	6
1.3 PROBLEMFOMULERING	7
1.4 PROBLEMAFGRÆNSNING	8
1.5 MODEL OG METODEVALG	10
2. GRUNDLAG FOR REVISORS VIRKSOMHED	11
2.1 INDLEDNING.....	11
2.2 LOVGRUNDLAG FOR REVISORS VIRKSOMHED.....	15
2.3 OFFENTLIGHEDENS TILLIDSREPRÆSENTANT	16
2.4 GOD REVISORSKIK	17
2.5 SAMMENFATNING OG DELKONKLUSION	19
3. GRUNDLAG FOR REVISORS FUNKTION.....	20
3.1 INDLEDNING.....	20
3.2 REVISORS BESKIKKELSE.....	20
3.3 REVISORS FUNKTIONSPERIODE.....	22
3.4 REVISORS RAPPORTERING	23
3.5 REVISORS UAFHÆNGIGHED	24
3.6 REVISORS TAVSHEDSPLIGT	26
3.7 REVISORS ANSVAR.....	27
3.8 SAMMENFATNING OG DELKONKLUSION	28
4. DEN NYE ERKLÆRINGSBEKENDTGØRELSE.....	29
4.1 INDLEDNING.....	29
4.2 DEN NYE ERKLÆRINGSBEKENDTGØRELSE - INDHOLD OG ÆNDRINGER.....	30
4.3 EU KRAV TIL REVISIONSPÅTEGNINGEN	30
4.4 HENVISNING TIL DEN REGNSKABSMÆSSIGE BEGREBSRAMME (§5, STK. 1, NR. 1) – NYE KRAV	31
4.5 REVISIONSPÅTEGNINGENS KONKLUSION (§ 5, STK. 4-6) – NYE KRAV	32
4.6 ERKLÆRINGER OM GENNEMGANG (REVIEW) – NYE KRAV	33
4.7 ERKLÆRING OM ASSISTANCE MED REGNSKABSOPSTILLING – NYE KRAV.....	34
4.8 SELSKABSRETTLIGE ERKLÆRINGER (ØVRIGE ERKLÆRINGER) – INGEN NYE KRAV.....	35
4.9 OVERSIGT OVER ERKLÆRINGSBEKENDTGØRELSENS STRUKTUR	36
4.10 SAMMENFATNING OG DELKONKLUSION	37
5. REVISIONSSTANDARDER.....	38
5.1 INDLEDNING.....	38
5.2 RS: BEGREBSRAMME FOR ERKLÆRINGSOPGAVER MED SIKKERHED	39
5.3 RS700 REVISIONSPÅTEGNING PÅ REGNSKABER	41
5.3.1 <i>Grundlæggende elementer</i>	41
5.3.2 <i>"Blanke" revisionspåtegninger og modificerede revisionspåtegninger</i>	42
5.3.2.1 <i>Forhold der påvirker revisors konklusion</i>	42
5.3.2.2 <i>Forhold der ikke påvirker revisors konklusion</i>	43
5.4 RS800 DEN UAFHÆNGIGE REVISORS ERKLÆRING PÅ REVISIONSOPGAVER MED SÆRLIGT FORMÅL.....	43
5.4.1 <i>Grundlæggende elementer</i>	44
5.5 RS910 REVIEW AF REGNSKABER	45

5.5.1	<i>Grundlæggende elementer</i>	46
5.6	RS920 AFTALTE ARBEJDSHANDLINGER VEDRØRENDE REGNSKABSMÆSSIGE OPLYSNINGER.....	47
5.6.1	<i>Grundlæggende elementer</i>	48
5.7	RS930 ASSISTANCE MED REGNSKABSOPSTILLING	49
5.7.1	<i>Grundlæggende elementer</i>	51
5.8	RS3000 ANDRE ERKLÆRINGSOPGAVER MED SIKKERHED END REVISION ELLER REVIEW AF HISTORISKE FINANSIELLE OPLYSNINGER (ANDRE ERKLÆRINGSOPGAVER MED SIKKERHED)	52
5.8.1	<i>Grundlæggende elementer</i>	52
5.9	SAMMENFATNING OG DELKONKLUSION	54
6.	STANDARDREVISORERKLÆRINGER.....	55
6.1	INDLEDNING.....	55
6.2	GENNEMGANG AF STANDARDERKLÆRINGER UDARBEJDET AF ERKLÆRINGSMODTAGER	56
6.3	SAMMENFATNING OG DELKONKLUSION	63
7.	REVISORS, HVERVGIVERS OG ERKLÆRINGSMODTAGERS KENDSKAB TIL LOVGIVNING MV. (SPØRGESKEMAUNDERSØGELSER).....	65
7.1	INDLEDNING.....	65
7.2	METODEVALG I SPØRGESKEMAUNDERSØGELSEN	66
7.3	SPØRGESKEMAER TIL REVISORER.....	69
7.3.1	<i>Indledning</i>	69
7.3.2	<i>Analytisk gennemgang af spørgeskema med tilhørende svar</i>	70
7.3.3	<i>Kortfattet opsummering af de vigtigste elementer i spørgeskemaundersøgelsen (revisorer)</i>	98
7.4	SPØRGESKEMAER TIL BANKER, FORSIKRINGSSLELSKABER OG OFFENTLIGE/STATSLIGE INSTANSER	101
7.4.1	<i>Indledning</i>	101
7.4.2	<i>Analytisk gennemgang af spørgeskema med tilhørende svar</i>	102
7.4.3	<i>Kortfattet opsummering af de vigtigste elementer i spørgeskemaundersøgelsen (banker, forsikringsselskaber mv.)</i>	124
7.5	SPØRGESKEMAER TIL HVERVGIVERE.....	126
7.5.1	<i>Indledning</i>	126
7.5.2	<i>Analytisk gennemgang af spørgeskema med tilhørende svar</i>	127
7.5.3	<i>Kortfattet opsummering af de vigtigste elementer i spørgeskemaundersøgelsen (hvervgiveren)</i>	140
7.6	SAMMENFATNING OG DELKONKLUSION	142
7.6.1	<i>Delkonklusion – ”kløften”</i>	143
7.6.2	<i>Delkonklusion – standarderklæringer</i>	147
8.	KONKLUSION	150
9.	PERSPEKTIVERING	153
10.	RESUME PÅ DANSK	155
11.	EXECUTIVE SUMMARY IN ENGLISH.....	158
12.	LITTERATURLISTE	161

13. BILAG OG KILDEHENVISNINGER 164

1. Indledning

1.1 Forord

Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant og har i henhold til gældende lovgivning en forpligtelse til at optræde troværdigt, tillidsfuldt og ansvarligt i forhold til de opgaver, der bliver pålagt denne. Såfremt offentligheden mister tilliden til revisor, vil det formentlig være ensbetydende med, at revisor bliver arbejdsløs.

Revisorloven, Erklæringsbekendtgørelsen og faglige standarder, herunder revisionsstandarder skal være med til at fastsætte retningslinierne for revisors virke og samtidig sikre, at offentligheden har kendskab til de krav, der stilles til revisor, og samtidig bevarer tilliden til revisors rapportering.

Revisors erklæringsopgave står som et centralt element i revisors virke, idet revisorerklæringer og revisionspåtegninger er revisors udtalelse om det udførte arbejde. I erklæringssituationen er det revisors pligt at gennemgå en konkret opgave og efterfølgende udtale sig om denne.

Formålet med denne hovedopgave er primært at undersøge, hvorvidt erklæringsafgiver (revisor), erklæringsmodtager og hvervgiver (den der pålægger revisor at afgive erklæring) har tilstrækkeligt kendskab til gældende lovgivning vedrørende revisors erklæringsafgivelse.

Hovedopgaven giver ligeledes indblik i gældende lovgivning og faglige standarder vedrørende revisors erklæringsopgave.

Vi har valgt, at koncentrere hovedopgaven om ovenstående emner som følge af, at revisors erklæringsopgave er et vigtigt grundlag for revisionsbranchens eksistens og berettigelse.

Aalborg, den 15. august 2006

René Winther Pedersen Anita Bøgelund Nielsen

1.2 Problembeskrivelse

Efterspørgslen efter revisors erklæringer er i de senere år taget til, og den stigende efterspørgsel kommer fra både private og offentlige interessenter¹. Interessenterne kan deles op i primære interessenter² (eks. indehavere, ledelse og medarbejdere) og sekundære interessenter³ (eks. leverandører, kunder og offentlige myndigheder).

Ovennævnte interessenter anmoder ofte revisor om udarbejdelse og afgivelse af erklæringer til brug overfor offentlige/statslige instanser eller i forhold til hinanden.

Det er essentielt, at revisor er velinformeret omkring gældende lovgivning i forbindelse med afgivelse af erklæringer, herunder "Lov om statsautoriserede og registrerede revisorer (LSRR)", "Bekendtgørelse om statsautoriserede og registrerede revisors erklæringer mv. (Erklæringsbekendtgørelsen)" og de danske revisionsstandarder (RS'er).

Revisor skal som minimum leve op til lovgivningens krav, ellers er der risiko for, at revisor kan ifalde ansvar, og både erklæringsmodtager og hvervgiver kan risikere at lide tab som følge af fejlagtig erklæringsafgivelse.

Den danske lovgivning på området er ofte kompliceret læsning og kan derfor være vanskelig at fortolke. Revisionsteknisk Udvalg har derfor til opgave at skrive og tilrette de danske revisionsstandarder (RS) samt at oversætte de internationale revisionsstandarder til dansk (ISA'er). De RS, der regulerer revisors erklæringsopgave, er tiltænkt som et hjælpemiddel til revisor i forbindelse med afgivelse af erklæringer. RS'erne er udarbejdet indenfor rammerne af lovgivningen, men er blot mere specifikke i forhold til at instruere revisor omkring planlægning, udførelse og rapportering. Erklæringsbekendtgørelsen omfatter i stort omfang kun regulering af revisors rapportering af erklæringsopgaven. Såfremt revisor udfører sit hverv i overensstemmelse med RS'erne kan denne være sikker på at overholde gældende lovgivning.

Det fremgår af RS "Begrebsramme for erklæringsopgaver med sikkerhed"⁴, 1. afsnit, at "*Revisionsstandarder (RS) skal anvendes ved revision af regnskaber. RS skal også anvendes, efter nødvendig tilpasning, ved revision af andre oplysninger samt ved beslægtede opgaver*".

Den enkelte revisor bør derfor ikke være i tvivl om vigtigheden af, at denne har et indgående kendskab til indholdet af RS'erne, idet dette er en forudsætning for, at revisor kan udføre sit hverv i overensstemmelse med den danske lovgivning.

Det fremgår af ovenstående, at der stilles krav til revisors kendskab til lovgivning og faglige standarder ved afgivelse af erklæringer, men det fremgår ikke, hvilke forudsætninger erklæringsmodtager og hvervgiver har for at kende betydningen af de enkelte typer af revisorerklæringer. Det primære formål med denne hovedopgave er at undersøge, hvorvidt der som følge af manglende kendskab til lovgivning og RS'erne, opstår en "Kløft"⁵ mellem parterne⁶ i forbindelse med afgivelse af revisorerklæringer. Såfremt de involverede parter ikke har samme definition på, hvad revisors arbejde omfatter og sikrer i en konkret erklæringsopgave, kan der eksempelvis opstå et problem i forhold til, hvad erklæringsmodtager og hvervgiver forventer, og hvad revisor rent faktisk udtaler sig om.

Fejlagtig erklæringsafgivelse kan i værste fald resultere i, at revisor bliver gjort ansvarlig for sine handlinger eller mangel på samme. Revisoransvar kan indtræffe, hvor revisor selv har udfærdiget sin erklæring eller i tilfælde, hvor revisor bliver præsenteret for en standarderklæring, der er udarbejdet af eksempelvis banker, forsikringselskaber og offentlige/statslige instanser. Det er, som følge af foranstående, relevant at se nærmere på, hvorvidt disse standarderklæringer overholder gældende lovgivning og faglige standarder. Sammenhængen mellem fejlagtig erklæringsafgivelse og konsekvensen heraf (revisoransvar) vil tillige kortfattet blive behandlet i hovedopgaven, idet denne sammenhæng kan øve indflydelse på, hvor vigtigt det er for den enkelte revisor at have tilstrækkelig kendskab til lovgivning og RS'erne.

1.3 Problemformulering

Udgangspunktet for hovedopgavens problemstilling er, at lovgivning og faglige standarder indenfor erklæringsområdet de senere år har undergået en række ændringer. Der er blandt andet udarbejdet ny Revisorlov, ny Erklæringsbekendtgørelse samt en række nye RS (ISA'ere oversat til dansk). Dette stiller store krav til den enkelte revisors evne til at holde sig fagligt opdateret, og samtidig øger ændringerne risikoen for mangelfulde revisorerklæringer. I forbindelse hermed er det tillige blevet vanskeligere for erklæringsmodtager og hvervgiver at være i besiddelse af det fornødne kendskab til de

enkelte erklæringstypers egenskaber – eksempelvis forskellen på en revisionspåtegning og en reviewerklæring.

Mangelfulde revisorerklæringer kan som nævnt i afsnit 1.2 resultere i, at revisor bliver gjort ansvarlig og ydermere risikere, at offentligheden mister tilliden til revisors fremtidige virke.

Med udgangspunkt i ovenstående samt de problemstillinger der er anført i afsnit 1.2, er hovedopgavens overordnede formål at besvare følgende spørgsmål (det første spørgsmål er udtryk for opgavens hovedproblemstilling):

- Har revisor, erklæringsmodtager og hvervgiver tilstrækkeligt kendskab til lovgivningen og RS'erne på erklæringsområdet, således at den tidligere nævnte "kløft" undgås?
- I hvor høj grad overholder standarderklæringer, udarbejdet af eksempelvis banker, forsikringselskaber og offentlige/statslige instanser, den lovgivning og de RS, der er indenfor erklæringsområdet?

1.4 Problemafgrænsning

Med henblik på at begrænse hovedopgaven til behandling af relevante problemområder har vi foretaget følgende afgrænsning:

I hovedopgaven anvendes betegnelsen revisor, der skelnes ikke mellem statsautoriserede og registrerede revisorer.

Der skelnes ikke mellem begreberne revisionsvejledninger og revisionsstandarder. Gennemgang af RS'erne er kun foretaget for så vidt angår de standarder, der er relevante i forhold til revisors erklæringer og påtegninger – og dermed relevante i forhold til hovedopgaven.

RS'erne er oplyst med de nummerangivelser, som var gældende frem til primo/medio 2006 (RS'erne blev på dette tidspunkt nummereret i overensstemmelse med de tilsvarende internationale revisionsstandarder).

Der tages udgangspunkt i gældende lovgivning – dog vil der i afsnit 4 blive foretaget en sammenligning mellem ny og gammel Erklæringsbekendtgørelse. Sammenligningen foretages med henblik på at få indsigt i hvilke ændringer, der er sket i forhold til revisors erklæringsafgivelse.

Gennemgangen af revisors virksomhed og funktion, herunder regler vedrørende beskikkelse, funktionsperiode, rapportering, uafhængighed og tavshedspligt er kun foretaget med henblik på at belyse revisors rolle i erklæringsopgaven.

I hovedopgaven behandles kun områder i LSRR, Erklæringsbekendtgørelsen og RS, der omhandler revisors erklæringsopgave. Øvrige områder i LSRR, Erklæringsbekendtgørelsen og RS'erne inddrages kun sporadisk, hvor dette findes relevant, herunder i de indledende afsnit vedrørende præcisering og definition af begreber samt emner, der er væsentlige i forbindelse med revisors afgivelse af erklæringer.

I hovedopgaven tages der ikke stilling til kvaliteten af revisors udførte arbejdshandlinger, idet det forudsættes, at revisor har udført planlægning og revision mv. i overensstemmelse med "god revisorskik". Vi har dog undtagelsesvis medtaget et enkelt spørgsmål i spørgeskemaundersøgelsen i afsnit 7 vedrørende RS200–RS635.

Vi har ikke efterprøvet ligheden mellem internationale revisionsstandarder og de danske RS'er. Det forudsættes i hovedopgaven, at de internationale og nationale standarders indhold og betydning er identisk.

Revisoransvar behandles ikke dybdegående i opgaven, idet revisors ansvar blot nævnes som overordnet begreb i flere sammenhænge – blandt andet i tilknytning til problematikken vedrørende standarderklæringer.

Der er ikke foretaget en dybdegående gennemgang af begrebet "etiske regler", idet begrebet af hensyn til opgavens indhold og omfang blot er gennemgået for så vidt angår anvendelse og indhold.

1.5 Model og metodevalg

Hovedopgaven omfatter indledningsvis en overordnet gennemgang af de vigtigste elementer i LSRR, herunder grundlag for revisors virksomhed og funktion. Dernæst udarbejdes en kortfattet præsentation og analyse af Erklæringsbekendtgørelsen – den nye Erklæringsbekendtgørelse sammenholdes overordnet med den gamle udgave.

Centrale RS'ere vedrørende revisors erklæringsopgave gennemgås med henblik på at skabe det fornødne kendskab til disse inden det analytiske arbejde vedrørende problemstillingerne i problemformuleringen påbegyndes.

I det efterfølgende afsnit vil fokus være rettet mod en nærmere gennemgang af udvalgte standarderklæringer fra eksempelvis banker, forsikringselskaber og offentlige/statslige instanser. Der vil på baggrund af den teoretiske gennemgang og vores kendskab til RS'erne blive foretaget en analyse af, hvorvidt disse standarderklæringer overholder bestemmelserne for erklæringsafgivelse.

Hovedopgavens væsentligste afsnit behandler problemformuleringens første spørgsmål vedrørende revisors, erklæringsmodtagers og hvervgivers kendskab til lovgivning og faglige standarder på erklæringsområdet. Analysen vil blive foretaget med udgangspunkt i en spørgeskemaundersøgelse. Målgruppen for spørgeundersøgelsen vil være revisorer, bankfolk, forsikringsfolk og ansatte medarbejdere i offentlige/statslige instanser, såsom visse danske ministerier.

De enkelte delområder afsluttes i alle tilfælde med en sammenfatning og delkonklusion. Disse delkonklusioner vil afslutningsvis blive sammenstillet i en samlet konklusion omfattende hovedopgavens hovedproblematikker. Der vil endvidere, om relevant, gives løsningsforslag i forhold til de væsentligste problematikker, som er anført i problemformuleringen.

Endvidere afsluttes hovedopgaven med et afsnit omkring perspektivering samt et resume af opgaven på danske og engelsk.

2. Grundlag for revisors virksomhed

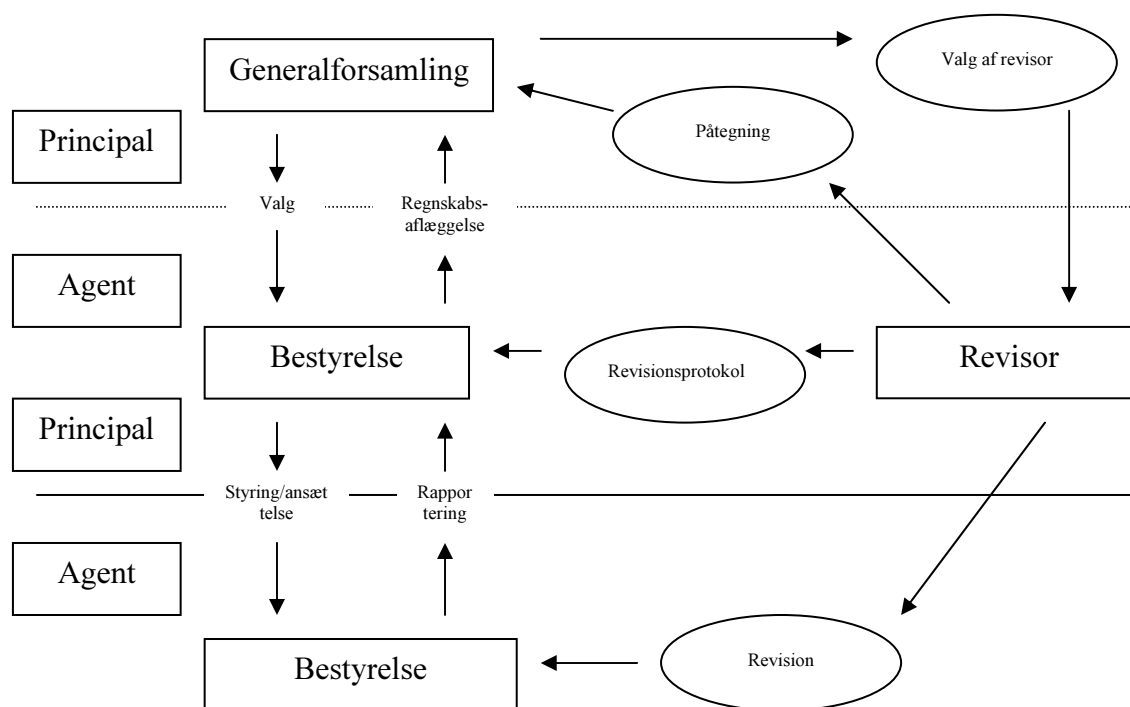
2.1 Indledning

Det overordnede grundlag for revisors virksomhed er samfundets efterspørgsel efter uafhængig og kompetent vurdering af forskellige erhvervsøkonomiske rapporter⁷. Revisors rolle er derfor meget tæt knyttet til begreber som tillid og troværdighed. Revisors uafhængige og kompetente vurdering bliver rapporteret gennem afgivelse af revisionspåtegninger/revisorerklæringer.

Hovedformålet med revisors arbejde er erklæringsafgivelse. Revisorerklæringer er revisors rapporteringsværktøj i forhold til omverdenen – dvs. i forhold til erklæringsopgavens interessenter. Revisors erklæringer skal som følge af mangfoldigheden af interessenter altid være skrevet i et let læseligt og præcist sprog. Revisors erklæringer skal være informative og retvisende, således at omverdenen kan forstå indholdet heraf og dermed have tillid til, at revisor har udført sit arbejde i overensstemmelse med de retningslinier, som revisor er underlagt i forbindelse med den konkrete erklæringsopgave.

Med henblik på at skabe overblik og yderligere forståelse for betydningen af revisors erklæringsafgivelse i forhold til erklæringens hvervgiver, er nedenstående oversigt inddraget. Der er tale om en agentteoretisk ledelsesmodel⁸, der blandt andet illustrerer revisors rolle og placering i forhold til direktion, bestyrelse og generalforsamling ved afgivelse af erklæringer. Modellen illustrerer ligeledes det indbyrdes hierarki mellem virksomhedens direktion, bestyrelse og generalforsamling.

Modellen viser samspillet mellem aktionærene på den ene side og bestyrelse/direktion på den anden side. I virksomheden er der tre aktører, hvor direktionen er agent overfor bestyrelsen, der er principal i forhold til direktionen. Bestyrelsen er agent overfor generalforsamlingen, og generalforsamlingen er principal overfor bestyrelsen. Bestyrelsen er valgt af generalforsamlingen til at varetage aktionærernes interesser. Direktionen er ansat af bestyrelsen til at varetage den daglige ledelse af virksomheden.



Figur 1: Agentteoretisk ledelsesmodel⁹

Agenten er defineret som en person, der er antaget af principalen til at udføre en service eller et arbejde på principalens vegne. Principalens beslutningskompetence er i varierende grad uddelegeret til agenten, hvorved agenten disponerer på principalens vegne – herunder dispositioner i forhold til principalens økonomiske aktiver indenfor de af principalen udstukne retningslinier.

Direktionen (agent), udgør virksomhedens daglige ledelse og har til opgave at rapportere til bestyrelsen (principal i forhold til direktion) via en på forhånd defineret ledelsesrapportering. Bestyrelsen (agent i forhold til generalforsamlingen) foretager rapportering til aktionærene (principal) i form af afholdelse af generalforsamling osv. Det kan på baggrund af foranstående konkluderes, at agenten som oftest er i besiddelse af en større informationsmængde end principalerne. Principalen er afhængig af agentens rapportering for at kunne holde sig orienteret om, hvad der rører sig i virksomheden. Agenten er på niveau med informationernes tilblivelse – som oftest det operationelle eller taktiske niveau.

Aktionærene og virksomhedens ledelse (direktion og bestyrelse) har ofte forskellige individuelle interesser i forbindelse med virksomhedens drift og udvikling. Virksomhedens ledelse (agent) ønsker i forhold til aktionærene (principalen) at frembringe regnskabsinformation, der i form og indhold tilgodeser egne interesser. Eksempelvis kan direktion og bestyrelse have et ønske om at fremvise en stigende omsætning overfor aktionærene – uden hensyntagen til, at den stigende omsætning har resulteret i, at omkostningerne er steget forholdsmæssigt mere. Aktionærene er på den anden side primært fokuseret på deres egne interesser, i form af virksomhedens samlede resultat, idet dette kan resultere i højere aktiekurs eller eventuelt mulighed for større udbytte.

Der kan således fremkomme interessekonflikter, der for aktionærene kan være forbundet med risiko for mangelfulde/fejlagtige informationer fra virksomhedens ledelse. Virksomhedens ledelse har reelt set adgang til væsentlig flere oplysninger om virksomheden end aktionærene, og aktionærene har som følge heraf ikke reel mulighed for egenhændigt at overvåge direktion og bestyrelse – det vil endvidere af tidsmæssige årsager være praktisk umuligt. Aktionærene vælger derfor i overensstemmelse med aktieselskabsloven og Revisorloven at engagere en revisor til på aktionærernes vegne at føre kontrol med, at hvervgiverens dispositioner er forsvarlige, samt at ledelsens rapportering er retvisende og i overensstemmelse med gældende lovgivning.

Som det fremgår af den agentteoretiske ledelsesmodel er revisor valgt af generalforsamlingen (aktionærene). Revisor skal ifølge LSRR § 10, stk. 4 rapportere resultatet af den udførte revision til generalforsamlingen i form af en påtegning på det reviderede regnskab samt udarbejde en revisionsprotokol. Revisionsprotokollen skal ved afslutningen af revisionen forelægges virksomhedens bestyrelse. Indholdet af revisionsprotokollen er hovedsagligt revisors beretning om omfanget og arten af de udførte revisionsarbejder og konklusionen herpå. Revisors påtegning af det reviderede regnskab samt revisionsprotokollatet skal udarbejdes i henhold til Revisorloven, Erklæringsbekendtgørelsen samt revisionsstandarderne.

Begrebet revision er ikke selvstændigt defineret i dansk lovgivning, men det er anført i Festskrift i anledning af FSR's 25 års jubilæum at "*...revision i dette ords egentlige forstand betyder sandhedskontrol af udsagn affattet i regnskabsprog*" eller "*Revision i professionel forstand er den planmæssige behandling af et foreliggende regnskabsmateriale for at*

undersøge om det, bedømt ud fra sine egne forudsætninger, er rigtigt eller i modsat fald, hvilke urigtigheder der er..."¹⁰.

Revisors revision udføres som det fremgår af figur 1, hovedsagligt hos direktionen, hvilket medfører, at revisionen foretages på et niveau, der er agent i forhold til bestyrelsen (der igen er agent i forhold til generalforsamlingen). Revisors rapportering om den udførte revision og konklusionen herpå foregår til principalerne – revisionsprotokollat til bestyrelsen og revisionspåtegning til generalforsamlingen (aktionærerne).

Som følge af, at revisor er hyret af generalforsamlingen, sikres det, at revisors rapportering foretages uafhængigt af hvervgiveren. Generalforsamlingen skal endvidere gennemgå og godkende den af hvervgiveren udarbejdede og af revisor gennemgåede revisionspåtegnede årsrapport.

Ovenstående er det overordnede grundlag for revisors virksomhed, idet dennes virksomhed er afhængig af principalernes og samfundets behov for at få en uafhængig og kompetent vurdering i forhold til en bestemt erklæringsopgave.

Opretholdelse af revisors virksomhed er afhængig af, at revisor har kendskab til og overholder gældende lovgivning, vejledninger og faglige standarder i forbindelse med sit hverv. Udelukkende ved at iagttage foranstående kan revisor bevare sin troværdighed og dermed sikre sig omverdenens (interessenterne) tillid til dennes rapportering. Såfremt tillidsforholdet brister, vil revisors "kvalitetsstempel", i form af en ikke-modificeret påtegning, miste sin værdi for både principaler og samfundet i øvrigt, og revisors virksomhed vil blive overflødig.

Ovenfor er beskrevet vigtigheden af, at revisor opretholder sin tillidsvækkende og troværdige indstilling i forhold til revisorhvervet. I det efterfølgende afsnit "Lovgrundlag for revisors virksomhed" gennemgås gældende lovgivning i relation til revisors revisionsarbejde og erklæringsafgivelse. Gennemgangen foretages med henblik på at definere, hvilken lovgivning revisor skal efterleve for at udfylde sin rolle, som beskrevet i dette afsnit. Gennemgangen er endvidere essentiel i forhold til forståelsen af denne opgaves hovedtema og problematikker, idet reglerne vedrørende revisors virksomhed og funktion dybest set er det lovgivningsmæssige grundlag for revisors udførsel af revision og erklæringsafgivelse.

2.2 Lovgrundlag for revisors virksomhed

Revisors virksomhed er omfattet af lov om statsautoriserede og registrerede revisorer (LSRR) af 30. april 2003 og lovgrundlaget for revisors virksomhed er indeholdt i LSRR § 1 og 2.

LSRR § 1, stk. 1 og 2 angiver betingelserne for beskikkelse som statsautoriseret og registreret revisor, samt vilkår for udførelse af opgaver i forbindelse med revision, herunder revision af regnskaber mv. og revisors afgivelse af erklæringer og rapporter, der kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er til hvervgivers eget brug.

LSRR § 2 omhandler revisors virksomhed, og fastlægger at revisor i forbindelse med udførelse af revision eller afgivelse af erklæringer og rapporter, der ikke kun er til eget brug, at revisor, er "offentlighedens tillidsrepræsentant" samt at opgaverne skal løses med omhu, nøjagtighed, og den hurtighed, som deres beskaffenhed tillader, samt i overensstemmelse med "god revisorskik".

I LSRR §1, stk. 1 fremgår det, at denne lov omfatter både statsautoriserede og registrerede revisor i modsætning til tidligere, hvor der var to særskilte revisorlove. Der blev i forbindelse med sammenlægningen af de to love ikke ændret ved retsstillingen mellem statsautoriserede og registrerede revisorer – der er blot tale om to grupper af revisorer med hver deres uddannelse.

Det fremgår af LSRR § 1, stk. 2, at loven finder anvendelse ved følgende:

- Revisors revision af regnskaber mv. og supplerende beretninger.
- Revisors afgivelse af erklæringer og rapporter, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgivers eget brug.

Det fremgår af LSRR § 2, at to nøglebegreber for revisors virksomhed er henholdsvis "Offentlighedens tillidsrepræsentant" og "God revisorskik". Disse to begreber er meget centrale i forhold til revisors hverv, herunder revision og erklæringsafgivelse samt i forhold til revisors ansvar. Begreberne er gennemgået i de efterfølgende afsnit benævnt "Offentlighedens tillidsrepræsentant" og "God revisorskik".

2.3 Offentlighedens tillidsrepræsentant

Revisor som "Offentlighedens tillidsrepræsentant" blev indført i revisorlovene i 1994 efter forslag fra Revisorkommissionen. Begrebet blev indført for at øge tilliden til revisor og dermed revisors erklæringer samtidig med, at begrebet skulle understrege revisors uafhængighed. Ydermere skulle begrebet understrege og medvirke til bedre forståelse af revisors opgaver og stilling generelt.

"...at revisor er "Offentlighedens tillidsrepræsentant" vil sige, at revisor ved udførelsen af revision eller afgivelse af erklæringer og rapporter – der er egnet til fremvisning overfor offentligheden eller kræves af lovgivning – også skal varetage hensyn til virksomhedens omverden såsom myndigheder, medarbejdere, kreditorer og investorer, som kan have modstående interesser i forhold til virksomhedens ledelse"¹¹.

I lovgivningen blev begrebet "Offentlighedens tillidsrepræsentant" ikke tilknyttet revisors virksomhed generelt, men derimod afgrænset til revision og afgivelse af erklæringer og rapporter. Det blev dermed fremhævet, at revisor ved revision og erklæringsopgaver, der ikke udelukkende er udarbejdet til hvervgivers eget brug, pr. definition er omfattet af begrebet "Offentlighedens tillidsrepræsentant". Begrebet "Offentlighedens tillidsrepræsentant" er ligeledes anvendt i Erklæringsbekendtgørelsen – og det må formodes, at denne gengivelse i anden lovgivning er tiltænkt for at understrege begrebets centrale placering i forhold til revisorhvervet.

Revisorkommissionen anfører, at begrebet "Offentlighedens tillidsrepræsentant" er *"...et pædagogisk udtryk for, revisor ved afgivelse af erklæringer skal være interesseneutral. Begrebet indfører ikke nogle konkrete pligter for revisor, men udtrykker, at revisor skal være objektiv i sit virke..."¹².*

Revisor skal i forbindelse med sit virke, som "Offentlighedens tillidsrepræsentant", iagttage virksomhedens eksterne interessenters informationsbehov i forhold til den erklæringsopgave revisor har påtaget sig. Revisor skal undersøge, hvilke behov og forventninger erklæringsmodtager almindeligvis har til den pågældende erklæringsopgave, og udarbejde erklæringen i overensstemmelse hermed – naturligvis begrænset af de retningslinier, som er udstukket i Erklæringsbekendtgørelsen og faglige standarder.

Revisor er, som det fremgår af figur 1 om den agentteoretiske ledelsesmodel, hverken underlagt direktion eller bestyrelse, men valgt af generalforsamlingen. Direktion og bestyrelse kan således ikke egenhændigt afsætte revisor. Revisor skal i sit virke varetage både interne og eksterne interessenters behov. Revisor er formelt set ikke en del af virksomhedens ledelse – hverken direktion, bestyrelse eller generalforsamling. Revisor skal ikke repræsentere bestemte interesser, hverken på vegne af erklæringsmodtager eller hvervgiver, men revisor skal på baggrund af sin uddannelse, fagkundskab og lovgivning repræsentere sig selv. Hverken direktion, bestyrelse eller generalforsamling kan således øve indflydelse på, hvorledes revisor skal planlægge, udføre eller rapportere den konkrete erklæringsopgave.

Som det fremgår af LSRR § 2, stk. 1 er revisor ikke i enhver henseende at betragte som "Offentlighedens tillidsrepræsentant". Det er kun opgaver, i henhold til LSRR § 1, stk. 2, der er omfattet af begrebet, hvorfor revisor ikke kan optræde som sådanne eksempelvis i forbindelse med regnskabsmæssig assistance og rådgivningsopgaver.

2.4 God revisorskik

LSRR § 2, stk. 2 indeholder begrebet "God revisorskik", hvilket er en samlebetegnelse for samtlige forpligtelser, der hviler på revisor ved udførelse af hvervet, herunder pligten til at overholde "God revisionskik" og "God rådgivningskik". "God revisorskik" er således et begreb, der gælder i hele den brede vifte af forskellige ydelser, som revisor stiller sig til rådighed indenfor.

Begrebet "God skik" i LSRR er udtryk for, at lovgiver har ladet almindeligt anerkendte fremgangsmåder danne udgangspunkt for, hvilke arbejder, der som minimum skal udføres i en konkret opgave. Ideen er, at disse standarder, som udvikles i takt med samfundets generelle udvikling på området, skal overholdes af revisor i den konkrete revisorydelse. Standarderne vil således udvikle sig med tiden – uden at det nødvendigvis medfører lovændringer. Lovændringer vil som udgangspunkt kun blive aktuelt, såfremt revisorbranchen ikke formår at håndtere den grad af frihed, som standarderne indebærer.

Normerne for "god skik" standarderne og dermed retningslinierne for, hvad der kræves af en forsvarlig udført revision, må altid tilpasses i overensstemmelse med, hvad der er praktisk

muligt indenfor en fornuftig ressourceanvendelse. "God revisorskik" er udtryk for en minimumbaseret faglig standard – et udtryk for den laveste fællesnævner, som er påkrævet, når revisor udfører sit hverv.

Gomard anfører i Festskrift blandt andet, at: *"...betydningen af ordene "God revisorskik" er ikke umiddelbart indlysende... Revisorer er ikke ene om at være underkastet et lovkrav om at iagttage god skik i deres erhverv. Regler af denne art findes på adskillige andre områder. Et påbud i lovform til erhvervsdrivende om at iagttage god faglig skik i udøvelsen af deres hverv betyder, at handlinger, som uforenelige med god forretningsskik i branchen, er retsstridige og vil – i overensstemmelse med almindelig lovgivningsskik – kunne mødes med retlige sanktioner af forskellig art... En regel om god skik rummer altid en forpligtelse til ikke at forsynde sig mod fagets elementære krav, men kan også rumme en forpligtelse til at arbejde i overensstemmelse med videregående retningslinier, der har vundet almindelig tilslutning i en branche som udtryk for, hvad der i fremtiden bør være god skik i faget. Lovgivningen kan ikke antages ved brug af ordet "Skik" at have lovfæstet hidtidig skik og brug og således at have standset udviklingen. En omfattende retlig regulering af et erhverv kan kun foregå tilfredsstillende, hvis den rummer en betydelig fleksibilitet i sig"¹³.*

Desuden har Revisornævnet i en afgørelse (00-78.911) af 1. november 2000 bemærket, at *"De gode skikke i revisorprofessionen er udtryk for den kvalitet i udøvelsen af erhvervet, der må kunne forventes i en given situation og på et givet tidspunkt" samt at "Begreberne "god revisionskik" og "god offentlig revisionskik" er retsstandarder, der dels ikke lader sig fastlægge præcist dels ændrer sig i overensstemmelse med udviklingen i samfundet".*

"God skik" standarderne synliggøres og udvikles hele tiden gennem revisionsstandarder, revisoreksamen, responsa, faglige artikler, disciplinærnævnsafgørelser og domme samt gennem praksis. Revisor støttes via de danske revisionsstandarder i sine bestræbelser på at overholde "God revisorskik". Det er for revisor altafgørende at have et indgående kendskab til revisorlovgivning, Erklæringsbekendtgørelse og danske revisionsstandarder såfremt forudsætningerne for "God revisorskik" fortsat skal opretholdes – netop revisors kendskab til førnævnte lovgivning mv. er et af hovedopgavens væsentligste temaer.

2.5 Sammenfatning og delkonklusion

Gennemgangen af agentteorien illustrerer, hvorfor revisors erklæringer er efterspurgt af hvervgiver og ligeledes, hvorfor erklæringsmodtager har grund til at have tillid til revisors erklæringer. Agentteorien viser ydermere, at revisor ikke er underlagt restriktioner fra hverken hvervgiver eller erklæringsmodtager i forhold til hverken revisionsarbejde eller erklæringsafgivelse – revisor skal udelukkende iagttage de retningslinier denne er underlagt i forhold til lovgivning mv.

Begreberne "Offentlighedens tillidsrepræsentant" og "God revisorskik" sætter høje normer for revisors virke i forbindelse med erklæringsafgivelse. Normerne skal være med til opretholde revisors troværdighed og dermed sikre erklæringsmodtagers tillid til det af revisor udførte arbejde.

Det er i LSRR præciseret, at revisor udelukkende har egenskab af "Offentlighedens tillidsrepræsentant" i forbindelse med revision af regnskab og supplerende beretninger samt i forbindelse med afgivelse af erklæring, der ikke udelukkende er til hvervgivers eget brug. Revisor er dermed eksempelvis ikke omfattet af begrebet "Offentlighedens tillidsrepræsentant" i forbindelse med regnskabsmæssig assistance og rådgivningsassistance mv.

Som det fremgår af afsnit 2 er revisors position i forhold til hvervgiver meget essentiel i relation til offentlighedens tillid til revisors erklæringer. Der er som følge heraf i LSRR væsentlige krav til revisors funktion – herunder regelsæt vedrørende revisors beskikkelse, funktionsperiode og rapportering, revisors uafhængighed samt revisors vederlag og tavshedspligt. Disse forhold vil blive behandlet i det efterfølgende afsnit.

3. Grundlag for revisors funktion

3.1 Indledning

I nedenstående afsnit vil der med udgangspunkt i afsnittet "Grundlag for revisors virksomhed" blive gennemgået en række grundlæggende krav til revisors funktion. Begrebet "funktion" opstår, når det skal afgøres, hvordan revisor skal optræde ved udførsel af revision og afgivelse af erklæringer.

Gennemgangen vil blive koncentreret om de væsentligste bestemmelser, som revisor skal iagttage og opfylde ved afgivelsen af erklæringer.

De krav der er til revisors funktion er oplistet i LSRR og disse er indført med henblik på at opretholde revisors troværdighed og tillid overfor offentligheden. Det er derfor vigtigt for den enkelte revisor, at disse krav bliver overholdt og at de kommer til udtryk i revisors handlinger ved udarbejdelse og afgivelse af erklæringer.

I forbindelse med revisors funktion er der fire grundlæggende krav, som vi anser som værende de væsentligste i forbindelse med revisors afgivelse af erklæringer:

- Regler om og krav til revisors beskikkelse
- Regler vedrørende revisors funktionsperiode og rapportering
- Regler vedrørende uafhængighed
- Regler vedrørende revisors tavshedspligt

I nedenstående afsnit vil disse grundlæggende krav blive gennemgået kort og gennemgangen foretages med henblik på vurderinger i relation til revisors erklæringsopgaver. Der er derfor ikke foretaget en fuldstændig gennemgang af områderne.

3.2 Revisors beskikkelse

For at kunne udøve virksomhed som revisor, skal revisoren være underlagt en særlig beskikkelse jf. LSRR § 1, stk. 1. Det er Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der har kompetencen til beskikkelse af revisorer, og for at den enkelte revisor kan opnå beskikkelse, som

statsautoriseret eller registreret revisor, er der en række krav der skal være opfyldt jf. LSRR § 3, stk. 1, pkt. 1 – 6:

- Revisor skal have bopæl her i landet eller været omfattet af De Europæiske Fællesskabers (EU) regler om etablering og tjenesteydelser,
- revisor skal være myndig og må ikke være under værgemål,
- revisor må ikke være i anmeldt betalingsstandsning og må ikke været under konkursbehandling,
- revisor skal have bestået en særlig eksamen,
- revisor skal i mindst 3 år efter det fyldte 18. år navnlig have deltaget i udførelse af opgaver, der vedrører revision af årsrapporter eller tilsvarende regnskabsrapporteringer,
- revisor skal være forsikret mod økonomiske krav.

Alle fysiske personer kan opnå beskikkelse som revisor, hvis ovenstående 6 krav er opfyldt, jf. LSRR § 3, stk. 1. For at kunne opnå beskikkelse som statsautoriseret revisor, skal opgaverne dog være udført i statsautoriserede revisionsvirksomheder.

Der er tre situationer, hvor beskikkelsen kan nægtes, jf. LSRR § 3, stk. 5. Den første situation er, hvis revisoren har udvist en sådan adfærd, at der er grund til at antage, at vedkommende ikke vil udføre revisors opgaver på en forsvarlig måde. Den anden situation er, hvis revisoren har en forfalden gæld til det offentlige på 50 t.kr. og derover. Endelig kan beskikkelsen nægtes i henhold til STRAFL¹⁴ § 78, stk. 2, *"den, der er dømt for strafbart forhold, kan dog udelukkes fra at udøve virksomhed, som kræver en særlig offentlig autorisation eller godkendelse, såfremt det udviste forhold begrundet en nærliggende fare for misbrug af stillingen eller hvervet"*.

Skulle revisor have opnået beskikkelsen, kan denne dog bortfalde, hvis betingelser i LSRR § 6, stk. 1, pkt. 1- 4 er opfyldt:

- Betingelserne i § 3, stk. 1 nr. 1, 2, 3 eller 6 ikke længere er opfyldt,
- revisor nægter at lade sig undergive reglerne om kvalitetskontrol,
- revisor har gjort sig skyldig i grov eller oftere gentaget forsømmelse i udøvelsen af sin virksomhed, og at revisor ikke i fremtiden vil udøve virksomheden på en forsvarlig måde,

- revisor, som udøver en af de i STRAFL § 78 , stk. 2 omhandlede virksomheder, kan ved dom for strafbart forhold, jf. STRAFL § 79, stk. 1, fratages retten til fortsat at udøve den pågældende virksomhed eller til at udøve den under visse former, såfremt det udviste forhold begrundes en nærliggende fare for misbrug af stillingen,
- revisor har en forfalden gæld til det offentlige på 100 t.kr. og derover.

Af ovenstående fremgår det tydeligt, at der stilles strenge krav til revisor, for at denne kan opnå beskikkelse som statsautoriseret eller registreret revisor. Det fremgår endvidere, at der også er strenge krav til, hvornår beskikkelsen kan nægtes, og hvornår beskikkelsen efterfølgende kan fratages.

Årsagen til de strenge krav til både opnåelse af beskikkelse samt fratagelse af denne, skyldes hovedsageligt, at revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant, når denne udfører revision og afgiver erklæringer. Revisors udtalelser vedrørende revision og afgivelse af erklæringer, er dem, offentligheden bygger deres tillid til og holdninger på, og det er derfor vigtigt, at revisor overholder lovgivningen vedrørende beskikkelse. Denne skal nemlig understøtte revisors "tillidsmandsfunktion" og bidrage til revisor troværdighed som "offentlighedens tillidsrepræsentant".

3.3 Revisors funktionsperiode

Ovenstående afsnit beskriver hvilke grundlæggende krav, der er til revisors optræden og handlinger. Ligeledes er der krav til revisors funktionsperiode og rapportering, jf. LSRR § 10, og hvordan revisor forholder sig til sine klienter i bestemte situationer.

I LSRR § 10, stk. 1, 1. punkt "*Medmindre andet følger af lovgivningen eller en virksomheds vedtægter eller andet er aftalt, består revisors hverv, indtil ny revisor er tiltrådt*". Revisor bliver valgt på selskabets årlige generalforsamling af de fremmødte aktionærer. Valget består hovedsageligt i en revisionsopgave, som indebærer revision af et årsregnskab. Valget er dog ofte ensbetydende med, at revisor fungerer, som selskabets revisor i alle økonomiske henseender, frem til næste generalforsamling. Revisor genvælges typisk flere år i træk, idet "den gamle" revisor kender selskabet og dets aktiviteter forholdsvis godt og dermed formentlig kan yde selskabet den bedste rådgivning og assistance.

I LSRR § 10, stk. 1, 2 punkt står der *"Revisor kan dog til enhver tid fratræde hvervet, medmindre fratræden strider mod "god revisionskik"*". Revisor kan altså ikke umiddelbart fratræde sin revisionsaftale med kunden, heller ikke selv om revisor rager uklar med ledelsen. Eller hvis ledelsen nægter at samarbejde med revisoren, eller hvis ledelsen nægter revisor adgang til regnskabsmaterialer eller tilbageholder oplysninger, som revisor skal bruge. Skulle ovenstående være tilfældet, skal revisor gøre sit yderste for at gennemføre revisionen og afgive en erklæring på denne. Revisor kan dog i sådanne tilfælde rapportere de problemer, der er med ledelsen, til bestyrelsen. Skulle problemerne være så alvorlige, at det ikke vil være forsvarligt for revisor at afgive en erklæring på revisionsopgaven kan revisor blive nødsaget til at fratræde hvervet.

I LSRR § 10, stk. 1, 3. punkt *"Fratræder revisor, skal den tiltrædende revisor rette henvendelse til den fratrædende revisor, der har pligt til at oplyse grundene til sin fratrædelse"*. Ved revisors fratrædelse har den tiltrædende revisor altså pligt til at rette henvendelse til den fratrædende revisor, som på trods af sin tavshedspligt¹⁵, har pligt til at oplyse den tiltrædende revisor, om hvorfor denne er fratrådt.

I langt de fleste tilfælde ses det ofte, at revisor udfører revision og afgiver erklæringer for hvervgiver i en årrække. Dette er med til, at revisors revision bliver mere effektiv, og revisor kan give den rådgivning, som direktionen og bestyrelsen har behov for. Revisor har et indgående kendskab til virksomheden og kan derved reagere i tide, såfremt det skulle blive nødvendigt. De selskaber der ofte skifter revisor, kan ud fra en revisors synsvinkel have noget at skjule, og hvis revisor bliver valgt til at være ny revisor, kan denne ikke være sikker på, at selskabet fortæller den direkte årsag til, at der skiftes revisor. Derfor er det en ekstra sikkerhed for den tiltrædende revisor, at denne er omfattet af LSRR § 10, stk. 1, 3. punkt.

3.4 Revisors rapportering

Revisors væsentligste opgave er at revidere regnskabet for det selskab, hvor denne er valgt som revisor. Revisionen afsluttes med, at revisor forsyner regnskabet med en revisionspåtegning. LSRR § 10, stk. 4 *"Når revisor har afsluttet revisionen, skal revisor forsyne det reviderede regnskab med en revisionspåtegning, der er revisors erklæring om den udførte revision og konklusionen herpå. Revisor skal endvidere føre en revisionsprotokol. I protokollen skal revisor berette om arten og omfanget af det udførte*

revisionsarbejde og konklusionen herpå". Formålet med at revisor afgiver en revisionspåtegning på det reviderede regnskab er at give det offentligt tilgængelige regnskab en troværdighed der gør, at regnskabsbrugerne (interessenterne) kan basere deres holdninger og vurderinger vedrørende virksomheden herpå. Revisionspåtegningen på det reviderede regnskab er altså revisors måde at nå ud til offentligheden på. Revisors udarbejdelse af revisionsprotokollen er derimod kun til selskabets/hvervgivers eget brug og er derfor ikke tilgængelig for offentligheden.

Et andet og vigtigt formål med revisionspåtegningen er at bekræfte overfor offentligheden, at de ansvarlige for selskabets regnskabsaflæggelse har opfyldt deres forpligtelser i denne sammenhæng. Såfremt hvervgiveren tilsidesætter disse forpligtelser, skal revisor nævne dette i revisionspåtegningen.

Når revisor skal afgive en revisionspåtegning skal denne vurdere, om der kan afgives en påtegning uden forbehold og supplerende oplysninger. Det er Erklæringsbekendtgørelsen, der regulerer, hvornår revisionspåtegningen skal modificeres med forbehold og/eller supplerende oplysninger.

3.5 Revisors uafhængighed

Ovenfor er reglerne omkring revisors beskikkelse, revisors funktion og revisors rapportering gennemgået. Disse tre emner er vigtige at have kendskab til, da disse er medvirkende til, at revisors troværdighed og tillid opretholdes i forhold til både virksomheder og offentligheden i øvrigt. Et andet emne, som også er særdeles vigtigt, i denne forbindelse, er reglerne omkring revisors uafhængighed ved udførelse af revision, afgivelse af revisionspåtegninger og afgivelse af erklæringer i øvrigt.

Begrebet uafhængighed kan defineres som følgende¹⁶:

- a) Uafhængig grundholdning (independence of mind) – den tilstand, hvor en person kan fremsætte sit synspunkt uden at blive påvirket af indflydelse, der kompromitterer en professionel bedømmelse, og dermed gør det muligt for en person at handle med integritet og udøve objektivitet og professionel skepsis; og

- b) Uafhængig fremtoning (independence in appearance) – at undgå forhold og omstændigheder, der er så betydelige, at en fornuftig og velinformeret tredjemand, der har kendskab til alle relevante oplysninger inklusive eventuelle trufne sikkerhedsforanstaltninger, med rimelighed ville kunne konkludere, at et revisionsfirmas eller et medlem af et erklæringssteams integritet, objektivitet eller professionelle skepsis var blevet kompromitteret.

Uafhængighed spiller en væsentlig rolle, da denne er af fundamental betydning for offentlighedens tillid til revisionsberetninger. Den er medvirkende til, at troværdigheden af offentliggjorte finansielle oplysninger øges, og den er endvidere det vigtigste middel til at vise offentligheden og tilsynsmyndighederne, at revisorerne og revisionsfirmaerne opfylder deres opgaver på et niveau, der opfylder fastsatte etiske principper¹⁷. Det er derfor vigtigt, at revisor opretholder en faglig distance til hvervgiver, og denne fremstår som uvildig og objektiv overfor både hvervgiver og omverdenen.

Kravene til revisors uafhængighed har en fremtrædende plads i revisorlovgivningen. Lovgivningen har til formål at sikre mod, at revisor kommer i interessekonflikt mellem de krav, som offentligheden stiller til revisors arbejde, udtalelser og revisors egne personlige forhold. I LSRR § 11, stk. 1 står der, at *"Revisor må ikke udføre opgaver, som omhandler i § 1, stk. 2, når der foreligger omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om revisors afhængighed"*. Revisor skal derfor altid vurdere, hver gang denne skal udføre en opgave, om der foreligger omstændigheder, der gør, at revisors uafhængighed kan komme i fare. Med en velinformeret tredjemand menes en person, der har det nødvendige kendskab til at kunne vurdere forholdene i den konkrete opgave. Såfremt revisor vurderer, at uafhængigheden kan komme i fare ved udførelsen af en opgave, skal denne afstå fra at udføre den.

I LSRR § 11, stk. 2 er oplyst de situationer, hvor revisor under ingen omstændigheder må afgive erklæringer mv. Det er bl.a. i de situationer, hvor revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden har familiemæssige relationer til personer, der udøver bestemmende indflydelse, bestrider ledelsesmæssige opgaver, hvor revisors ægtefælle mv. er knyttet til opgaven, eller hvor revisor har økonomiske interesser i virksomheden. I disse situationer vil der være meget høj risiko for, at revisor ikke er uafhængig.

Endvidere kan der være situationer, hvor revisors uafhængighed kan være i fare, men ikke nødvendigvis behøver at være det. Disse situationer er opført i LSRR § 11, stk. 3. Der kan være situationer, hvor revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven, har optrådt som partsrepræsentant i forbindelse med juridiske tvister for den virksomhed eller klient, om hvis forhold revisor skal erklære sig om. Det kan også være situationer, hvor revisor skal udtale sig om sit eget arbejde eller de andre medarbejders arbejde. Det er i disse situationer, hvor revisor skal være ekstra opmærksom på, om det er forsvarligt at afgive erklæring. Når det skal vurderes om det er forsvarligt, skal revisor tage hensyn til erklæringsmodtagerens og offentlighedens interesser.

En anden vigtig bestemmelse i lovgivningen er LSRR § 13, stk. 1. Ifølge denne må en revisionsvirksomhed ikke i tre på hinanden følgende år have en omsætning hos samme kunde, der udgør mere 20% af den samlede revisionsomsætning. Denne bestemmelse er medvirkende til, at revisionsvirksomheden ikke bliver afhængig af en enkelt klient, men derimod spreder sin indtjening ud på flere klienter.

3.6 Revisors tavshedspligt

Et vigtigt element i at udføre revision og afgive erklæringer er reglerne omkring tavshedspligt. Revisors arbejde er omfattet af reglerne i LSRR § 26 *"Straffelovens §§ 144, 150-152 f og 154-157 finder tilsvarende anvendelse på revisorer. For så vidt angår disses medarbejdere, finder samme lovs §§ 144, 152-152 f og 155 tilsvarende anvendelse"*.

Hovedreglen vedrørende revisors tavshedspligt findes i STRAFL § 152, stk. 1 *"Den, som virker eller har virket i offentlig tjeneste eller hverv, og som uberettiget videregiver eller udnytter fortrolige oplysninger, hvortil den pågældende i den forbindelse har fået kendskab til, straffes med bøde eller fængsel indtil 6 måneder"*. Definitionen på fortrolige oplysninger findes i § 152, stk. 3 *"En oplysning er fortrolig, når den ved lov eller anden gyldig bestemmelse er betegnet som sådan, eller når det i øvrigt er nødvendigt at hemmeligholde den for at varetage væsentlige hensyn til offentlige eller private interesser"*.

Reglerne omkring tavshedspligt er vigtige at overholde, da de er med til at sikre, at ingen andre end revisor og hvervgiveren får kendskab til oplysninger, som kan være af en sådan karakter, at det kan skade virksomheden, hvis de kommer ud til konkurrenter og til

offentligheden. Ligeledes er det medvirkende til, at revisor og hvervgiveren får et fornuftigt samarbejde, hvor hvervgiveren trygt kan stille materialer til rådighed for revisoren, og hvor virksomhedens ledelse kan videregive de oplysninger, revisor skal bruge i forbindelse med afgivelsen af erklæringer mv. Tavshedspligten er desuden medvirkende til, at revisor får et indgående kendskab til virksomhedens økonomiske og forretningsmæssige forhold, som denne kan drage nytte af ved udførelsen af sit arbejde.

3.7 Revisors ansvar

Det er revisors pligt at overholde ovenstående regler, øvrige fastsatte bestemmelser i LSRR samt øvrige faglige standarder, som revisor er underlagt i forbindelse med dennes hverv. Overholder revisor ikke reglerne kan denne ifalde ansvar - der skelnes mellem tre typer af ansvar: Erstatningsansvar, straffeansvar og disciplinæransvar. Nedenfor er der, under hensyntagen til, at vi, jf. problemafgrænsningen, ikke har til hensigt at give en dybdegående redegørelse for revisors ansvar, en kort beskrivelse af de forskellige ansvarstyper.

Revisor kan blive erstatningsansvarlig, såfremt dennes arbejde ikke udføres på en rimelig og forsvarlig måde, og klienten, på baggrund af dette, har lidt et tab. Udtrykket hjemmel for erstatningsansvar findes i aktieselskabslovens §§ 140 og 141. Reglen i § 141 bygger på den almindelige erstatningsregel i dansk ret, den såkaldte culperegulering.

Ved grovere lovovertrædelser kan revisor ifalde straffeansvar. Der er dog visse betingelser, der skal være opfyldt, før dette kan blive aktuelt. Den vigtigste betingelse er dog, at der skal være realiseret et strafbart gerningsforhold. Reglerne er specificeret i STRAFL og i LSRR § 27.

Disciplinæransvar er et ansvar, der kan pålægges revisor for forseelser, der ikke er så grove, som forseelser, der udløser straffeansvar, og som ikke nødvendigvis opfylder betingelserne for erstatningsansvar. Når der skal træffes afgørelse i en disciplinærsag, ses der på, om revisor har udvist en adfærd, der er i strid med god revisorskik, og såfremt dette er tilfældet, hvorledes denne forseelse skal takseres.

3.8 Sammenfatning og delkonklusion

Af ovenstående afsnit ses det tydeligt, at revisors vigtigste funktion er at være offentlighedens tillidsrepræsentant, hvilket denne bl.a. opnår ved at tilføre hvervgivers regnskabsmateriale troværdighed. Det ses ligeledes, at begrebet "troværdighed" er et gennemgående emne i reglerne vedrørende revisors beskikkelse, revisors funktionsperiode, revisors rapportering, revisors uafhængighed og revisors tavshedspligt.

For at revisor kan udføre revisionsvirksomhed er der ud fra vores vurdering især to grundlæggende krav til revisor (der er flere krav, men ud fra vores vurdering er disse meget centrale):

- Revisor skal være uafhængig,
- revisor skal være kompetent.

Uafhængighedsbegrebet er beskrevet klart og tydeligt i lovgivningen, og der er strenge krav til revisors adfærd i forbindelse hermed. Uafhængigheden er utrolig vigtigt at holde sig for øje, da offentligheden ellers kan miste tilliden til revisors arbejde.

Revisors kompetence er ligeledes beskrevet i lovgivningen, og det er klart defineret, hvilken uddannelse revisor skal gennemgå for at kunne opnå beskikkelse som statsautoriseret eller registreret revisor. Reglerne skal sikre, at revisor har den nødvendige kompetence i form af en autorisation, inden denne selvstændigt kan udføre revision og afgive erklæringer og samtidig hermed sikre, at revisor efterfølgende holdes ajour via efteruddannelsesordninger o.l.

4. Den nye Erklæringsbekendtgørelse

4.1 Indledning

Dette afsnit har til hensigt at redegøre for de konsekvenser den nyeste Erklæringsbekendtgørelse (bekendtgørelse nr. 1537 af 22/12/2004) fra december 2004 har i relation til revisors erklæringsafgivelse.

Der er overordnet set tale om beskedne ændringer i den nye Erklæringsbekendtgørelse – set i forhold til den tidligere bekendtgørelse. Ændringernes overordnede formål er at tilpasse den ny Erklæringsbekendtgørelse således, at denne er i overensstemmelse med de nye EU krav (4. og 7. direktiv). Derudover har formålet været at indlemme bestemmelser i Erklæringsbekendtgørelsen vedrørende revisors afgivelse af review erklæringer (RS910) og afgivelse af erklæringer vedrørende assistance med regnskabsopstilling (RS930).

I 2003 blev den nye Revisorlov som bekendt introduceret og med en modernisering af regnskabsdirektiverne samme år, blev der som noget nyt stillet krav i 4. og 7. direktiv til udformningen af den lovpligtige revisionspåtegning. Hertil kommer en hastig og omfattende udvikling i de internationale revisionsstandarder – alt sammen medvirkende til, at der var behov for en opdatering af den tidligere Erklæringsbekendtgørelse, der indholdsmæssigt stort set var identisk med den endnu tidligere udgave af Erklæringsbekendtgørelsen fra 1996.

4.2 Den nye Erklæringsbekendtgørelse - indhold og ændringer

Paragraf	Indhold	Ændringer i forhold til tidligere
§§ 1-2	Indledende bestemmelser	Bestemmelserne er uændrede bortset fra mindre ændringer i §2
§§ 3-8	Revisionspåtegninger på reviderede regnskaber	Ændringer som følge af krav i 4. og 7. direktiv
§§ 9-13	Erklæringer og gennemgang (review) af regnskaber	Erstatter sammen med §§ 14-15 tidligere bestemmelser om erklæringer på ikke-reviderede regnskaber. Bestemmelserne om gennemgang (review) svarer til den internationale revisionsstandard ISRE 2400 og til den tilsvarende danske RS910
§§ 14-15	Erklæringer om assistance med regnskabsopstilling	Erstatter sammen med §§9-13 tidligere bestemmelser om erklæringer på ikke-reviderede regnskaber. Bestemmelserne om assistance med regnskabsopstilling svarer til den internationale revisionsstandard ISRS 4410 og til den tilsvarende danske RS930
§§ 16-19	Øvrige erklæringer	Bestemmelserne er uændrede bortset fra konsekvensændringer
§§ 20-23	Arbejdets tilrettelæggelse, revisionsprotokol og dokumentation	Bestemmelserne er uændrede bortset fra konsekvensændringer
§§ 24	Straffebestemmelser	Bestemmelserne er uændrede bortset fra konsekvensændringer
§§ 25	Ikrafttrædelsesbestemmelser	Bekendtgørelsen trådte i kraft den 15. januar 2005

4.3 EU krav til revisionspåtegningen

Som nævnt i ovenstående er baggrunden for ændring af Erklæringsbekendtgørelsen, at EU's 4. og 7. regnskabsdirektiver blev ajourført i 2003. I forbindelse med denne ajourføring blev der fastsat krav til indholdet af den lovpligtige revisionspåtegning. Ændringerne i direktivet

skulle implementeres i national ret pr. 1. januar 2005. I Danmark var en del af EU kravene implementeret i den tidligere Erklæringsbekendtgørelse, men der var dog behov for at foretage en fuldstændig ajourføring med henblik på at sikre fuld overensstemmelse med direktivernes krav.

Den lovpligtige revisionspåtegning skal efter 4. og 7. direktiv indeholde følgende elementer i den nævnte rækkefølge:

1. En identifikation af det regnskab, der er revideret og hvilken regnskabsmæssig begrebsramme, der er anvendt ved dets udarbejdelse,
2. en omtale af, at det af bestyrelsen og direktionen eller et tilsvarende ledelsesorgan eller af hvervgiveren udarbejdede regnskab er revideret,
3. en omtale af den udførte revision,
4. forbehold eller oplysning om, at påtegningen er uden forbehold,
5. en konklusion vedrørende den udførte revision og
6. eventuelle supplerende oplysninger.

4.4 Henvisning til den regnskabsmæssige begrebsramme (§5, stk. 1, nr. 1) – nye krav

En af de væsentligste ændringer i EU-moderniseringsdirektiverne er, at der nu i indledningsafsnittet til den lovpligtige revisionspåtegning skal være en henvisning til den regnskabsmæssige begrebsramme, som regnskabet er aflagt efter. Med denne ændring stilles der nu yderligere krav til de lovpligtige revisionspåtegninger i EU i forhold til den internationale revisionsstandard på området (ISA 700), idet denne ikke kræver, at den regnskabsmæssige begrebsramme defineres i indledningsafsnittet.

Der har også hidtil været krav om, at den regnskabsmæssige begrebsramme skulle oplyses i revisionspåtegningen – tidligere har kravet dog udelukkende omfattet konklusionsafsnittet. Kravet om oplysning af den regnskabsmæssige begrebsramme i konklusionsafsnittet er fortsat gældende. Den eneste ændring er således blot, at den regnskabsmæssige begrebsramme nu skal oplyses i både indledning og konklusion.

Som følge af oplysningen om den regnskabsmæssige begrebsramme to steder i revisionspåtegningen bør formuleringen af, hvilken begrebsramme, der er anvendt være identisk i både indledning og konklusion. Det vurderes at være tilstrækkeligt at henvise til

årsregnskabsloven som den regnskabsmæssige begrebsramme – dvs. det er ikke nødvendigt at henvise til den konkrete regnskabsklasse, idet der oplyses særskilt herom i regnskabets afsnit om anvendt regnskabspraksis. Afsnittet om den regnskabsmæssige begrebsramme i ledelsespåtegningen bør dog tilstræbes at være enslydende med formuleringen i revisionspåtegningen.

Såfremt regnskabet er aflagt efter anden lovgivning end årsregnskabsloven bør henvisning til den regnskabsmæssige begrebsramme naturligvis referere til denne anden lovgivning. Umiddelbart vurderes det ikke nødvendigt at henvise til eventuelle bekendtgørelser til loven med mindre det øjensynligt vil gøre det lettere for regnskabsbrugeren at identificere den regnskabsmæssige begrebsramme.

Henvisningen til den regnskabsmæssige begrebsramme kan give anledning til særlige overvejelser, når den enkelte virksomhed aflægger regnskab i henhold til IFRS – detaljeret beskrivelse heraf er dog vurderet at være uvæsentlig i forhold til hovedopgavens egentlige tema.

4.5 Revisionspåtegningens konklusion (§ 5, stk. 4-6) – nye krav

Den anden væsentlige nyhed vedrørende lovpligtige revisionspåtegninger er, at det i den ny Erklæringsbekendtgørelse er anført, at konklusionen skal være en af følgende alternativer:

- Uden forbehold (blank påtegning),
- med forbehold,
- afkræftende,
- konklusion afgives ikke.

Ovenstående fire typer af konklusioner har ikke tidligere været anført i Erklæringsbekendtgørelsen, men efter ændringen af EU direktiverne, er det nu et ufravigeligt krav til konklusionens udformning. Bestemmelsen omhandler alene formuleringen af konklusionen og regulerer således ikke, om der skal tilføjes et særskilt afsnit med overskriften ”Forbehold”, som omtaler de konkrete forhold, som revisor tager forbehold for.

I tabellen nedenfor er angivet de situationer hvor der i påtegningen skal tilføjes et afsnit benævnt ”Forbehold”:

Konklusion	Uden forbehold	Med forbehold	Afkræftende	Konklusion afgives ikke
Særskilt afsnit om forbehold	Ikke relevant	Ja	Ja	Ja

Der skal således i en revisionspåtegning, hvor konklusionen er afkræftende, være et afsnit med overskriften ”Forbehold”, som nærmere redegør for de forhold, som er anledningen til, at revisor må give en afkræftende konklusion. Tilsvarende gælder i de tilfælde, hvor revisor vurderer, at der ikke kan afgives en konklusion – til trods for, at der ikke kan afgives en egentlig konklusion, vil der fortsat skulle være et afsnit i påtegningen, som angiver, at der ikke afgives en konklusion.

Der er i Erklæringsbekendtgørelsen ikke krav om, at revisionspåtegningen indeholder et afsnit med overskriften ”Konklusion”, men der er omvendt krav om, at revisionspåtegningen, i tilfælde hvor der ikke kan afgives en konklusion, tilføjes et særskilt afsnit om den manglende konklusion umiddelbart efter afsnittet ”Forbehold”.

Begrebet afkræftende konklusion har ikke tidligere været anvendt i Erklæringsbekendtgørelsen, men det følger nu af 4. og 7. direktiv, at konklusionen i revisionspåtegningen kan være en såkaldt ”adverse opinion”. Da begrebet ikke tidligere har været en del af Erklæringsbekendtgørelsen har det været en nødvendighed i den ny Erklæringsbekendtgørelse at definere begrebet. Det fremgår således af Erklæringsbekendtgørelsen, at der i en ”afkræftende konklusion” skal gives oplysning om, at regnskabet ikke opfylder kravet om det ”retvisende billede” i overensstemmelse med den i regnskabet angivne regnskabsmæssige begrebsramme. Denne definition fremgår ikke af EU direktiverne, men anvendes i de internationale RS'er.

4.6 Erklæringer om gennemgang (review) – nye krav

Den tidligere Erklæringsbekendtgørelse regulerede erklæringer på ”ikke-reviderede regnskaber”. Disse regler fandt anvendelse, når revisor ikke havde foretaget revision af

regnskabet, men blot havde foretaget en gennemgang eller assisteret med udarbejdelse af regnskabet. Det fremgik ligeledes, at paragrafferne i Erklæringsbekendtgørelsen vedrørende ”ikke-reviderede regnskaber”, udelukkende kunne anvendes af revisor, såfremt der var tale om et regnskab – dvs. det var ikke muligt at anvende reglerne på andre erklæringsopgaver, som ikke opfyldte definitionen på et regnskab i henhold til Erklæringsbekendtgørelsen.

Med de senere års øgede fokusering på de internationale og nationale RS'er var reglerne om ”ikke-reviderede regnskaber” ikke længere tidssvarende og det blev derfor besluttet, at Erklæringsbekendtgørelsen kunne ændres så den i højere grad er i overensstemmelse med reglerne i de internationale RS'er.

I takt med at erklæringer om gennemgang (review) i de seneste år har vundet indpas i Danmark og er blevet en integreret del i den danske lovgivning i øvrigt (eksempelvis aktieselskabslovens bestemmelser om revisors gennemgang af mellembalance i forbindelse med udlodning af ekstraordinært udbytte), er det fundet hensigtsmæssigt at regulere erklæringsopgaven ”gennemgang/review” specifikt i den ny Erklæringsbekendtgørelse. Det fremgår af den nye Erklæringsbekendtgørelse, at revisor i sin (negative) konklusion skal anføre, at der via gennemgangen kun opnås ”begrænset sikkerhed” modsat revision, hvor der opnås høj grad af sikkerhed. Det fremgår endvidere af Erklæringsbekendtgørelsen, at revisor i en review-erklæring i modsætning til i en revisionspåtegning, ikke skal anføre, at ”gennemgangen har ikke givet anledning til forbehold”. Se i øvrigt afsnit 5.4 ”RS910 Review af regnskab” vedrørende de udformningskrav der er til review-erklæringen.

4.7 Erklæring om assistance med regnskabsopstilling – nye krav

Den ny Erklæringsbekendtgørelse medfører, at revisor kan afgive en erklæring om assistance med regnskabsopstilling overfor tredjemand i overensstemmelse med den danske RS930 ”Erklæringer om assistance med regnskabsopstilling”.

Dette var ikke tidligere muligt, idet de tidligere regler i Erklæringsbekendtgørelsen medførte, at en erklæring om assistance med opstilling af regnskabet *skulle afsluttes* med en konklusion. Ifølge den internationale RS både kan og skal en sådan erklæring *ikke afsluttes* med en konklusion, hvorfor det ikke var muligt i praksis at anvende standarden på

erklæringer overfor tredjemand, men alene i 2-partsforhold, der som bekendt ligger udenfor Revisorlovens anvendelsesområde.

Det fremgår af Erklæringsbekendtgørelsen, at erklæringer om assistance ved regnskabsopstilling både omfatter ”regnskaber” og ”regnskabsmæssige oplysninger”. Begrebet ”regnskabsmæssige oplysninger” har ikke tidligere været kendt i Erklæringsbekendtgørelsen – begrebet har dog været anvendt i de internationale RS'er i mange år, hvorfor Erklæringsbekendtgørelsen nu er på linie med standardernes bestemmelser.

4.8 Selskabsretlige erklæringer (øvrige erklæringer) – ingen nye krav

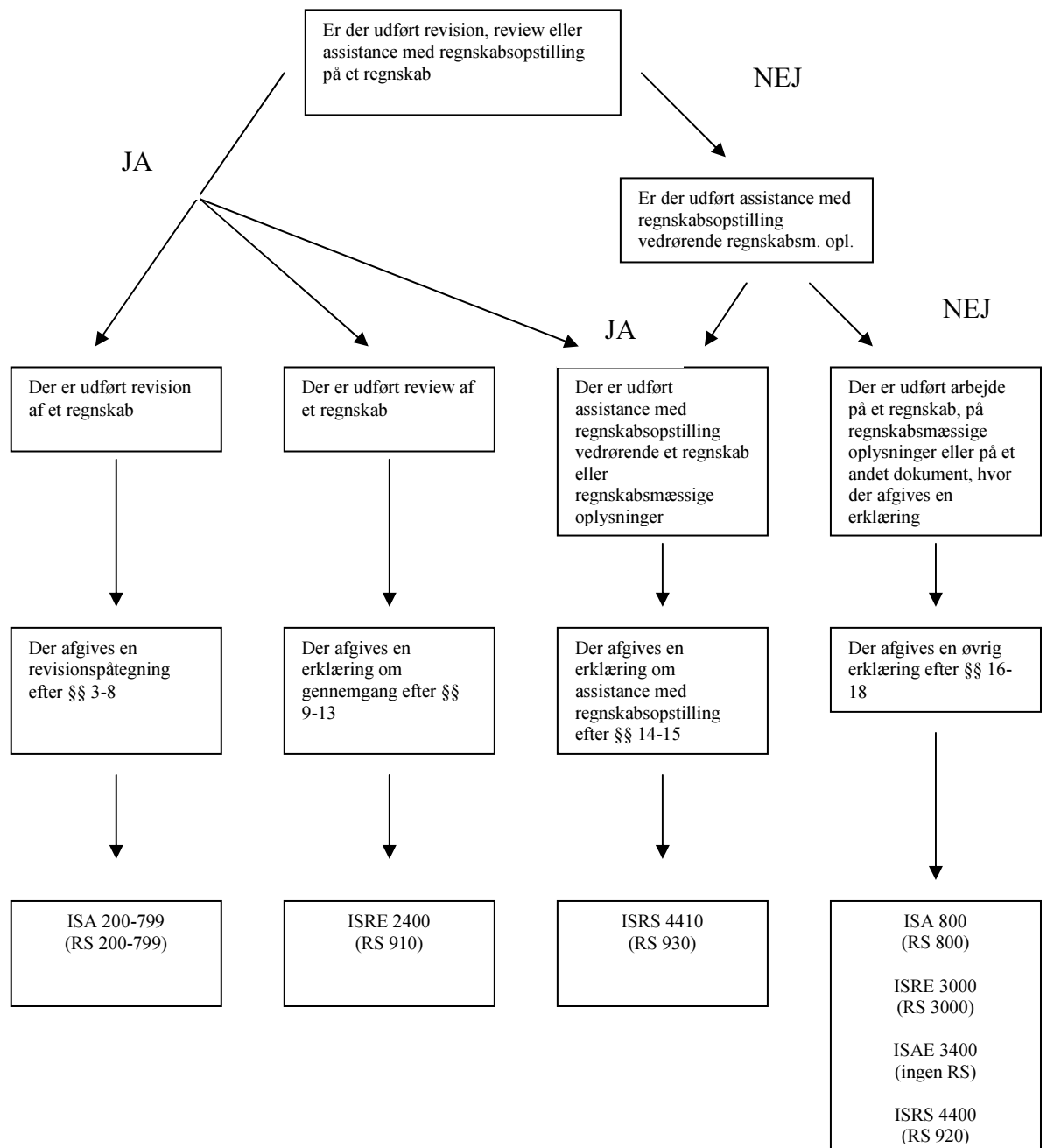
Den danske selskabslovgivning stiller i mange tilfælde krav om, at revisor skal afgive erklæring i forbindelse med konkrete opgaver, det være sig eksempelvis ved apportindskud eller kapitalforhøjelser. Udformningen af disse former for erklæringer er ikke særskilt reguleret i selskabslovgivningen og følger således generelt reglerne for revisors afgivelse af øvrige erklæringer, som er beskrevet i Erklæringsbekendtgørelsens §§ 16-19.

For at der er tale om en ”øvrige erklæring” må erklæringsopgaven ikke omhandle revision, review eller assistance med regnskabsopstilling og der må i henhold til Erklæringsbekendtgørelsens definitioner ikke være tale om et regnskab eller regnskabsmæssige oplysninger.

Den ny Erklæringsbekendtgørelse er for så vidt angår ”øvrige erklæringer” ikke ændret i forhold til de oprindelige bestemmelser herom i Erklæringsbekendtgørelsen fra 1996, og revisor skal derfor fortsat i de tilfælde, hvor der afgives erklæring, omtale det udførte arbejde i den konkrete situation. Der er således efter Erklæringsbekendtgørelsen ikke krav om, at revisor *skal* afgive en ”øvrige erklæring”, men reglerne finder kun anvendelse, *når* der afgives en ”øvrige erklæring”.

Som følge af at både statsautoriserede – og registrerede revisorer, der er medlem af FSR eller FRR er forpligtet til at følge de danske RS'er vil en ”øvrige erklæring” skulle udarbejdes i henhold til disse standarder – eksempelvis RS 920 ”aftalte arbejdshandlinger vedrørende regnskabsmæssige oplysninger”.

4.9 Oversigt over Erklæringsbekendtgørelsens struktur



4.10 Sammenfatning og delkonklusion

Som det fremgår er de gennemførte ændringer af Erklæringsbekendtgørelsen relativt beskedne. Ændringerne har dog indflydelse på revisors erklæringsafgivelse i forbindelse med både revision, review og assistance med regnskabsopstilling. De foretagne ændringer er en konsekvens af, at det 4. og 7. EU-regnskabsdirektiv er ændret, og derudover må ændringerne betragtes som værende en nødvendighed i forhold til at ensrette Erklæringsbekendtgørelsen med de internationale RS'er.

Med gennemførelsen af et nyt 8. EU-direktiv i dansk ret, herunder kravet om, at lovpligtig revision skal udføres i overensstemmelse med de internationale RS, må det forventes, at der inden for en kortere årrække igen bliver behov for at foretage en regulering af Erklæringsbekendtgørelsen, ligesom det er forventeligt, at Revisorloven må tilrettes.

Tendensen er overordnet set helt klar – de nationale revisions –og regnskabsbestemmelser går i retning af en fuldstændig internationalisering.

5. Revisionsstandarder

5.1 Indledning

Revisors arbejde er, som beskrevet tidligere i opgaven, omfattet af reglerne i LSRR og Erklæringsbekendtgørelsen. Desuden er der udarbejdet en række revisionsvejledninger (RVL'er), som revisor bør anvende i forbindelse med sit arbejde. RVL'er er ikke lovgivning, men fungerer som faglige standarder i vurdering af "god revisionskik" og "god revisorskik". Det er Revisionsteknisk Udvalg (REVU), der udarbejder og udsender RVL'er. REVU har til formål at udarbejde RVL'er, som dækker kravene til anerkendt revisionspraksis, "god revisionskik" samt fremme en høj faglig standard i forbindelse med revision generelt.

REVU udsender ligeledes en række RS'er. Målet med udsendelsen af RS'erne er, at dansk revisionspraksis udvikles i overensstemmelse med international revisionspraksis, således som den udtrykkes gennem de internationale revisionsstandarder (ISA'er) udsendt af International Federation of Accountants (IFAC) igennem International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)¹⁸.

De internationale RS'er (ISA) bliver oversat til dansk og anvendes som faglige standarder i Danmark. Oversættelsen er i overensstemmelse med de internationale standarder, og RS'erne bliver kun tilpasset dansk lovgivning, såfremt dette er nødvendigt. Standarderne bliver kun tilpasset dansk lovgivning, hvis denne er skærpet i forhold til indholdet den internationale standard.

Det er meget vigtigt, at den oversættelse, der foretages, er i overensstemmelse med IAS'erne. Den øgede effektivisering og globalisering gør, at flere virksomheder efterhånden indgår i større koncernsammenhænge med udenlandske datterselskaber og moderselskaber. Dette betyder, at det arbejde, revisor udfører i Danmark, eksempelvis bliver videresendt til udlandet, det er derfor vigtigt, at det arbejde, der er udført, er forståeligt for udenlandske læsere, og at det giver den tiltænkte og dermed rigtige mening.

I forbindelse med revisors afgivelse af revisionspåtegninger og erklæringer er der udarbejdet en række RS, der regulerer disse områder. For at kunne beskrive de grundlæggende krav til

revisor ved afgivelse af erklæringer, vil RS'er, indeholdende den grundlæggende begrebsramme for erklæringsopgaver med sikkerhed, nedenfor blive gennemgået. Efterfølgende vil de RS'er, der regulerer revisors typiske erklæringsopgaver, blive gennemgået.

5.2 RS: Begrebsramme for erklæringsopgaver med sikkerhed

RS: "Begrebsramme for erklæringsopgaver med sikkerhed" er en overordnet begrebsramme for revisors erklæringsopgaver, der tilsigter at give høj eller begrænset sikkerhed. Begrebsrammen definerer og beskriver elementerne i og målet med en erklæringsopgave med sikkerhed. Denne RS er forholdsvis ny og trådte i kraft pr. 31. januar 2005 og afløser de tidligere RS100 "Erklæringsopgaver" og RS120 "Begrebsramme for revisionsstandarder".

RS "Begrebsramme for erklæringsopgaver med sikkerhed" definerer ligeledes, hvad der forstås ved en erklæringsopgave og identificerer målene med de to typer af erklæringsopgaver med sikkerhed, som revisor må udføre. De to typer erklæringsopgaver der er omfattet af begrebsrammen betegnes henholdsvis som opgaver med høj grad af sikkerhed og opgaver med begrænset sikkerhed.

Definitionen på en erklæringsopgave: *"En erklæringsopgave med sikkerhed, er en opgave, hvor revisor udtrykker en konklusion, der er udformet for at øge graden af tillid, som tiltænkte brugere ud over de ansvarlige for emnet kan have til vurderingen eller målingen af et erklæringsemne efter kriterier"*¹⁹. Som nævnt ovenfor må revisor udføre to typer af erklæringsopgaver med sikkerhed. Målet med at afgive en erklæring med høj grad af sikkerhed er at reducere opgaverisikoen til et acceptabelt lavt niveau efter omstændighederne ved opgaven. Ved at reducere risikoen kan revisor afgive en positiv udtrykt konklusion på opgaven. Målet med en opgave med begrænset sikkerhed er at reducere opgaverisikoen til et niveau, som efter omstændighederne ved opgaven er acceptabelt. Herefter kan revisor afgive en negativ udtrykt konklusion på erklæringen. Risikoen ved den type erklæring er selvsagt højere end i en opgave med høj grad af sikkerhed.

Skal der udarbejdes erklæringsopgaver med sikkerhed, er der tre separate parter, der er involveret. Revisor, en hvervgiver og en tiltænkt bruger (erklæringsmodtager). Hvervgiver er

en person eller de personer, der er ansvarlig for erklæringsemnet, og den tiltænkte bruger er den person eller den persongruppe, til hvem revisor udarbejder sin erklæring.

Det er ikke alle opgaver revisor udfører, der er erklæringsopgaver med sikkerhed. Andre opgaver såsom ”Aftalte arbejdshandlinger” og ”Assistance med regnskabsopstillinger” er ikke omfattet af definitionen i ovenstående afsnit og er derfor ikke omfattet af begrebsrammen. Skal en revisor erklære sig om en opgave, som ikke er en erklæringsopgave med sikkerhed efter begrebsrammen, skal det tydeligt fremgå af erklæringen, at denne adskiller sig fra en erklæring med sikkerhed.

RS'en er som nævnt en overordnet begrebsramme for erklæringsopgaver med sikkerhed. Det er derfor vigtigt, at revisor, erklæringsmodtager og hvervgiver beslutter sig for, inden der afgives en erklæring, om den skal være med indbygget sikkerhed eller ej. I Erklæringsbekendtgørelsen er oplistet de typer af erklæringer, som revisor kan erklære sig på; Revisionspåtegninger på reviderede regnskaber, erklæringer om gennemgang (review) af regnskaber, erklæringer om assistance med regnskabsopstilling og øvrige erklæringer.

Revisionspåtegninger på reviderede regnskaber og erklæringer om gennemgang af regnskaber er begge omfattet af RS'en, da de giver henholdsvis høj grad af sikkerhed og begrænset sikkerhed. Erklæringer om assistance med regnskabsopstilling og øvrige erklæringer derimod giver ingen form for sikkerhed og er derfor ikke omfattet af RS'en.

De seks nedenstående erklæringstyper skal udformes i overensstemmelse med de specifikke RS'er.

- RS700 Revisionspåtegninger reviderede på regnskaber,
- RS800 Den uafhængige revisors erklæring på revisionsopgaver med særlige formål,
- RS910 Review af regnskaber,
- RS920 Aftalte arbejdshandlinger vedrørende regnskabsmæssige oplysninger,
- RS930 Assistance med regnskabsopstillinger,
- RS3000 Andre erklæringer med sikkerhed end revision eller review.

Disse RS'er er udarbejdet med det formål at opstille standarder for og give retningslinjer om form og indholdet i erklæringerne. Revisor bør derfor have et indgående kendskab til disse, så denne er sikker på, at de erklæringer der udarbejdes overholder "god revisorskik".

5.3 RS700 Revisionspåtegning på regnskaber

Den internationale revisionsstandard ISA700 "The independent auditor's report on a complete set of general purpose financial statements", er oversat til dansk og danner grundlag for den danske RS700.

Formålet med RS700 er at opstille standarder for og give retningslinjer om form og indhold af den revisionspåtegning, der afgives som et resultat af revisionen af et regnskab. For at revisor kan udtrykke en konklusion om regnskabet skal denne gennemgå og vurdere konklusionerne, som er baseret på gennemgangen af revisionsbeviserne.

5.3.1 Grundlæggende elementer

Jf. punkt 4 i RS700, skal revisionspåtegningen indeholde en klar skriftlig konklusion om regnskabet som helhed. Ligeledes er der en række grundlæggende elementer, som skal være indeholdt i påtegningen, disse elementer er specificeret nedenstående:

- Overskrift,
- adressat,
- åbnings- eller indledningsafsnit,
- revisionens omfang (beskrivelse af, hvad en revision er),
- et konklusionsafsnit,
- revisors adresse,
- dato for revisionspåtegningen,
- revisors underskrift.

I afsnittet omkring åbnings- og indledningsafsnittet, skal revisor beskrive, hvilken virksomhed der er tale om, herunder regnskabets balancedato og den periode det vedrører. Samtidig skal der være en reference til, hvilken regnskabsmæssige begrebsramme, der er anvendt, det kan enten være de internationale regnskabsstandarder (IAS) eller andre

relevante nationale standarder eller praksis. Denne bestemmelse gør, at læseren ved, hvilket regnskab det drejer sig om.

Da det er ledelsen, der aflægger og har ansvaret for regnskabet (herunder foretage regnskabsmæssige skøn og vurderinger samt fastlægge den regnskabspraksis der skal anvendes), er der tilføjet en bestemmelse omkring, at det er ledelsen, der har ansvaret og revisors ansvar er at udtrykke en konklusion om regnskabet baseret på den foretagne revision. Denne formulering gør, at læseren ved, at det ikke er revisor, der har ansvaret for, at regnskabet er rigtigt, men at det er ledelsen, der har ansvaret for dette.

Afsnittet omkring revisionens omfang skal indeholde en omtale af omfanget af den udførte revision. Det gøres ved at anføre, at revisionen er udført i overensstemmelse med RS'erne eller i overensstemmelse med andre standarder. Denne omtale fortæller, at revisor har overholdt de lovgivningsmæssige krav, der er. Endvidere skal påtegningen indeholde en omtale af, at revisionen er tilrettelagt og gennemført med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for, at regnskabet er uden væsentlige fejl. Afsnittet skal afsluttes med en udtalelse fra revisor om, at revisionen giver et tilstrækkeligt grundlag for konklusionen.

I konklusionsafsnittet skal revisor tydeligt angive den regnskabsmæssige begrebsramme, der er anvendt ved udarbejdelsen af regnskabet. Ligeledes skal revisor i sin konklusion udtrykke, hvorvidt regnskabet er retvisende i overensstemmelse med den regnskabsmæssige begrebsramme.

5.3.2 ”Blanke” revisionspåtegninger og modificerede revisionspåtegninger

Revisor kan overordnet afgive to typer af revisionspåtegninger, en ”blank” revisionspåtegning og en modificeret revisionspåtegning. En ”blank” revisionspåtegning skal afgives, når revisor konkluderer, at regnskabet giver et retvisende billede i overensstemmelse med den oplyste regnskabsmæssige begrebsramme. En modificeret revisionspåtegning afgives, når der er taget forbehold, som påvirker konklusionen, eller når der er givet supplerende oplysninger, der ikke påvirker revisors konklusion

5.3.2.1 Forhold der påvirker revisors konklusion

Erfarer revisor, at der er begrænsninger i forhold til det nødvendige omfang af dennes arbejde, eksempelvis i form af manglende revisionsmaterialer (bilag mv.) eller i tilfælde af

uenighed med ledelsen om den anvendte regnskabspraksis, kan denne ikke afgive en påtegning uden modifikationer. Modifikationen kan bestå af en konklusion med forbehold, en påtegning hvori det fremgår, at der ikke kan afgives en konklusion eller som det tredje alternativ, en påtegning hvori der afgives en afkræftende konklusion.

5.3.2.2 Forhold der ikke påvirker revisors konklusion

Revisor kan i revisionspåtegningen tilføje et afsnit vedrørende supplerende oplysninger med henblik på at fremhæve særlige forhold vedrørende regnskabet. Disse forhold er i forvejen beskrevet af ledelsen i en regnskabsnote og/eller mere udførligt beskrevet i ledelsesberetningen. Den supplerende oplysning påvirker ikke revisors konklusion, og afsnittet skal placeres efter konklusionsafsnittet.

5.4 RS800 Den uafhængige revisors erklæring på revisionsopgaver med særligt formål

I januar 2006 blev RS800 udgivet. Denne standard omhandler den uafhængige revisors erklæring på revisionsopgaver med særligt formål. Det er den internationale revisionsstandard ISA 800 "The auditor's report on special purpose audit engagements", der er oversat til dansk og danner grundlag for RS800. Denne standard har til formål at opstille standarder for og give vejledning i forbindelse med revisionsopgaver med særligt formål, herunder:

- Fuldstændige regnskaber, der er udarbejdet i overensstemmelse med en anden fyldestgørende regnskabspraksis,
- en del af et fuldstændigt regnskab, såsom en enkelt regnskabsmæssig opgørelse, bestemte konti, dele af konti eller poster i et regnskab,
- overholdelse af kontraktmæssige aftaler,
- regnskabssammendrag.

RS800 kan derfor ikke finde anvendelse ved review, aftalte arbejdshandlinger eller assistance med regnskabsopstilling.

5.4.1 Grundlæggende elementer

I pkt. 5 i RS800 er der oplistet en række grundelementer, som en erklæring om ”revisionsopgaver med særlige formål” skal indeholde:

- Overskrift,
- adressat,
- åbnings- eller indledningsafsnit, identifikation af de reviderede finansielle oplysninger og af den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme, omtale af hvervgiverens ansvar og af revisors ansvar,
- revisionens omfang, henvisning til RS, der er relevante, en beskrivelse af revisors udførte arbejde og en tydelig og fremhævet angivelse af, at revisionen ikke har givet anledning til forbehold,
- konklusionsafsnit, der omfatter en konklusion om de finansielle oplysninger,
- revisors adresse,
- dato for erklæringen,
- revisors underskrift.

Inden revisor går i gang med at udarbejde erklæringen, skal denne fastlægge, hvilken af de fire ovennævnte revisionsopgaver, der skal udføres, da de hver især har et særskilt afsnit i RS800. Disse afsnit vil ikke blive gennemgået yderligere her.

I afsnittet åbnings- eller indledningsafsnittet er det vigtigt, at revisor beskriver, hvilken regnskabsmæssig begrebsramme denne har anvendt, herunder at erklæringen er til for at imødekomme behovet for finansielle oplysninger hos bestemte brugere og ikke hos en bred kreds af brugere. Desuden er det vigtigt, at revisor omtaler hvervgiverens ansvar i forbindelse med revisionsopgaver, og hvilket ansvar revisor har, så ingen kan være i tvivl om revisors uafhængighed i forbindelse med revisionsopgaven.

En beskrivelse af revisors arbejde er ligeledes en væsentlig del af erklæringen, da dette er erklæringsmodtagerens mulighed for at se, hvad revisor har foretaget sig, og om det stemmer overens med de krav, som modtageren har til erklæringen. Desuden skal revisor fremhæve, at revisionen ikke har givet anledning til forbehold, såfremt dette er tilfældet. Såfremt revisor

skal udarbejde en erklæring vedrørende regnskabssammendrag, skal denne være opmærksom på, at i pkt. 24 findes de grundlæggende elementer, som en sådan erklæring skal indeholde.

5.5 RS910 Review af regnskaber

Den internationale revisionsstandard ISRE 2400 "Engagements to review financial statements", er oversat til dansk og danner grundlag for den danske RS910.

Revisor kan endvidere blive bedt om at foretage et review af et regnskab. Med dette begreb menes der selvsagt ikke, at revisor skal foretage revision, men at der skal foretages en gennemgang af regnskabet. Der er til dette formål udarbejdet RS910, der regulerer dette område og formålet med denne standard er at opstille standarder for og give retningslinjer om revisors professionelle ansvar, når denne påtager sig at udføre review af et regnskab, og om form og indhold i erklæringen, som revisor skal afgive.

Målet med review af et regnskab er jf. punkt 3 i RS910 *"at sætte revisor i stand til at erklære, om revisor på basis af handlinger, som ikke giver samme grad af sikkerhed som ved revision, er blevet opmærksom på forhold, som afkræfter, at regnskabet i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med en fastlagt regnskabsmæssig begrebsramme (moderat grad af sikkerhed)"*. Begrebet "moderat grad af sikkerhed", er i RS Begrebsramme for erklæringsopgaver med sikkerhed, ændret til "begrænset sikkerhed". For at revisor kan udtrykke begrænset sikkerhed i review-erklæringen skal denne opnå tilstrækkeligt bevis til at drage en konklusion, primært gennem forespørgsler og analyser.

Inden revisor påbegynder sit arbejde, bør der indgås en aftale med klienten om opgavens indhold, det kan være i form af et aftalebrev. De punkter, der kan medtages i aftalebrevet, er beskrevet i pkt. 12, herunder målet med den ydelse, der skal udføres, ansvarsfordeling, angivelse af at der ikke udføres revision, og at en revisionskonklusion ikke afgives mv.

Desuden skal revisor planlægge arbejdet, så opgaven bliver udført mest mulig effektivt. Udføres arbejdet af en anden revisor, skal revisor sikre sig, at dette arbejde er tilstrækkeligt for at opfylde formålet med reviewet. Revisor skal endvidere udarbejde dokumentation, der underbygger review-erklæringen. Et review af et regnskab vil typisk omfatte de

arbejdshandlinger, der er oplistet i pkt. 20 i RS910. Arbejdshandlingerne har ikke væsentlig betydning for hovedopgavens videre forløb, hvorfor disse ikke beskrives yderligere.

5.5.1 Grundlæggende elementer

Som det fremgår af RS910, er der en række grundelementer, som reviewerklæringen skal indeholde:

- Overskrift,
- adressat,
- åbnings- eller indledningsafsnit,
- afsnit, der beskriver indholdet af det udførte review,
- erklæring med afgivelse af begrænset sikkerhed,
- revisors adresse,
- dato for erklæringen,
- revisors underskrift.

Afsnittet omkring åbnings- og indledningsafsnittet, skal indeholde en identifikation af det regnskab, der er reviewet, herunder virksomhedens navn og regnskabet's balancedato. Ligeledes skal revisor omtale hvervgiverens ansvar og revisors ansvar, jf. afsnit 5.3.1.

Afsnittet omkring indholdet, af det udførte review, skal indeholde en henvisning til RS910 om review eller til andre relevante standarder, der er anvendt. Desuden skal der være en omtale af, at review er begrænset til primært at omfatte analyser og forespørgsler. Til sidst en omtale af, at der ikke er foretaget revision, og at de foretagne handlinger giver mindre sikkerhed end en revision, og derfor kan der ikke afgives en revisionskonklusion på erklæringen.

Er revisor ved sin gennemgang blevet opmærksom på forhold, der gør, at regnskabet ikke giver et retvisende billede, skal denne beskrive, hvilke forhold det drejer sig om, og såfremt det er muligt give oplysninger om den beløbsmæssige indvirkning på regnskabet. Revisor kan enten tage forbehold for de konkrete forhold i en sådan situation eller afgive en erklæring om, at regnskabet ikke er retvisende i det hele taget (afkræftende konklusion) – det sidste gøres, såfremt forholdet er så væsentligt, at regnskabet som helhed ikke giver et

retvisende billede. Revisor skal endvidere give supplerende oplysninger, såfremt det er nødvendigt i erklæringen.

Revisor skal afslutningsvis i sin konklusion give en skriftlig udtalelse, der udtrykker begrænset sikkerhed. Revisor skal samtidig hermed, som anført ovenfor, vurdere om det udførte arbejde har tilvejebragt oplysninger, der indikerer, at regnskabet ikke har givet et retvisende billede i overensstemmelse med den angivne regnskabsmæssige begrebsramme.

5.6 RS920 Aftalte arbejdshandlinger vedrørende regnskabsmæssige oplysninger

Den internationale revisionsstandard ISRS 4400 " Engagements to perform agreed-upon procedures regarding financial information", er oversat til dansk og danner grundlag for den danske RS920.

Revisor kan desuden blive bedt om at erklære sig på aftalte arbejdshandlinger vedrørende regnskabsmæssige oplysninger. En opgave omkring aftalte arbejdshandlinger kan eksempelvis være, at revisor udfører bestemte arbejdshandlinger vedrørende udvalgte dele af regnskabsmæssige oplysninger, f.eks. kreditorer, omsætning, køb fra nærtstående parter mv. RS920 omhandler aftalte arbejdshandlinger og formålet med denne er at opstille standarder for og give retningslinjer om revisors professionelle ansvar, når denne skal påtage sig en opgave om at udføre aftalte arbejdshandlinger vedrørende regnskabsmæssige oplysninger. Ligeledes beskriver den, hvilken form og indhold, der skal være i den erklæring, som revisor afgiver i forbindelse med sådanne opgaver.

Målet med en opgave om aftalte arbejdshandlinger er, jf. pkt. 4 i RS920, "*at revisor udfører revisionslignende arbejdshandlinger, som revisor, virksomheden og enhver relevant tredjepart er blevet enige om, og erklærer sig om de faktiske resultater*". En sådan revisorerklæring udtrykker ingen grad af sikkerhed, da revisor kun afgiver erklæring om de faktiske resultater vedrørende de aftalte arbejdshandlinger. Det er dernæst op til hvervgiver, og modtager af erklæringen, selv at drage deres konklusioner på baggrund af revisors arbejde og ud fra de arbejdshandlinger og forhold, som revisor har foretaget og behandlet. Denne type af erklæringer anvendes kun af parter, der er blevet enige om, hvilke arbejdshandlinger der skal foretages. Udenforstående parter, vil kunne misfortolke resultaterne af arbejdshandlingerne, da de ikke ved, på hvilket grundlag, de er udarbejdet.

Når denne form for erklæringstype anvendes, er det derfor ofte i både revisors og hvervgivers interesse, at revisor sender et aftalebrev, hvori det dokumenteres, hvilke vilkår, parterne er blevet enige om, og hvad erklæringen skal omfatte. Revisor skal endvidere planlægge sit videre arbejde, så opgaven udføres mest mulig effektivt. Revisors arbejde består af at udføre de aftalte arbejdshandlinger og bruge de beviser, denne opnår på baggrund af dette, til at dokumentere de faktiske resultater. De arbejdshandlinger der typisk foretages er; forespørgsler, analyser, observationer, efterregning samt indhentelse af bekræftelser fra tredjemand.

5.6.1 Grundlæggende elementer

I pkt. 18 i RS920 er der oplyst en række grundelementer, som erklæringen skal indeholde:

- Overskrift,
- adressat,
- identifikation af de specifikke regnskabsmæssige eller ikke-regnskabsmæssige oplysninger, som de aftalte arbejdshandlinger er anvendt på,
- en omtale af, at de udførte arbejdshandlinger er i overensstemmelse med det der på forhånd blev aftalt med erklæringsmodtageren,
- en omtale af, at opgaven blev udført i overensstemmelse med RS920,
- hvis det er relevant, en omtale af, at revisor ikke er uafhængig af virksomheden,
- identifikation af formålet med at udføre de aftalte arbejdshandlinger,
- en opstilling af de konkrete arbejdshandlinger,
- en beskrivelse af de faktiske resultater med tilstrækkelige detaljer om fundne fejl og undtagelser,
- en omtale af, at de udførte arbejdshandlinger hverken udgør en revision eller et review, og at der derfor ikke udtrykkes nogen grad af sikkerhed,
- en omtale af, at andre forhold kunne være fundet og rapporteret i erklæringen, hvis revisor havde udført yderligere arbejdshandlinger, havde revideret eller udført review,
- en omtale af, at erklæringen er begrænset til brug for de parter, som har aftalt, hvilke arbejdshandlinger der skal udføres,

- en omtale af, at erklæringen kun vedrører de elementer, konti, poster eller regnskabsmæssige eller ikke-regnskabsmæssige oplysninger, som er nævnt, og at den ikke kan udstrækkes til at omhandle virksomhedens regnskab som helhed,
- revisors adresse,
- dato for erklæringen,
- revisors underskrift.

I modsætning til RS700 og RS910 er der flere elementer, der skal med i erklæringen omkring aftalte arbejdshandlinger. Det ses tydeligt, at det er yderst vigtigt, at revisor beskriver, hvilke arbejdshandlinger denne skal foretage, og hvad det faktiske resultatet er af de arbejdshandlinger, der er foretaget.

I afsnittet omkring identifikation skal revisor beskrive, hvad formålet er med de arbejdshandlinger som hvervgiver og revisor har aftalt, og ligeledes skal disse arbejdshandlinger oplistes i erklæringen, så erklæringsmodtageren ikke er i tvivl om, hvad der erklæres om.

Afsnittet omkring beskrivelse af faktiske resultater skal indeholde en klar beskrivelse af, hvad resultatet af de udførte arbejdshandlinger er, og samtidig skal det indeholde en beskrivelse af, om der er konstateret fejl i forbindelse med gennemgangen, og hvad eventuelle fejl har af betydning for de faktiske resultater. Desuden er det vigtigt, at der er en omtale af, at der ikke er foretaget revision eller review i forbindelse med de udførte arbejdshandlinger, og at erklæringen derfor ikke udtrykker nogen grad af sikkerhed.

5.7 RS930 Assistance med regnskabsopstilling

Den internationale revisionsstandard ISRS 4410 "Engagements to compile financial statements", er oversat til dansk og danner grundlag for den danske RS930.

En anden type erklæring, som revisor kan blive bedt om at erklære sig på er "Assistance med regnskabsopstillinger". En assistanceopgave omfatter normalt udarbejdelse af et partielt eller et fuldstændigt regnskab, men det kan også være indsamling, klassifikation og summation af andre regnskabsmæssige oplysninger. RS930 omhandler assistance vedrørende regnskabsopstilling og formålet med den er at opstille standarder for og give retningslinjer

om revisors professionelle ansvar, når denne påtager sig en opgave om at udføre assistance med regnskabsopstilling. Ligeledes beskriver den hvilken form og indhold, der skal være i den erklæring, som revisor afgiver i forbindelse med en sådan assistanceopgave.

Målet med en assistanceopgave er, jf. pkt. 3 i RS930 "*at revisor anvender regnskabsmæssig ekspertise i modsætning til revisionsekspertise til at indsamle, klassificere og summere regnskabsmæssige oplysninger*". En assistanceopgave består normalt af at sammenfatte detaljerede data til en overskuelig og forståelig form uden at teste de udsagn, der ligger bag disse oplysninger. Disse handlinger er ikke udformet til at give og giver derfor ikke revisor mulighed for at udtrykke nogen form for sikkerhed. Med andre ord; en erklæring udarbejdet efter RS930 giver ingen grad af sikkerhed. I lighed med en erklæring efter RS920 er det altså op til hvervgiver og erklæringsmodtager at drage deres konklusioner på baggrund af revisors arbejde.

I denne form for erklæringstype er det i både revisors og hvervgivers interesse, at revisor udarbejder et aftalebrev, hvori aftalens hovedbetingelser anføres. Revisor skal sikre sig, at der mellem hvervgiver og revisor er en klar indbyrdes forståelse for indholdet i opgaven, jf. pkt. 7. Revisor skal endvidere planlægge sit videre arbejde, så opgaven udføres mest mulig effektivt.

Revisors arbejde består af at opnå en generel viden om virksomheden og dens aktiviteter, og revisor skal kende til virksomhedens regnskabspraksis, og hvilken branche den arbejder indenfor, samt til form og indhold i de regnskabsmæssige oplysninger, der passer til situationen. Det kræver ligeledes, at revisor har en generel forståelse for arten af virksomhedens forretningsmæssige transaktioner, af dens regnskabsmæssige system og af det regnskabsmæssige grundlag, der er til stede. Dette har revisor ofte kendskab til gennem tidligere erfaringer med virksomheden. Det er derfor ikke nødvendigt, at revisor foretager forespørgsler hos ledelsen for at vurdere dennes troværdighed, eller at vurdere interne kontroller, efterprøve forhold samt efterprøve forklaringer. Revisor kan dog overveje ovenstående handlinger, såfremt denne har fået kendskab til, at oplysningerne fra ledelsen er forkerte eller ufuldstændige.

De oplysninger, virksomheden opstiller, skal revisor gennemlæse og samtidig overveje om disse er dækkende og ikke indeholder væsentlige fejlinformationer, der er åbenlyse for

tredjemand. Skulle revisor i sin gennemlæsning blive opmærksom på fejlinformationer, skal denne forsøge at blive enig med virksomheden om at foretage de nødvendige rettelser eller tilføjelser. Såfremt revisor og virksomhed ikke bliver enige om eventuelle rettelser/tilføjelser, skal revisor trække sig fra opgaven. Det er virksomhedens ledelse, der har ansvaret for de regnskabsmæssige oplysninger, og revisor skal derfor modtage ledelsens bekræftelse af dens ansvar. Denne bekræftelse kan afgives i form af en ledelseserklæring, som dækker nøjagtigheden og fuldstændigheden af de underliggende regnskabsdata.

5.7.1 Grundlæggende elementer

I pkt. 18 i RS930 er der oplyst en række grundelementer, som erklæringen skal indeholde:

- Overskrift,
- adressat,
- en omtale af, at opgaven blev udført i overensstemmelse med denne RS,
- hvis det er relevant, en omtale af, at revisor ikke er uafhængig af virksomheden,
- identifikation af de regnskabsmæssige oplysninger med angivelse af, at de er baseret på oplysninger afgivet af ledelsen,
- en omtale af, at det er ledelsen, der har ansvaret for de regnskabsmæssige oplysninger, som er opstillet af revisor,
- en omtale af, at der hverken er udført en revision eller et review, og at der derfor ikke udtrykkes nogen grad af sikkerhed om de regnskabsmæssige oplysninger,
- hvis det er relevant, et afsnit, der henviser til oplysningerne om væsentlige afvigelser fra den anførte regnskabsmæssige begrebsramme,
- revisors adresse,
- dato for erklæringen,
- revisors underskrift.

I afsnittet omkring identifikation skal revisor beskrive, hvilke regnskabsmæssige oplysninger, denne har gennemlæst og samtidig skal det beskrives, at oplysningerne er afgivet af ledelsen, og at revisors gennemgang er foretaget på baggrund af disse oplysninger.

Ligeledes er det vigtigt, at revisor omtaler, at det er ledelsen, der har ansvaret for de regnskabsmæssige oplysninger, og at revisor ikke har foretaget nogen form for revision eller review i forbindelse med gennemgangen.

5.8 RS3000 Andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysninger (andre erklæringsopgaver med sikkerhed)

I januar 2005 kom der en ny revisionsstandard, RS3000, der omhandler andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision og review. Det er den internationale revisionsstandard ISAE 3000R " Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information", der er oversat til dansk og danner grundlag for den danske RS3000.

Denne standard er udformet til generel anvendelse på andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision og review, der er omfattet af specifikke RS'er (RS700 og RS910). RS'en skal læses i sammenhæng med "Begrebsramme for erklæringsopgaver med sikkerhed ("Begrebsrammen"), og formålet hermed er at etablere grundlæggende principper og vigtige arbejdshandlinger for at give vejledning til revisor om udførelse af andre erklæringsopgaver.

I RS3000 er der beskrevet omkring kvalitetsstyring, opgaveaccept, aftale om indhold i opgaven, planlægning og udførelse af opgaven, væsentlighed og opgaverisiko, opnåelse af bevis mv. Disse emner vil ikke blive uddybet yderligere, da der er tale om ret omfattende områder, ligesom emnerne ikke anvendes senere i opgaven. Revisor bør dog have kendskab til emnerne, da disse er grundlæggende for, at revisor kan afgive sin erklæring korrekt.

5.8.1 Grundlæggende elementer

I pkt. 49 i RS3000 er der oplistet en række grundelementer, som en erklæring med sikkerhed skal indeholde:

- Overskrift, der klart indikerer, at erklæringen er udarbejdet af en uafhængig revisor,
- adressat,
- identifikation og beskrivelse af emneindholdet, og når det er relevant, af erklæringsemnet,
- identifikation af kriterierne,

- hvor det er passende en beskrivelse af betydelige, iboende begrænsninger relateret til vurderingen eller målingen af erklæringsemnet efter kriterierne,
- Når de kriterier, der er anvendt til at vurdere eller måle erklæringsemnet, kun er tilgængelige for specifikke, tiltænkte brugere eller kun er relevante til et bestemt formål, angives denne begrænsning i brug af revisors erklæring for de tiltænkte brugere eller dette formål,
- en angivelse af den ansvarlige part og beskrivelse af den ansvarlige parts og revisors ansvar,
- angivelse af, at opgaven er udført i overensstemmelse med RS,
- en omtale af det udførte arbejde,
- revisors konklusion,
- dato for revisors erklæring,
- revisors adresse,
- revisors underskrift.

Afsnittet omkring identifikation af kriterierne er tiltænkt erklæringsmodtager, så denne kan forstå grundlaget for revisors konklusion. En erklæring med sikkerhed identificerer de kriterier, som erklæringsemnet er vurderet eller målt efter. Det kan være kriterier som anvendte målemetoder, vigtige fortolkninger, hvorvidt kriterierne er lovbestemte mv. Derfor er det vigtigt at disse er beskrevet i erklæringen.

I afsnittet omkring anvendte kriterier fremgår det, at når disse kriterier kun er tilgængelige for specifikke, tiltænkte brugere, skal revisor overveje, om dette skal oplyses i erklæringen. En oplysning omkring dette gør læseren opmærksom på, at erklæringen er begrænset til specifikke brugere eller til specifikke formål. Dette kan være medvirkende til, at erklæringen ikke bliver misfortolket eller bliver misbrugt på anden måde i forbindelse med fx. finansiering mv.

Der er endvidere vigtigt, at der er en angivelse af ansvarsfordelingen mellem hvervgiver og revisor i erklæringen. Dette betyder, at de tiltænkte brugere ikke er i tvivl om, at hvervgiver er ansvarlig for erklæringsemnet, og at revisors rolle er at afgive en uafhængig konklusion om emneindholdet. Afsnittet omkring omtale af det udførte arbejde er medvirkende til, at

brugeren forstår, hvad det er revisor har foretaget sig, og hvilken grad af sikkerhed erklæringen udtrykker.

Revisors konklusion på erklæringen er ligeledes vigtig at få beskrevet, da det er den brugeren sætter sin lid til. Er der tale om en opgave med høj grad af sikkerhed skal konklusionen udtrykkes positivt, og er der tale om en opgave med begrænset sikkerhed, skal konklusionen udtrykkes negativt. Skulle revisors konklusion indeholde en modifikation, skal revisors erklæring omfatte en klar beskrivelse af begrundelsen herfor.

5.9 Sammenfatning og delkonklusion

Af ovenstående gennemgang vedrørende RS700, RS800, RS910, RS920, RS930 og RS3000 fremgår det, at revisor er underlagt en del restriktioner, når denne skal afgive erklæringer. Det er derfor vigtigt, at revisor har indgående kendskab til ovenstående RS'er; blandt andet for at sikre at den rigtige RS anvendes i forbindelse med den konkrete erklæringsopgave. RS'erne indeholder visse grundlæggende elementer, som skal medtages i erklæringerne. Disse elementer og udformningskrav i øvrigt er beskrevet i RS'erne, og der er ligeledes i standarderne indarbejdet eksempler på, hvorledes en erklæring kan udformes efter de forskellige RS'er.

Det kan dog umiddelbart være svært at afgøre, hvilke erklæringstyper der skal anvendes i de forskellige erklæringssituationer. Overskrifterne på de forskellige RS'ere indikerer ikke nødvendigvis nøjagtigt hvilke erklæringsopgaver, der reguleres af den pågældende RS, og det er som følge heraf nødvendigt for revisor at foretage et mere dybdegående studie af hvilken RS, der skal anvendes i den konkrete erklæringsopgave.

Der er på erklæringsområdet indenfor de seneste par år fremkommet to nye standarder, RS800 og RS3000, så der er tale om et område, hvor der sker løbende udvikling. Det skal blive interessant at følge udviklingen for så vidt angår tilblivelsen af nye danske oversættelser af de internationale standarder i de kommende år.

6. Standardrevisorerklæringer

6.1 Indledning

Revisor afgiver revisionspåtegninger på alle regnskaber, som er reviderede, og dette arbejde har været en fast bestanddel af revisors funktion i mange år. Det er dog først inden for de seneste år, at revisor i høj grad også er begyndt at afgive andre erklæringstyper. Revisor bliver i dag ofte bedt om at afgive erklæringer, der går på en specifik handling eller område, som ikke har noget med reviderede regnskaber at gøre. Efterspørgslen efter erklæringer kan komme fra eksempelvis private virksomheder, offentlige myndigheder, pengeinstitutter og forsikringsselskaber.

Hvorfor efterspørgslen efter erklæringer med revisors underskrift er steget vides ikke med sikkerhed, men faktum er, at erklæringsmodtager føler sig mere sikker på, at erklæringsemnet er i orden, når en revisor har gennemgået dette. Revisor er som tidligere omtalt offentlighedens tillidsrepræsentant, og derfor kan erklæringsmodtager forvente, at revisor har gennemgået erklæringsemnet grundigt, og at lovgivningen er overholdt.

Det, at efterspørgslen efter revisorerklæringer er steget, har også bevirket, at revisor i højere grad er nødsaget til at være ajourført med de RS'er, som regulerer erklæringsområdet og samtidig have kendskab til indhold og anvendelsesmulighederne i disse. Manglende forståelse for RS'erne kan være medvirkende til, at erklæringen afgives på et forkert grundlag, og erklæringsmodtager og hvervgiver risikerer dermed begge at træffe beslutninger på baggrund af forkerte oplysninger. Vi har i afsnit 7 foretaget en nærmere analyse af revisors, hvervgivers og erklæringsmodtagers kendskab til RS'erne.

Det er i dag ganske udbredt, at eksempelvis banker, forsikringsselskaber og offentlige/statslige instanser anmoder om revisorerklæringer i forskellige sammenhænge. Disse virksomheder og instanser har som oftest medsendt en af dem udarbejdet standarderklæring. Denne erklæring indeholder ofte en tekst, som revisor skal erklære sig enig i ved at afgive sin underskrift og efterfølgende sende erklæringen retur til erklæringsmodtager. Revisor kan derfor ofte komme ud for, at denne modtager to identiske erklæringer fra en offentlig/statslig instans, blot vedrørende to forskellige virksomheder, som

skal erklære sig om samme emne. Der er altså tale om en standarderklæring, udarbejdet af erklæringsmodtager, som kan anvendes i en lang række virksomheder uden yderligere tilpasning.

I nedenstående afsnit foretages en gennemgang af udvalgte standarderklæringer, som forskellige anonymiserede virksomheder har modtaget fra banker, forsikringsselskaber og offentlige/statslige instanser, og som revisor bliver bedt om at skrive under på. Standarderklæringerne vil blive sammenholdt med RS'erne med henblik på at finde ud af, hvilken RS erklæringen skal afgives efter, og om standarderklæringen opfylder de krav, der er oplyst i den relevante RS. Der vil ikke blive gennemgået standarderklæringer i henhold til RS700 og RS930, da det er sjældent, at erklæringsmodtager udsender standarderklæringer til hvervgiver vedrørende disse to erklæringsopgaver.

De udvalgte standarderklæringer er:

- Regulering af branddriftstabsforsikring (RS910),
- Erklæring vedrørende salg af maskiner til leasingselskab (RS920),
- Erklæring vedrørende slutregnskab for DANIDA-projekt (RS800),
- Erklæring vedrørende indberetning af antal elever (RS3000).

6.2 Gennemgang af standarderklæringer udarbejdet af erklæringsmodtager

Branddriftstabsforsikring – RS 910 Review af regnskaber

Forsikringsselskaber udsender i forbindelse med den årlige regulering af præmien en formular, som forsikringstager (virksomheden) og revisor skal underskrive og sende retur til forsikringsselskabet. På formularen skal der udarbejdes en opgørelse med tal fra det reviderede regnskab, og revisor skal skrive under på, at opgørelsen er i overensstemmelse med det reviderede regnskab. Formularen er vedlagt som bilag 1. Formularen er simpel, der mangler forklarende tekst, og revisor bliver blot bedt om at skrive under på, at opgørelsens beløbsangivelser er i overensstemmelse med det reviderede regnskab. I langt de fleste tilfælde er det forsikringstager (hvervgiver), der udfylder opgørelsen, og revisor gennemgår efterfølgende denne.

Umiddelbart lægger formularen op til, at opgørelsen er revideret, da revisor skriver under på, at tallene i denne er i overensstemmelse med det reviderede regnskab. Revision af et regnskab er imidlertid tilrettelagt med henblik på at opfylde årsregnskabslovens bestemmelser om revision, og en opgørelse af præmieberegningsgrundlaget hører ikke ind under disse bestemmelser. Det er derfor vigtigt, at revisor ikke underskriver formularen uden at have undersøgt om formularen kan anvendes til erklæringsopgaven.

I dette tilfælde vil der være tale om at revisor foretager en gennemgang af opgørelsen, og ifølge RS910 "Review af regnskaber" fremgår det, at ordet "gennemgang" kan anvendes som synonym for "review". For at kunne skrive under på formularen, bør den derfor indeholde de grundlæggende elementer, som er beskrevet i pkt. 5.5.1. Gennemgår man disse elementer og sammenholder dem med formularen, vil man konstatere flere mangler i formularen. Det gælder især elementer som omtale af hvervgiverens ansvar og revisors ansvar, en henvisning til RS om review, en omtale af, at review er begrænset til primært at omfatte forespørgsler, og at der ikke er foretaget revision, og at de foretagne handlinger giver mindre sikkerhed end en revision, og at erklæringen udtrykker en begrænset grad af sikkerhed.

Det, at hvervgiverens og revisors ansvar ikke er beskrevet i formularen, kan bevirke, at såfremt der er fejl i opgørelsen, så vil erklæringsmodtageren sandsynligvis være tilbøjelig til at tro, at dette er revisors ansvar, da denne har skrevet under på erklæringen. Men revisor har ikke ansvar for opgørelsen, denne er ansvarlig for at udtrykke en konklusion om opgørelsen på grundlag af den foretagne gennemgang. Endvidere er der stor forskel på om der er foretaget revision eller review af en opgave. Revision er mere omfattende og sikrer en høj grad af sikkerhed, hvorimod et review er mindre omfattende og giver en begrænset grad af sikkerhed. Formularen lægger op til, at der er foretaget revision, og erklæringsmodtageren kan derfor have en forventning om, at der er foretaget revision, hvilket der ikke er tale om i dette tilfælde.

Man kan derfor ud fra ovenstående konkludere, at revisor ikke bør skrive under på formularen, da den ikke opfylder de krav som RS910 fastsætter til udarbejdelse af review-erklæringer. Revisor bør derfor udarbejde sin egen erklæring, som indeholder de grundlæggende elementer fra RS910 – denne vedlægges i stedet. Hvorledes en sådan erklæring ser ud, er lidt forskellig fra revisor til revisor. Revisoren kan hente inspiration fra de erklæringer, der er udarbejdet som eksempler i RS910 og selv udbygge og tilføje, hvor det

er relevant. Vi har udarbejdet en revisorerklæring efter RS910, som vi mener, opfylder de krav, som RS910 stiller, og som vi mener revisor kan vedhæfte formularen. Den er vedlagt som bilag 2 og af den fremgår følgende: Identifikation af hvad der erklæres om, ansvarsfordeling mellem revisor og hvervgiver, hvem erklæringen er til, et afsnit om den foretagne gennemgang, henvisning til RS om review, hvilket arbejde revisor har udført i forbindelse med sin gennemgang, at der er tale om review og ikke revision, og at der ikke er afgivet en revisionskonklusion og derved ikke høj grad af sikkerhed.

Erklæring vedrørende salg af maskiner til leasingselskab – RS 920 Aftalte arbejdshandlinger

Der er flere virksomheder, der er begyndt at sælge deres produktionsudstyr mv. til et leasingselskab, hvorefter de leaser udstyret tilbage (sale-and-lease-back). Virksomhederne kan bl.a. gøre dette for at få udløst likvider her og nu, da de modtager penge fra leasingselskabet, når udstyret er overdraget. I forbindelse med sådan en handel udsender leasingselskabet ofte en standarderklæring, som revisor skal skrive under på. I erklæringen står der bl.a., at revisor bekræfter, at udstyret er frit og ubehæftet, og at der er indhentet oplysninger fra bil- og personbogen. Revisorerklæringen er vedlagt som bilag 3, og den består af tre linier samt plads til revisors underskrift.

Umiddelbart lægger erklæringen ikke op til nogen speciel gennemgang for revisors vedkommende. Den påkræver ikke direkte revision eller review, kun at revisor skal skrive under på at udstyret er frit og ubehæftet. Det er især i disse tilfælde, at revisor skal være opmærksom, for revisor er nødsaget til at foretage sig nogle relevante handlinger, for at kunne konkludere, om udstyret er frit og ubehæftet. I dette tilfælde er det virksomheden, der beder revisor om at bekræfte ovenstående, og derved indgås der en form for aftale mellem virksomheden og revisoren. Aftalen går ud på, at revisor skal udføre nogle arbejdshandlinger, som er medvirkende til, at denne kan skrive under på erklæringen.

I dette tilfælde bør revisorerklæringen tage udgangspunkt i RS920 omkring aftalte arbejdshandlinger, og erklæringen fra leasingselskabet bør derfor indeholde de grundlæggende elementer i pkt. 5.6.1. Der er i modsætning til RS910 væsentlige flere elementer i RS920, og gennemgår man disse elementer og sammenholder dem med erklæringen, vil man konstatere, at stort set ingen af dem fremgår af standarderklæringen. Det gælder især elementer som omtale af, at de udførte arbejdshandlinger er identiske med det, der blev aftalt med modtageren, at opgaven blev udført i overensstemmelse med denne

RS, identifikation af formålet med at udføre de aftalte arbejdshandlinger, en opstilling af de konkrete arbejdshandlinger, en beskrivelse af de faktiske resultater med tilstrækkelige detaljer om fundne fejl og undtagelser, en omtale af, at de udførte arbejdshandlinger hverken udgør en revision eller et review, og at der derfor ikke udtrykkes nogen grad af sikkerhed, en omtale af, at andre forhold kunne være fundet og rapporteret i erklæringen, hvis revisor havde udført yderligere arbejdshandlinger, havde revideret eller udført review.

Det, at der i erklæringen ikke er beskrevet hvad formålet med at udføre de aftalte arbejdshandlinger er medvirkende til, at erklæringens læseren ikke er i stand til at forstå, hvorfor revisor har foretaget de arbejdshandlinger, der ligger til grund. Ligeledes har erklæringsmodtageren ingen mulighed for at se, hvilke konkrete arbejdshandlinger, der er udført, såfremt disse ikke oplyses. Erklæringsmodtageren har derfor ingen grundlag for at se og vurdere om de handlinger, der er udført også giver svar på, om udstyret er frit og ubehæftet. Endvidere er det ikke muligt for erklæringsmodtageren at se, hvad de faktiske resultater af de udførte arbejdshandlinger er, og om der kunne være opstået fejl i forbindelse med handlingerne. Ifølge revisorerklæringen tyder det på, at hvis revisor skriver under, så udtrykkes der høj grad af sikkerhed. En erklæring aflagt efter RS920 udtrykker dog ingen grad af sikkerhed, da de udførte arbejdshandlinger hverken udgør en revision eller et review. Det vil sige, at erklæringsmodtageren ikke kan være sikker på, at der ikke ville kunne dukke andre resultater op, såfremt der blev udført revision eller review.

Man kan derfor ud fra ovenstående konkludere, at revisor ikke bør skrive under på erklæringen, da den ikke opfylder de krav som RS920 fastsætter til udarbejdelse af erklæringer vedrørende aftalte arbejdshandlinger. Revisor bør derfor udarbejde sin egen erklæring, som indeholder de grundlæggende elementer fra RS920. Hvordan en sådan erklæring så kan se ud, er lidt forskellig fra revisor til revisor. Revisoren kan hente inspiration fra de erklæringer, der er udarbejdet som eksempler i RS920 og selv udbygge og tilføje, hvor det er relevant. Vi har udarbejdet en revisorerklæring efter RS920, som vi mener opfylder de krav, som RS920 stiller, og som vi mener revisor kan vedhæfte erklæringen. Den er vedlagt som bilag 4 og af den fremgår følgende: Identifikation af hvad der erklæres om, hvem erklæringen er til, et afsnit om de udførte arbejdshandlinger, henvisning til RS om aftalte arbejdshandlinger, hvilke aftalte arbejdshandlinger revisor har udført i forbindelse med sin gennemgang, et afsnit om, hvilke faktiske resultater revisor er kommet frem til i forbindelse med de aftalte arbejdshandlinger, et afsnit om, at der hverken er udført review

eller revision, og at der ikke er afgivet en revisionskonklusion og derved ikke nogen grad af sikkerhed. Desuden er der tilføjet, at yderligere arbejdshandlinger, revision eller review kunne have bevirket, at revisor kunne være fået frem til et andet resultat.

Erklæring vedrørende slutregnskab for DANIDA-projekt – RS 800 Den uafhængige revisors erklæring på revisionsopgaver med særlige formål

Danida er en afdeling, der er underlagt Udenrigsministeriet, og de udbyder blandt andet forskellige ulandsprojekter i licitation, som danske virksomheder kan byde ind på. Dette gøres bl.a. for, at de ikke selv skal bruge tid og ressourcer på at udføre arbejdet. Projekterne udføres ofte for U-lande i Afrika, hvor leveforholdene er trange, og hvor projekterne kan være med til at gøre hverdagen lettere for indbyggerne. Projekterne udbydes i licitation, og virksomhederne byder ind ved at sende et tilbud indeholdende et budget for projektet. Danida gennemgår tilbuddet og budgettet og vælger den virksomhed, der skal udføre projektet. Når projektet er færdigt skal virksomheden indsende et slutregnskab til Danida med en oversigt over de omkostninger, der er afholdt i forbindelse med projektet. Oversigten skal vedlægges en revisorerklæring, hvori det bekræftes, at omkostningerne er afholdt til rette formål. Virksomheden får dernæst refunderet de afholdte omkostninger fra Danida, i det omfang omkostningerne ikke overstiger det budget, der blev udarbejdet og godkendt af Danida inden projektets start. Danida udsender sammen med det øvrige projektmateriale en revisorerklæring, som revisor skal skrive under på. Revisorerklæringen er vedlagt som bilag 5 og i denne fremgår det blandt andet, at revisor bekræfter, at arbejdsløn og honorar mv. er afregnet i overensstemmelse med de satser, som Udenrigsministeriet har godkendt, og at omkostninger og betaling heraf er kontrolleret til underliggende dokumentation.

I standarderklæringen fra Danida er det ikke anført, hvilken form for arbejde revisor skal udføre. Der står ikke, om der kræves revision eller andet, kun at revisor skal skrive under på, at denne har kontrolleret omkostningerne til underliggende dokumentation. Danida udsender dog et kompendium til virksomheden i forbindelse med udsendelse af revisorerklæringen, og såfremt revisor nærlæser dette kompendium, vil denne kunne se, at der skal foretages revision af slutregnskabet. Dette betyder, at revisor ikke bør anvende den vedlagte revisorerklæring fra Danida, da der i denne ikke skrives, at der er foretaget revision, ansvarsfordelingen mellem revisor og hvervgiver beskrives ligeledes ikke, og revisors konklusion er tillige ikke anført. Det, at erklæringen ikke beskriver, at der er udført revision, bevirker, at erklæringsmodtageren ikke ved, hvor omfattende revisors arbejde har været, og

desuden informeres erklæringsmodtager ikke om revisors konklusion på det udførte arbejde. Dette kan bevirke, at erklæringsmodtager kan risikere at træffe forkerte beslutninger, som ikke er til fordel for virksomheden - beslutninger som måske ville have været markant anderledes, såfremt erklæringsmodtager havde kendskab til revisors arbejde og konklusion.

Når der er tale om revision af finansielle oplysninger i en erklæringsopgave, så har revisor valget mellem RS700 og RS800, som begge omhandler revision, RS700 vedrørende revisionspåtegninger på regnskaber og RS800 vedrørende revisionsopgaver med særligt formål. I dette tilfælde bør revisor udarbejde sin erklæring efter RS800, da slutregnskabet kun er en del af et fuldstændigt regnskab, der har det særlige formål at beskrive, hvor meget virksomheden har anvendt af omkostninger til dette specifikke projekt. Erklæringen bør derfor indeholde de grundlæggende elementer i pkt. 5.4.1. Elementerne er dog ikke så forskellige fra elementerne i RS700, men i RS800 lægges der vægt på, at der er tale om reviderede finansielle oplysninger og ikke et regnskab.

Vi har udarbejdet en revisorerklæring efter RS800, som vi mener opfylder de krav, som RS800 stiller, og som vi mener, revisor kan vedhæfte erklæringen. Den er vedlagt som bilag 6 og af den fremgår følgende: Overskrift, hvem erklæringen er til, en identifikation af de reviderede finansielle oplysninger, ansvarsfordeling mellem revisor og hvervgiver, et afsnit om det udførte arbejde, herunder hvilken revisionsstandard erklæringen er udarbejdet efter og en beskrivelse af, hvilket arbejde revisor har udført, at der ikke er forbehold samt et konklusionsafsnit.

Erklæring vedrørende indberetning af antal elever – RS 3000 Andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysninger (andre erklæringsopgaver med sikkerhed)

Handelsskolerne skal foretage elektronisk indberetning til Undervisningsministeriet, af det antal elever, der går på arbejdsmarkedsuddannelser og enkeltfag, for at få tilskud til eleverne. Indberetningen foretages hvert kvartal, og der er sat en tælledag, hvor skolen skal opgøre, hvad elevtallet er og derefter indberette det. For at skolerne ikke skal indberette for mange elever, skal revisor i forbindelse med indberetningen gennemgå denne og erklære sig på, at elevtallet er korrekt. Derfor udsender Undervisningsministeriet en revisorerklæring, som bl.a. indeholder et skema, hvorpå skolen skal påføre de elektronisk indberettede oplysninger, således at Undervisningsministeriet kan referere erklæringen til den elektroniske

indberetning. Skolens ledelse skal tillige skrive under på skemaet indeholdende oplysninger om elevtallet. Desuden skal revisor skrive under på, at denne har kontrolleret, at den indberetning skolen har foretaget er i overensstemmelse med bekendtgørelse 1111 af 12. december 2004 om revision og tilskudskontrol m.m. ved institutioner for erhvervsrettede uddannelser. Revisorerklæringen er vedlagt som bilag 7.

I standarderklæringen er det ikke anført, hvilken form for arbejde revisor skal udføre. Der står ikke, om der kræves revision eller review, kun at revisor skal skrive under på, at denne har foretaget kontrol af de foretagne indberetninger, og i den forbindelse skal denne være sikker på, at der er opnået en *"Begrundet overbevisning om, at indberetningen er uden fejl og mangler"*. Desuden lægger erklæringen op til, at revisor skal konkludere på det foretagne arbejde. Det kan derfor tyde på, at der i denne situation skal udarbejdes en erklæringstype, der udtrykker en vis grad af sikkerhed – og der er tale om ikke-finansielle oplysninger. Denne type erklæringsopgave er reguleret af RS3000: "Andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysninger (andre erklæringsopgaver med sikkerhed)". Standarderklæringen bør derfor indeholde de grundlæggende elementer, der findes i RS3000 jf. pkt. 5.8.1. Sammenligner man erklæringen med punkterne i RS3000, fremgår det, at der ikke er anført noget omkring ansvarsfordelingen mellem revisor og hvervgiver og at der ikke i afsnittet om det udførte arbejde er nogen henvisning til, hvilken RS erklæringen er afgivet efter. Det, at der ikke er anført, hvilket RS erklæringen er afgivet efter, kan resultere i, at erklæringsmodtageren kan opfatte erklæringen på flere måder. Denne kan ikke med sikkerhed vide, om revisor har foretaget revision, review eller foretaget aftalte arbejdshandlinger. Dette kan, som omtalt i afsnittet om Danida-projektet, være medvirkende til, at erklæringsmodtager træffer beslutninger på et forkert grundlag, som i princippet kan skade både erklæringsmodtager og hvervgiver. Erklæringen indeholder dog, i modsætning til de øvrige standarderklæringer, som vi har analyseret, betydeligt flere detailoplysninger og flere grundlæggende elementer fra RS3000 er ligeledes indeholdt.

For at gøre erklæringen fuldstændig anvendelig, har vi udarbejdet en revisorerklæring efter RS3000, som vi mener opfylder de krav, som RS3000 stiller, og som revisor kan vedhæfte standarderklæringen. Erklæringen er vedlagt som bilag 8 og af den fremgår følgende: En overskift, hvem erklæringen er til, en identifikation og beskrivelse af emneindholdet, tidspunktet for målingen af erklæringsemnet, herunder navnet på virksomheden, som har

indberettet tallet, ansvarsfordeling mellem revisor og hvervgiver, et afsnit om det udførte arbejde, herunder hvilken revisionsstandard erklæringen er udarbejdet efter og en beskrivelse af, hvilket arbejde revisor har udført, og hvilken grad af sikkerhed erklæringen udtrykker. Desuden indeholder erklæringen et konklusionsafsnit, der skal udtrykkes positivt, da der er tale om en erklæring med høj grad af sikkerhed.

6.3 Sammenfatning og delkonklusion

Af ovenstående gennemgang af udvalgte standarderklæringer viser det sig, at ingen af standarderklæringerne opfylder alle de grundlæggende elementer, som disse bør indeholde i henhold til retningslinierne i de enkelte RS'er. Enkelte erklæringer indeholder dog nogle af elementerne, men de bør ikke anvendes ukritisk, idet flere vigtige elementer fortsat mangler. Det er derfor utroligt vigtigt, at revisor nærlæser de standarderklæringer der modtages og herigennem sætter sig godt ind i, hvad erklæringerne præcis indeholder. Samtidig er det vigtigt, at revisor har indgående kendskab til RS'erne, så denne nøjagtigt ved, hvilke elementer, de enkelte erklæringer faktisk skal indeholde for at opfylde lovgivningens krav.

En primær mangel, som er gennemgående for så vidt angår flere af ovenstående standarderklæringer er, at der i standarderklæringerne ikke er beskrevet, hvilken form for arbejde revisor skal udføre. Det er ikke tydeligt beskrevet, om denne skal udføre revision, review eller foretage aftalte arbejdshandlinger, og det er samtidig ikke oplyst, hvilken grad af sikkerhed erklæringsmodtageren ønsker udtrykt via revisorerklæringen. Det er derfor op til revisor at fortolke hvilken erklæringstype, der skal udarbejdes og dermed samtidig fastsætte hvilken grad af sikkerhed, der skal udtrykkes.

En anden typisk mangel, som også går igen i standarderklæringerne, er det manglende afsnit omkring ansvarsfordelingen mellem revisor og hvervgiver; ingen af erklæringerne giver udtryk for, hvem der er ansvarlig for det underliggende regnskab o.l., som revisor erklærer sig om. Dette kan være medvirkende til, at erklæringsmodtageren har en forventning om, at det er revisor alene, der har ansvaret for det underliggende erklæringsemne. Det er som tidligere anført selskabets ledelse, der har ansvaret for det underliggende erklæringsemne – dvs. det underliggende regnskab o.l. – det er blot revisors opgave og ansvar at komme med en udtalelse herom i forbindelse med afgivelse af eksempelvis en revisionspåtegning eller en review-erklæring.

Det kan på baggrund af ovenstående konkluderes, at revisor ikke bør underskrive disse vedlagte standarderklæringer fra diverse erklæringsmodtagere, men derimod bør revisor udarbejde en ny erklæring, som opfylder de grundlæggende elementer i RS'erne og i stedet fremsende denne til erklæringsmodtager og hvervgiver.

7. Revisors, hvervgivers og erklæringsmodtagers kendskab til lovgivning mv. (spørgeskemaundersøgelser)

7.1 Indledning

Ovenstående gennemgang, af udvalgte standarderklæringer, har vist, at ingen af de udvalgte standarderklæringer overholder den lovgivning og de RS'er, der regulerer revisors erklæringsafgivelse. Der er tale om standarderklæringer, der er udarbejdet af blandt andet offentlige/statslige instanser i Danmark, og som man efter vores opfattelse kunne have visse forventninger til, i relation til den faglige standard. Denne gruppe af erklæringsmodtagere har gode muligheder for at holde sig ajourført for så vidt angår lovgivning på erklæringsområdet, og der er oftest medarbejdere ansat i disse instanser, som har uddannet sig indenfor økonomi, regnskab og revision. Desuden har banker, forsikringselskaber samt offentlige/statslige instanser ofte en revisor tilknyttet, som formentlig kunne assistere med en korrekt konstruktion af standarderklæringer. Ovenstående gennemgang tyder dog ikke på, at der bliver anvendt mange ressourcer på udarbejdelse af lovgivningsmæssig korrekte standarderklæringer. Det er efter vores opfattelse særdeles tvivlsomt om mindre virksomheder generelt har styr på bestemmelserne vedrørende erklæringsudarbejdelse når det med al tydelighed i vores analyse har vist sig, at de store virksomheder ikke tilnærmelsesvis har særligt godt greb om tingene.

Vores primære formål med opgaven er som anført i problembeskrivelsen at belyse, hvorvidt erklæringsafgiver, erklæringsmodtager og hvervgiver har tilstrækkeligt kendskab til de lovgivende krav vedrørende erklæringsafgivelse, som er beskrevet tidligere i opgaven. Tilstrækkeligt kendskab til lovgivning og RS'erne hos de nævnte parter, er efter vores opfattelse, en forudsætning for at undgå, at der opstår en ”kløft” i henhold til definitionen i hovedopgavens problembeskrivelse i afsnit 1.2.

I forbindelse med vores gennemgang og analyse af standarderklæringer i afsnit 6, kontaktede vi de fire erklæringsmodtagere og forespurgte dem omkring de udsendte standarderklæringer. Vi var blandt andet interesseret i at få oplyst, hvorfor disse mangelfulde standarderklæringer udsendes. De fleste erklæringsmodtagere, som det lykkedes os at komme i kontakt med, var klar over problemstillingen og havde faktisk kendskab til, at de

udsendte erklæringer ikke er i overensstemmelse med de krav, der stilles til sådanne – en del af de adspurgte erklæringsmodtagere var dog ifølge eget udsagn ikke opdateret på, hvilke krav der rent faktisk eksisterer til de forskellige erklæringstyper. Disse tilkendegivelser undrede os meget, og vi spurgte naturligvis erklæringsmodtagerne om, hvorfor der ikke løbende foretages ajourføring af standarderklæringerne, således at disse overholder de aktuelle bestemmelser. Den hyppigste respons på dette spørgsmål var, at den manglende ajourføring, og de dermed mangelfulde erklæringer, er en konsekvens af begrænset tid og ressourcer hos de enkelte medarbejdere. Svaret undrer os gevaldigt, idet udarbejdelse af standarderklæringer, der opfylder Erklæringsbekendtgørelsens og faglige standarders krav til sådanne, formentlig kan udformes med ganske begrænset anvendelse af både tid og øvrige ressourcer.

Det er efter vores opfattelse især tankevækkende, at landets ministerier bevidst udsender standarderklæringer, som ikke er i overensstemmelse med den danske lovgivning. Folketinget har selv udformet og vedtaget lovene og bør således, efter vores opfattelse, gå forrest, når det drejer sig om overholdelse gældende lovgivning – naturligvis også på erklæringsområdet.

For at kunne foretage en nærmere analyse af, hvor meget kendskab erklæringsafgiver, hvervgiver og erklæringsmodtager havde til lovgivning og faglige standarder på erklæringsområdet, har vi valgt at udarbejde og gennemføre en skriftlig spørgeskemaundersøgelse blandt alle tre grupper af erklæringsinteressenter. Spørgeundersøgelsen skulle udover at give os kendskab til interessenternes faglige viden om erklæringsområdet ligeledes gerne give os en indikation af, hvorvidt erklæringsafgiver, hvervgiver og erklæringsmodtager opfatter revisorerklæringerne ens, eller om der opstår en ”kløft”, jf. problembeskrivelsens definition heraf.

7.2 Metodevalg i spørgeskemaundersøgelsen

Med henblik på at nå ud til en bred gruppe af erklæringsafgivere, erklæringsmodtagere og hvervgivere har vi valgt at udarbejde og anvende skriftlige spørgeskemaer – et differentieret skema for hver af de tre grupper af interessenter. For at få så ærlige svar som muligt, besluttede vi at anonymisere spørgeskemaundersøgelsen. Vi ønsker med vores undersøgelse ikke at kontrollere hvilke personer der indenfor hver enkelt interessentgruppe, har

tilstrækkeligt kendskab til erklæringsområdet. Vores interesse og intention er i stedet blot at analysere samtlige svar (opdelt per interessentgruppe) i sammenhæng. De tre interessentgrupper (svargrupper) er som nævnt ovenfor:

- Erklæringsafgiver (revisorer),
- Erklæringsmodtager (banker, forsikringsselskaber og offentlige/statslige instanser),
- Hvervgiver (virksomhedsledelsen).

Revisorerne er naturligvis udvalgt til at deltage i spørgeundersøgelsen, da det er denne personkreds, der udarbejder og afgiver erklæringer. Erklæringserklæringsmodtagerne består af banker, forsikringsselskaber og offentlige/statslige instanser, da det er disse typer af virksomheder o.l., der efterspørger, udsender og anvender standarderklæringer. Disse standarderklæringer sendes ofte til virksomhedsledelserne, som efterfølgende tager kontakt til revisoren med henblik på færdiggørelse af erklæringsafgivelsen.

Vi udarbejdede som følge heraf tre spørgeskemaer, et til hver gruppe af svargrupper. Spørgeskemaerne indeholder primært spørgsmål omkring revisorlovgivningen, Erklæringsbekendtgørelsen og RS'erne, jf. bilag 9, 10 og 11, hvor kopi af spørgeskemaerne er vedlagt. For at højne interessen omkring undersøgelsen og for at få så stor svarprocent som muligt, valgte vi inden udsendelse af spørgeskemaerne at kontakte de udvalgte revisorer og erklæringsmodtagere telefonisk. Vi fremlagde hovedopgavens primære problemstillinger i hovedtræk og alle de kontaktede personer takkede ja til at deltage i spørgeskemaundersøgelsen. For så vidt angår de udvalgte virksomhedsledelser, valgte vi at vedlægge et brev sammen med spørgeskemaet, hvori vi forklarede hovedårsagen til det fremsendte spørgeskema, jf. bilag 12. Vi valgte at informere denne gruppe om spørgeskemaundersøgelsens indhold pr. skrift, idet vi i denne svargruppe har udvalgt flest stikprøver, og telefonisk kontakt ville derfor være meget omfattende.

I spørgeskemaerne har vi valgt primært at lægge vægt på spørgsmål omkring kendskab til RS700, RS910, RS920 og RS930, hvis hovedindhold er gennemgået tidligere i opgaven. Årsagen til, at vi har valgt at fokusere på netop disse RS'er, er som tidligere anført, at disse efter vores opfattelse er de hyppigst anvendte på erklæringsområdet i Danmark, og det kunne som følge heraf forventes, at såvel revisor, bankfolk mv. samt virksomhedsledelser har

beskæftiget sig med disse. Vi har valgt ikke at fokusere på RS800 og RS3000 i spørgeskemaundersøgelserne. RS800 er fravalgt som en konsekvens af, at denne først blev vedtaget i januar 2006, og spørgeskemaerne blev udsendt i november 2005. RS800 forelå ganske vist i udkast i efteråret 2005, men vi havde en klar overbevisning om, at målgruppen i spørgeskemaundersøgelsen ikke havde tilstrækkeligt kendskab til standarden på dette stadie. RS3000 er ikke medtaget i spørgeskemaundersøgelsen som følge af, at denne er relativt ny (vedtaget i 2005), og vi vurderede, at det var ganske få revisorer, der havde prøvet at afgive erklæring på baggrund af denne standard. Vores opfattelse var, at det var bedre at basere spørgeundersøgelsen på lovgivning og faglige standarder, som det efter vores opfattelse var forventeligt at både erklæringsafgiver, erklæringsmodtager og hvervgiver alle havde kendskab til.

Vi har dog, ovenstående til trods, valgt at behandle både RS800 og RS3000 tidligere i opgaven (bare ikke i spørgeskemaundersøgelsen), og vi har ligeledes gennemgået standarderklæringer, som er (burde være) baseret på disse to standarder. Standarderne er medtaget i opgaven, idet det er vores klare opfattelse, at der er tale om to RS'er, der vil blive anvendt flittigt i fremtiden, idet begge standarder er mere detaljerede og konkrete end de tidligere standarder, som de reelt set afløser.

Idet vi på forhånd, inden udsendelse af spørgeskemaer, kontaktede de udvalgte deltagere i spørgeundersøgelsen telefonisk og pr. brev, forventede vi ud fra de positive tilkendegivelser vi fik, at svarprocenten ville være relativt høj. Det har efterfølgende vist sig, at svarprocenten ligger mellem 64% og 72%, hvilket vi betragter som værende tilfredsstillende.

I forbindelse med udarbejdelse af spørgeskemaerne fastlagde vi, hvilke forventninger vi havde til de enkelte svar i de tre spørgeskemaer. Vores forventninger er fastsat på baggrund af det kendskab, vi har til lovgivningen, RS'erne samt vores erfaringer fra det daglige virke som revisorer gennem snart 10 år. Med henblik på at kunne vurdere og analysere de modtagne svar, skulle der eksistere et realistisk og rimeligt sammenligningsgrundlag, så de fastsatte forventninger er blevet ”vendt og drejet” mange gange inden de anførte niveauer var endeligt fastlagt. Vores forventninger fremgår af den analytiske del, i tilknytning til spørgeskemaerne, længere fremme i afsnit 7.

De efterfølgende tre hovedafsnit omhandler analyse af de modtagne svar fra de tre svargrupper.

7.3 Spørgeskemaer til revisorer

7.3.1 Indledning

I forbindelse med vores spørgeundersøgelse udsendte vi 75 spørgeskemaer til revisorerne, og vi har modtaget svar fra 48, svarende til 64%. Vi havde dog forventet at få svar fra ca. 75%, bedømt på baggrund af de positive tilkendegivelser vi fik fra de revisorer, vi talte med på forhånd.

Vi besluttede at udsende spørgeskemaerne til revisorer i både mindre og større revisionsfirmaer i Aalborg, Århus, Odense og København. Vi valgte at involvere både mindre og større firmaer, idet vi ønskede at opnå en så repræsentativ spørgeundersøgelse som muligt. Mange af de store revisionselskaber har konsulentafdelinger, der udarbejder revisorerklæringer, der er rettet til specifikke formål i henhold til de forskellige RS'er - revisorerne indenfor samme revisionsfirma kan således anvende disse på forhånd klargjorte erklæringer. En del af revisorerne i de større revisionsfirmaer er således ikke i så høj grad involveret i processen vedrørende den grundlæggende udformning af revisorerklæringer. Den enkelte revisors opgave i de større firmaer er typisk blot at vælge den korrekte erklæring til den respektive erklæringsopgave – og om nødvendigt naturligvis foretage tilpasning heraf. Revisorerne i mindre revisionsfirmaer er derimod ofte i højere grad involveret i selve udformningsprocessen af den enkelte erklæring og dermed selvsagt også i valget af erklæringstype. Geografisk har vi valgt at koncentrere os om revisionsfirmaerne i de fire største byer i Danmark, hvor mange revisionsfirmaer naturligt nok er beliggende. I tilknytning til disse byer ligger der forholdsvis mange virksomheder, og derfor har de udvalgte revisionsfirmaer ofte et større og bredere klientel og dermed sandsynligvis også et mere repræsentativt udsnit af erklæringskunder.

Vi har valgt at udsende spørgeskemaet til både registrerede og statsautoriserede revisorer. Der er på erklæringsområdet ikke den store forskel på, om man er registreret eller statsautoriseret revisor. De to grupper af revisorer har, efter de nutidige retningslinier,

samme grunduddannelse, og begge grupper er reguleret af samme lovgivning. Registrerede revisorer har dog ikke beføjelse til at erklære sig på børsnoterede selskabers regnskaber.

Det er forventeligt, at de udvalgte revisorer har kendskab til lovgivning og RS'erne, og at de grundet deres geografiske placering, af en del større og mindre virksomheder, ofte konfronteres med udarbejdelse af de tidligere nævnte typer af erklæringsopgaver. De modtagne svar i spørgeundersøgelsen, gennemgås og analyseres i nedenstående afsnit.

7.3.2 Analytisk gennemgang af spørgeskema med tilhørende svar

Nedenstående gennemgang har med udgangspunkt i de udsendte spørgeskemaer og de modtagne svar til hensigt at analysere omfanget af revisorerne's kendskab til lovgivning og faglige standarder indenfor erklæringsområdet.

Revisorerne er efter vores opfattelse indiskutabelt den gruppe af spørgeskemamodtagere, som man kan forvente har størst kendskab til lovgivning og faglige standarder på erklæringsområdet, idet revisorerne under hensyntagen til embedets medfør har pligt til at være fagligt opdateret.

Spørgeskemaet er konstrueret med henblik på at opnå et overordnet kendskab til revisorerne's egen vurdering af deres faglige viden indenfor erklæringsområdet. Validiteten af svarene er således i en vis udstrækning afhængig af den enkelte revisors ærlighed – der er dog i spørgeskemaet for enkelte spørgsmåls vedkommende indbygget en form for krydscheck af svarene – dvs. såfremt svareren ikke svarer ærligt i starten af spørgeskemaet, kan denne blive ”fanget” af dette svar længere nede i spørgeskemaet. Formålet med de enkelte spørgsmål er oplyst i nedenstående gennemgang.

I relation til at analysere og vurdere de modtagne svar, har vi som tidligere nævnt i forbindelse med udsendelse af spørgeskemaerne fastsat estimer for svarene på de enkelte spørgsmål – dvs. fastsat et skøn for, på hvilket niveau revisorerne's kendskab til det enkelte spørgsmål bør ligge – naturligvis under hensyntagen til, at kravene til revisors viden på området bør være større end eksempelvis virksomhedsledelse's faglige viden på dette område. Disse estimer er sammenholdt med de faktiske svar fra revisorerne, og det er

således muligt at foretage en analyse af de modtagne svar og samtidig hermed foretage en sammenligning med forventede svar.

Vi vil på baggrund af den analytiske gennemgang af svarene slutteligt opsummere de væsentligste hovedtræk fra spørgeskemaundersøgelsen, ligesom vi i delkonklusionen til afsnit 7, om nødvendigt har til hensigt at komme med vores bud på, hvorledes revisors kendskab til lovgivning og faglige standarder kan udbredes endnu mere effektivt.

-----§-----

1. *Har du kendskab til indholdet i den nyeste Revisorlov lov af 30. april 2003?*

SVARMULIGHED	Ja	Nej
FAKTISK SVAR	92,9%	7,1%
FORVENTET SVAR	100%	0%

Formål med spørgsmål: Spørgsmålet er stillet som følge af, at Revisorloven opstiller rammerne for revisors virksomhed, funktion, og revisors kendskab til indholdet og må derfor betragtes som værende absolut basal viden hos statsautoriserede og registrerede revisorer.

Forventning til svar: Som anført ovenfor er revisors kendskab til indholdet i denne lov en nødvendighed for revisors virke og funktion. Uden tilstrækkeligt kendskab til lovens indhold vil revisor ikke kunne udføre sit hverv med tilstrækkelig grad af professionalisme og denne vil endvidere være i farezonen for at begå væsentlige lovovertrædelser med negative konsekvenser til følge. Spørgsmålet er bevidst stillet således, at der blot spørges om kendskab til lovens indhold - dvs. det er ikke et krav, at samtlige paragraffer er gennemlæst. Under hensyntagen til denne lempelse i spørgsmålet, er det vores opfattelse at alle revisorer burde svare ”Ja” til dette spørgsmål.

Faktisk svar: Der er 92,9% af revisorerne, der har svaret, at de har kendskab til indholdet i Revisorloven – svarende til, at ca. hver 14. statsautoriserede eller registrerede revisor ikke har kendskab til den væsentligste lov indenfor dens profession.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Til trods for den umiddelbart høje procentdel af revisorerne, der svarer ”Ja”, er vi af den opfattelse at det er tankevækkende, at ca. én ud af 14 statsautoriserede eller registrerede revisorer ikke har kendskab til indholdet i Revisorloven. De revisorer, der har svaret ”Nej” til dette spørgsmål, risikerer i høj grad at komme på kant med lovens indhold – eksempelvis manglende kendskab til reglerne om revisors uafhængighed synes at være behæftet med meget stor risiko. Derudover udsætter disse revisorer deres klienter for uprofessionel adfærd, der i bedste fald blot udløser mangelfuld rådgivning og assistance i mindre grad og i værste fald udløser reelle tab for virksomheden med lange og besværlige retssager til følge. Sådanne retssager medfører tillige ofte dårlig omtale af virksomheden, idet der i offentligheden ofte vil være uklarhed med hensyn til placering af ansvar mellem revisor og virksomhedens ledelse.

2. *Har du kendskab til indholdet i den nyeste Erklæringsbekendtgørelse af 22. december 2004?*

SVARMULIGHED	Ja	Nej
FAKTISK SVAR	89,6%	10,4%
FORVENTET SVAR	100%	0%

Formål med spørgsmål: Spørgsmålet er stillet med det formål at belyse, hvorvidt revisorerne er opmærksomme på, at der blev vedtaget en ny Erklæringsbekendtgørelse i slutningen af 2004. Selvom ændringerne i den ny Erklæringsbekendtgørelse ikke er revolutionerende, har disse trods alt betydning for revisors vigtigste funktion; nemlig at afgive erklæringer i forhold til 3. mand. Spørgsmålet er blandt andet interessant i relation til at vurdere, hvorvidt revisor har kendskab til, at det i forbindelse med vedtagelse af den ny Erklæringsbekendtgørelse blev et lovkrav at henvide til den regnskabsmæssige begrebsramme i første afsnit af revisionspåtegningen.

Forventning til svar: Som følge af, at kendskab til indholdet i den ny Erklæringsbekendtgørelse er en forudsætning for blandt andet at kunne afgive en

revisionspåtegning, der overholder lovgivningen, er det forventeligt, at alle revisorer har kendskab til indholdet i den ny Erklæringsbekendtgørelse.

Faktisk svar: Der er 89,6% af revisorerne, der svarer ”Ja” til spørgsmålet om, hvorvidt de har kendskab til indholdet i den ny Erklæringsbekendtgørelse – svarende til at ca. hver 10. statsautoriserede eller registrerede revisor ikke har kendskab til den lovgivning, der regulerer det vel nok væsentligste område for revisors virke – nemlig erklæringsafgivelse i forhold til 3. mand.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Svarprocenten på 89,6% for ”Ja” synes umiddelbart høj, men det er, i lighed med spørgsmål 1, vores opfattelse, at alle revisorer bør have kendskab til indholdet i den ny Erklæringsbekendtgørelse. Såfremt revisorerne ikke har kendskab til den ny Erklæringsbekendtgørelse kommer de sandsynligvis til at afgive mangelfulde revisionspåtegninger, ligesom afgivelse af erklæringer vedrørende ”assistance med regnskabsopstilling” før ændring af Erklæringsbekendtgørelsen meget vel kan have været forkert som følge fejlagtig afgivelse af konklusion på denne erklæringstype uden nogen grad af sikkerhed. Derudover må det tillige anføres, at Erklæringsbekendtgørelsen, til gavn for primært revisor, er betydeligt mere overskuelig og brugervenlig end tidligere, idet der er langt større sammenhæng med RS'erne. Såfremt revisor ikke har overblik over sammenhængen mellem Erklæringsbekendtgørelse og RS'er, vil erklæringsudarbejdelse i mange situationer være vanskelig, idet blot det at vælge den korrekte erklæringstype kan kompliceres unødigt.

3. Har du kendskab til de væsentligste forskelle på ovennævnte Erklæringsbekendtgørelse og den tidligere version af 21. august 2003?

SVARMULIGHED	Ja	Nej
FAKTISK SVAR	71,4%	28,6%
FORVENTET SVAR	89,6%	10,4%

Hvis "JA" - nævn da eventuelt nedenfor de forskelle du har kendskab til:

- Erklæring på andre opgaver end revision,
- indarbejdelse af EU direktiv nr. 4,
- nye erklæringer for "andre" erklæringer udover revision,
- nu kan RS930 anvendes,
- i erklæringer henvises til lovgivning og konkrete revisionsstandarder,
- nye begreber om "begrænset sikkerhed" og "aftalte arbejdshandlinger",
- henvisning til standarder om revision, review el. lignende,
- præcisering af, hvem der har ansvar for udarbejdelse af det, der erklæres om,
- forskellige grader af sikkerhed af det udførte arbejde.

Formål med spørgsmål: Spørgsmålet skal ses i sammenhæng med spørgsmål 2, og spørgsmålet fungerer som dokumentation for, at de revisorer, der har sagt "Ja" til, at de kender indholdet i den ny Erklæringsbekendtgørelse, rent faktisk kender de væsentligste ændringer i forhold til tidligere udgave af Erklæringsbekendtgørelsen. Vi anmoder kun de adspurgte om at få oplyst de væsentligste forskelle, idet mindre forskelle typisk ikke er relevante for revisorer i almindelighed.

Forventning til svar: På forhånd havde vi en forventning om, at 95% af alle revisorerne havde kendskab til de væsentligste ændringer i Erklæringsbekendtgørelsen, grundet den indflydelse ændringerne har på revisors erklæringsafgivelse. Efter at have modtaget og sammentalt svarene i spørgsmål 2 er det dog logisk, at vores forventning må begrænses til 89,6%, idet de revisorer, der har svaret "Nej" til, at de kender indholdet i den ny Erklæringsbekendtgørelse, naturligvis heller ikke kender de væsentligste forskelle.

Faktisk svar: Der er 71,4% af revisorerne, der svarer "Ja" til, at de kender de væsentligste ændringer i den ny Erklæringsbekendtgørelse. Dette er ensbetydende med, at 18,2% af alle adspurgte revisorer, der har svaret "Ja" i spørgsmål 2 til, at de kender indholdet i den ny Erklæringsbekendtgørelse, men samtidig hermed har svaret "Nej" til, at de kender de væsentligste ændringer i den ny Erklæringsbekendtgørelse. Dette må enten være et udtryk for, at revisorerne ikke er ærlige om deres faglige viden (overvurdering af egne evner) i spørgsmål 2 eller et udtryk for, at de ikke kendte indholdet af den gamle

Erklæringsbekendtgørelse. De ændringer, som de adspurgte revisorer nævner, dækker i al væsentlighed meget godt over de faktiske ændringer i den nye Erklæringsbekendtgørelse.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Svarprocenten for ”Ja” ligger i sagens natur noget lavere end forventet og kommentarer til afvigelsen er i det store hele givet i spørgsmål 2, hvorfor der henvises hertil. Det bør dog retfærdigvis tilføjes, at det til trods for den efter vores vurdering noget lave svarprocent for ”Ja”, tyder på at de revisorer, der svarer, at de har kendskab til de væsentligste ændringer - rent faktisk har kendskab til forskellene, jf. ovenstående opsummering af kommentarerne.

4. *Har du læst nedenstående danske revisionsstandarder (sæt kryds):*

REVISIONSSTANDARD	RS700	RS910	RS920	RS930
FAKTISK SVAR	100%	100%	100%	100%
FORVENTET SVAR	80%	70%	60%	60%

Formål med spørgsmål: Spørgsmålet er stillet med det formål at få afklaret, hvorvidt revisorerne blot har kendskab til RS'erne via deres praktiske arbejde (dvs. deres viden er opnået via praktisk arbejde, med enkelte opslag i RS som et ”nødvendigt onde”) eller om revisorerne rent faktisk har taget sig tid til at læse ovennævnte RS'er med henblik på at tilegne sig tilstrækkelig teoretisk viden til at kunne afgive korrekte erklæringer.

Forventning til svar: Vores forventning var, som det fremgår af skemaet ovenfor, at 80% af alle revisorerne havde taget sig tid til at læse RS700 vedrørende afgivelse af revisionspåtegning på regnskaber, idet denne må formodes at være relevant for alle revisorer. Vores forventning var trods alt kun 80%, idet vi havde en formodning om, at mange revisorer har en lidt pragmatisk holdning til læsning af lovgivning og faglige standarder – dvs. mange revisorer tilegner sig viden hen ad vejen i forbindelse med det daglige arbejde og får således ikke nødvendigvis læst standarderne i fuld udstrækning. Vores forventning til de øvrige revisionsstandarder i skemaet var faldende i forhold til RS700, idet disse erklæringstyper, til trods for at de efterhånden er temmelig udbredt, stadigvæk må formodes at være mindre kendte hos revisorerne end revisionspåtegningen.

Faktisk svar: Samtlige revisorer i spørgeskemaundersøgelsen har svaret, at de har læst de fire revisionsstandarder, hvilket må betegnes som værende meget positivt for fagligheden i revisionsbranchen.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Som det fremgår af ovenstående, svarer samtlige revisorer, at de har læst de fire revisionsstandarder, hvilket afviger væsentligt i forhold til vores forventninger, der var noget mere afdæmpede med hensyn til revisorerne læsevillighed af lovgivning og faglige standarder. En del af forklaringen på afvigelsen kan naturligvis være, at de revisorer, der blot har læst RS'erne sporadisk i forbindelse med afgivelse af konkrete erklæringer, også har svaret ”Ja” i undersøgelsen – i mange tilfælde går teori og praksis jo faktisk også mest gnidningsfrit, når der opnås en fornuftigt kombination heraf. Derudover er der jo altid risiko for, ved især anonyme undersøgelser, at den enkelte revisor har været lidt optimistisk med hensyn til sin egen faglige ajourføring og den faktiske procent for ”Ja” måske ligger lidt lavere. Slutteligt er der naturligvis også den mulighed, at revisorerne rent faktisk har svaret helt ærligt, og at den danske revisorstand dermed ser ud til at være fagligt godt opdateret for så vidt angår de fire angivne RS'er.

5. *Har du udarbejdet og afgivet erklæring efter RS700 vedrørende reviderede regnskaber?*

SVARMULIGHED	Ja	Nej
FAKTISK SVAR	100%	0%
FORVENTET SVAR	100%	0%

Formål med spørgsmål: Spørgsmålet er stillet med henblik på at vurdere, hvorvidt revisorerne er klar over, at RS700 knytter sig til afgivelse af revisionspåtegning i et revideret regnskab. Det må formodes, at samtlige revisorer har afgivet en revisionspåtegning på et regnskab, og spørgsmålets skjulte dagsorden er som følge heraf blot at finde ud af, om revisorerne er klar over, at det er RS700, der regulerer revisionspåtegningens udformning.

Forventning til svar: Vi havde en klar forventning om, at alle revisorer har afgivet en revisionspåtegning, og vi havde samtidig en forventning om, at samtlige revisorer var klar

over, at RS700 regulerer denne rapportering. RS700 må betegnes som basal viden, idet den knytter sig til den helt klassiske erklæringsopgave i reviderede regnskaber.

Faktisk svar: Samtlige revisorer har svaret, at de har udarbejdet og afgivet erklæring efter RS700, hvilket må betragtes som værende forventeligt.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Det var i høj grad forventet, at samtlige revisorer svarer ”Ja” til dette spørgsmål. Det interessante ved spørgsmålet er i højere grad, at vi har fået bekræftet, at revisorerne er klar over, at RS700 regulerer afgivelse af revisionspåtegningen på et revideret regnskab.

6. Hvis ”JA” i spørgsmål 5 – i hvor høj grad har du da anvendt faglige standarder i RS200 – RS635 i forbindelse med revisionen?

SVARMULIGHED	Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav
FAKTISK SVAR	7,1%	50,0%	21,4%	21,5%
FORVENTET SVAR	70%	20%	10%	0%

Formål med spørgsmål: Spørgsmålet har umiddelbart ikke noget med revisors rapportering at gøre, idet RS200 – RS635 regulerer selve revisionsprocessen. Vi vurderer dog alligevel, at revisors kendskab til disse standarder er en forudsætning for at kunne afgive en korrekt revisionspåtegning på reviderede regnskaber. Såfremt revisor ikke har foretaget en forsvarlig revision, der afdækker de væsentligste risici i virksomheden, er risikoen for mangelfuld eller direkte fejlagtig revisionspåtegning markant højere end normalt.

Forventning til svar: Vi havde en forventning om at majoriteten af alle svar ville være ”Meget høj”, idet revisionspåtegning i henhold til RS700 er den mest ”veletablerede” erklæringstype, og man derfor med rette kan have en forventning om, at det underliggende revisionsarbejde ligeledes er foretaget i overensstemmelse med RS200 - RS635. Vi forventede samtidig ikke, at der ville blive svaret ”Meget lav” overhovedet.

Faktisk svar: De afgivne svar indikerer, at 71,4% af alle svar ligger i middel med enten overvægt af høj eller lav grad. Derudover ligger hele 21,4% af svarene i ”Meget lav,” hvilket indikerer, at ca. hver 5. revisor ikke udfører revisionsprocessen i henhold til RS200 - RS635 – eller også er denne ikke bevidst om, at arbejdet udføres i overensstemmelse hermed.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Vores forventning må siges at være noget optimistisk i forhold til de faktiske svar, idet kun 7,1% svarer, at de i meget høj grad anvender RS200 - RS635 i forbindelse med revisionsprocessen, og hele 21,5% svarer, at de kun anvender standarderne i meget lav grad, hvilket virker lidt foruroligende. Spørgsmålet er dog udformet således, at man kunne foranlediges til tro, at en del af revisorerne ubevidst rent faktisk anvender de faglige standarder – der er formentlig blot ganske få, der er bevidst om selve grundlaget for udformningen af den samlede revisionsproces. De fleste revisionsfirmaer har i dag meget velstrukturerede revisionsprogrammer, der reelt set vejleder den enkelte revisor igennem hele revisionsprocessen, hvorfor revisorerens svar på dette spørgsmål ikke giver direkte anledning til bekymring vedrørende den faktisk udførte revision. Svarene giver dog i højere grad anledning til at tvivle på, at revisorerne rent faktisk ved, hvad der står i RS200 – RS635.

7. Hvis "JA" i spørgsmål 5 – i hvor høj grad har du da anvendt faglige standarder i RS700 i forbindelse med revision og rapportering?

SVARMULIGHED	Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav
FAKTISK SVAR	21,4%	50,0%	7,2%	21,4%
FORVENTET SVAR	80%	20%	0%	0%

Formål med spørgsmål: Spørgsmålet er stillet med henblik på at opnå en graduering af alle ”Ja” svarene i spørgsmål 5. Det er interessant at få oplysning om, hvorvidt revisorerne har anvendt standarden i vid udstrækning, eller om der blot har været tale om sporadisk anvendelse.

Forventning til svar: Vi forventede, at en relativt høj andel af revisorerne har anvendt RS700 i vid udstrækning, idet denne standard, som tidligere nævnt, er det faglige hjælpeværktøj til udarbejdelse af den for revisor vel nok mest velkendte erklæringsopgave; nemlig revisionspåtegningen.

Faktisk svar: Flertallet af revisorerne har anvendt RS700 i vid udstrækning – ca. hver 5. revisor anvender dog kun standarden i lav grad ved udfærdigelse af revisionspåtegningen.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Størstedelen af revisorerne anvender RS700 i rimelig grad, men der er dog 21,4% af revisorerne der kun i meget lav grad anvender den faglige standard ved udarbejdelse af revisionspåtegningen. Svarene tyder på, at revisorerne er temmelig opdelt for så vidt angår dette spørgsmål; enten anvender man RS700 eller også gør man mere eller mindre slet ikke.

8. *Har du udarbejdet og afgivet erklæring efter RS910 vedrørende review af regnskaber?*

SVARMULIGHED	Ja	Nej
FAKTISK SVAR	92,9%	7,1%
FORVENTET SVAR	95%	5%

Formål med spørgsmål: Vi ønsker at finde ud af, hvor mange revisorer der efter deres egen opfattelse har afgivet en erklæring i henhold til RS910.

Forventning til svar: Vi forventede, at svarprocenten for ”Ja” ville blive meget høj, idet man må formode at review-erklæringen efterhånden er en integreret del af revisors udbud af erklæringstyper – eksempelvis er det forventeligt, at stort set alle revisorer har afgivet en erklæring i henhold til RS910 i forbindelse med opgørelse af et selskabs skattepligtige indkomstopgørelse.

Faktisk svar: Ca. 93% af revisorerne har svaret ”Ja” til at de har afgivet en erklæring i henhold til RS910 – det er ensbetydende med, at ca. 7% ikke selv mener, at de nogensinde har afgivet en review-erklæring.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Der er stort set overensstemmelse mellem forventede svar og faktiske svar. Det var helt klart forventeligt, at en meget stor del af revisorerne svarer ”Ja”, men vi havde samtidig en forventning om, at enkelte ville svare ”Nej” – vores fortolkning af ”Nej” svarene er, at disse revisorer med stor sandsynlighed rent faktisk har udarbejdet en erklæring i henhold til RS910 (eks. opgørelse af skattepligtig indkomst), men at de blot ikke er klar over det.

9. Hvis ”JA” i spørgsmål 8 – i hvor høj grad har du da anvendt faglige standarder i RS 910 til planlægning, udførsel og rapportering af review-opgaven?

SVARMULIGHED	Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav
FAKTISK SVAR	15,4%	53,8%	7,7%	23,1%
FORVENTET SVAR	70%	20%	10%	0%

Formål med spørgsmål: Spørgsmålet er stillet med henblik på at opnå en graduering af alle ”Ja” svarene i spørgsmål 8. Det er interessant at få oplysning om, hvorvidt revisorerne har anvendt standarden i vid udstrækning, eller om der blot har været tale om sporadisk anvendelse.

Forventning til svar: Vores forventning var, at langt størstedelen havde anvendt RS910 i relativt høj grad, idet man dog samtidig må formode, at anvendelsen ligger lidt lavere end i spørgsmål 7 vedrørende anvendelse af RS700. RS910 er trods alt fortsat en lidt nyere standard, og derfor mente vi, at det var mest logisk, at hyppigheden af svar i den høje ende ville være lavere for så vidt angår RS910.

Faktisk svar: Revisorerne svarer i overvejende grad, at de har anvendt RS910 i vid udstrækning. Ca. hver 4. revisor svarer dog at vedkommende kun har anvendt standarden i meget lav grad, hvilket efter vores opfattelse er tankevækkende.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Den mest interessante observation er, efter vores opfattelse, at ca. hver 4. revisor svarer, at denne har anvendt RS910 i meget lav grad. Såfremt revisorerne ikke anvender den faglige standard, er der markant større risiko for, at revisor ikke får afdækket tilstrækkelig risici med henblik på at kunne afgive en erklæring med begrænset grad af sikkerhed. Et andet aspekt kan være, at revisor, simpelthen på det nærmeste foretager en egentlig revision og derved reelt set, har udført for meget arbejde i forhold til den erklæring, der afgives. Dette vil ligeledes være til gene for revisors klient, der formentlig kommer til at betale revisor for noget arbejde, der ikke var nødvendigt i forhold til 3. mand (erklæringsmodtager). Den klart største risiko er dog, at der ikke udføres tilstrækkeligt arbejde, og at revisor dermed afgiver en erklæring, uden forbehold og supplerede oplysninger, på et for løst grundlag.

10. Har du udarbejdet og afgivet erklæring efter RS920 vedrørende aftalte arbejdshandlinger?

SVARMULIGHED	Ja	Nej
FAKTISK SVAR	82,8%	17,2%
FORVENTET SVAR	80%	20%

Formål med spørgsmål: Vi ønsker at finde ud af, hvor mange revisorer, der efter deres egen opfattelse har afgivet en erklæring i henhold til RS920.

Forventning til svar: Forventningen var, at størstedelen af alle revisorer har afgivet en erklæring efter RS920, idet efterspørgslen efter denne type erklæringer er steget de senere år. Revisor udfører i stigende grad revisionslignende handlinger på enkelte bestanddele af et selskabs regnskabsoplysninger og erklærer sig udelukkende om resultaterne af disse handlinger – uden at afgive en konklusion.

Faktisk svar: Ca. 83% af alle revisorerne har udarbejdet en erklæring i henhold til RS920, hvilket er ensbetydende med, at ca. hver 5. revisor efter egen opfattelse aldrig har udarbejdet en erklæring i overensstemmelse med denne RS.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Der er stort set overensstemmelse mellem forventede svar og faktiske svar. Det var helt klart forventeligt, at en stor del af revisorerne svarer ”Ja”, men vi havde samtidig en forventning om, at enkelte ville svare ”Nej” - primært som følge af, at RS920 trods alt (efter danske forhold) er en markant nyere standard end eksempelvis RS700.

11. Hvis ”JA” i spørgsmål 10 – i hvor høj grad har du da anvendt faglige standarder i RS 920 til planlægning, udførsel og rapportering af erklæringsopgaven?

SVARMULIGHED	Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav
FAKTISK SVAR	15,4%	53,8%	7,7%	23,1%
FORVENTET SVAR	70%	20%	10%	0%

Formål med spørgsmål: : Spørgsmålet er stillet med henblik på at opnå en graduering af alle ”Ja” svarene i spørgsmål 10. Det er interessant at få oplysning om, hvorvidt revisorerne har anvendt standarden i vid udstrækning eller om der blot har været tale om sporadisk anvendelse.

Forventning til svar: Vores forventning var, at langt størstedelen havde anvendt RS920 i relativt høj grad, idet man dog samtidig må formode, at anvendelsen ligger lidt lavere end i spørgsmål 9 vedrørende anvendelse af RS910. RS920 er formentlig mindre hyppigt anvendt generelt end RS910, idet der ikke er så mange ”standard-erklæringer”, der tager udgangspunkt i RS920 – vedrørende RS910 er der jo eksempelvis erklæring på opgørelse af skattepligtig indkomst som den mest oplagte.

Faktisk svar: Revisorerne svarer i overvejende grad, at de har anvendt RS920 i vid udstrækning. Ca. hver 4. revisor svarer dog, at vedkommende kun har anvendt standarden i meget lav grad, hvilket efter vores opfattelse er tankevækkende.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Den mest interessante observation er efter vores opfattelse, at ca. hver 4. revisor svarer, at denne har anvendt RS920 i meget lav grad. Såfremt revisorerne ikke anvender den faglige standard, er der markant større risiko for, at revisor ikke får foretaget de nødvendige arbejdshandlinger og dermed ikke opnår pålidelige resultater. Der gives ganske vist ingen grad af sikkerhed i erklæringen, men det ville virke meget utroværdigt, såfremt oplysningerne om revisors faktiske observationer ikke er korrekte. Den vel nok største risiko for revisor ligger i, at denne ved manglende kendskab til indholdet af RS920 kommer til at afgive en konklusion, hvori der gives en vis grad af sikkerhed. Det er meget vigtigt at revisor og hvervgiver/erklæringsmodtager får talt sammen om, hvad en erklæring i henhold til RS920 reelt set udtrykker, således at forventningerne til erklæringens indhold afstemmes inden revisor påbegynder arbejdet – en konstruktiv dialog mellem de involverede parter kan reducere risikoen for, at hovedopgavens væsentligste tema omkring ”kløften” indtræder (jf. definition i problemskrivelsen, afsnit 1.2).

12. Har du udarbejdet og afgivet erklæring efter RS930 vedrørende assistance med regnskabsopstilling?

SVARMULIGHED	Ja	Nej
FAKTISK SVAR	57,1%	42,9%
FORVENTET SVAR	60%	40%

Formål med spørgsmål: Vi ønsker at finde ud af, hvor mange revisorer, der efter deres egen opfattelse, har afgivet en erklæring i henhold til RS930.

Forventning til svar: Forventningen var, at lidt over halvdelen af alle revisorer har afgivet en erklæring efter RS930, idet efterspørgslen efter denne type erklæringer er steget de senere år. Revisor udfører i stigende grad eksempelvis assistance vedrørende opstilling af et

perioderegnskab uden at teste de underliggende oplysninger – og dermed uden at afgive en konklusion.

Faktisk svar: Ca. 57% af alle revisorerne har udarbejdet en erklæring i henhold til RS930, hvilket er ensbetydende med, at ca. 2 ud af 5 revisorer efter egen opfattelse aldrig har udarbejdet en erklæring i overensstemmelse med denne revisionsstandard.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Der er stort set overensstemmelse mellem forventede svar og faktiske svar. Det var forventeligt at en relativt stor del af revisorerne aldrig har prøvet at afgive en erklæring i henhold til RS930 – blandt andet på grund af den uoverensstemmelse, der har været mellem RS930 og den tidligere udgave af Erklæringsbekendtgørelsen, hvilket, jf. afsnit 4.7, har gjort det umuligt for revisor at afgive en erklæring uden nogen grad af sikkerhed indenfor rammerne af den tidligere Erklæringsbekendtgørelses bestemmelser. Erklæringsbekendtgørelsen er nu korrigeret i overensstemmelse med RS'en, og man må således forvente, at RS930 i højere grad bliver en del af revisors hverdag.

13. Hvis "JA" i spørgsmål 12 – i hvor høj grad har du da anvendt faglige standarder i RS930 til planlægning, udførelse og rapportering af erklæringsopgaven?

SVARMULIGHED	Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav
FAKTISK SVAR	12,5%	37,5%	12,5%	37,5%
FORVENTET SVAR	70%	20%	10%	0%

Formål med spørgsmål: Spørgsmålet er stillet med henblik på at opnå en graduering af alle "Ja" svarene i spørgsmål 12. Det er interessant at få oplysning om, hvorvidt revisorerne har anvendt standarden i vid udstrækning, eller om der blot har været tale om sporadisk anvendelse.

Forventning til svar: Vores forventning var at langt størstedelen havde anvendt RS930 i relativt høj grad, idet man dog samtidig må formode, at anvendelsen ligger lidt lavere end i

spørgsmål 9 vedrørende anvendelse af RS910, idet RS930 er en noget nyere standard efter danske forhold. Man må samtidig formode, at revisorerne ved afgivelse af mere specielle erklæringstyper såsom netop denne revisorerklæring rent faktisk har stort behov for et hjælpeværktøj som RS930 – også derfor er det forventeligt, at de revisorer der rent faktisk har udarbejdet en erklæringstype i henhold RS930 rent faktisk også i høj grad har gjort brug af den faglige standard.

Faktisk svar: Revisorernes svar er meget forskellige i dette spørgsmål. Det mest bemærkelsesværdige er vel nok, at 37,5% af revisorerne svarer, at de kun i lav grad har udarbejdet erklæringen i henhold til RS930's anvisninger. Dette er efter vores opfattelse tankevækkende, idet risikoen for fejlagtig erklæringsafgivelse herved øges ganske betragteligt.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Den vel nok største risiko for revisor ligger i, at denne ved manglende kendskab til indholdet af RS930 kommer til at afgive en konklusion, hvori der gives en vis grad af sikkerhed. Det er meget vigtigt, at revisor og hvervgiver/erklæringsmodtager får talt sammen om, hvad en erklæring i henhold til RS930 reelt set udtrykker, således at forventningerne til erklæringens indhold afstemmes inden revisor påbegynder arbejdet – en konstruktiv dialog mellem de involverede parter kan reducere risikoen for, at hovedopgavens væsentligste tema omkring ”kløften” indtræder (jf. definition i problemskrivelsen, afsnit 1.2).

14. I hvor høj grad føler du, at du har kendskab til forskellen på de enkelte erklæringsopgaver i henhold til RS700, RS910, RS920 og RS930?

SVARMULIGHED	Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav
FAKTISK SVAR	21,4%	71,5%	7,1%	0%
FORVENTET SVAR	30%	50%	20%	0%

Formål med spørgsmål: Det er efter vores opfattelse vigtigt for revisor at have kendskab til de enkelte RS'ers indhold – det er til og med et lovkrav. Derudover er det vigtigt at revisor

har overblik over sammenspillet mellem de RS'er, der regulerer revisors rapportering. Såfremt revisor ikke har kendskab til sammenhængene og forskellene på ovennævnte RS'er, er der større risiko for, at denne afgiver en fejlagtig erklæring – enten som følge af forkert valg af erklæringstype med forkert grad af sikkerhed eller også på grund af væsentlige mangler i et ellers korrekt valg af erklæringstype.

Forventning til svar: Som følge af vigtigheden af, at revisor, i kraft af sit hverv, og dermed følgende ansvar, bør have godt overblik over de fire nævnte RS'er – havde vi en forventning om at langt størstedelen af revisorerne har relativt godt overblik over de faglige standarders forskelligheder.

Faktisk svar: Langt størstedelen af de adspurgte har svaret, at de har relativt godt kendskab til forskellene på de enkelte RS'er.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: De forventede svar og de faktiske svar ligger på niveau, og der synes dermed at være en fornuftig viden om emnet blandt revisorerne.

15. I hvor høj grad føler du, at revisorer generelt har kendskab til forskellen på de enkelte erklæringsopgaver i henhold til RS700, RS910, RS920 og RS930?

SVARMULIGHED	Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav
FAKTISK SVAR	0%	71,4%	28,6%	0%
FORVENTET SVAR	30%	50%	20%	0%

Formål med spørgsmål: Spørgsmålet er stillet med henblik på at få en pejling hvorledes den enkelte revisor opfatter andre revisorers kendskab til forskellen mellem de enkelte RS'er.

Forventning til svar: Teoretisk set var det forventeligt, at svarene ligger på niveau med spørgsmål 14. Vi havde dog (ud fra en psykologisk indgangsvinkel) en forventning om, at

den enkelte revisor ville have marginal højere tillid til sin egen faglige viden end til de øvrige revisorer.

Faktisk svar: De faktiske svar indikerer, at revisorerne tiltro til øvrige revisorer kendskab til forskelle på de forskellige RS'er er relativt fornuftig, men dog mindre end deres tiltro til egne evner.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Vi havde en forventning om, at den enkelte revisor har større tillid til egne faglige kundskaber end til andre revisorer kundskaber. Forskellen er dog mere udtalt, end vi havde forestillet os, hvilket efter vores opfattelse kunne tyde på, at den enkelte revisor, reelt set i større eller mindre grad, er i tvivl om forskellene på de enkelte standarder – det må formodes, at den enkelte revisor vurderer, at det rent fagligt er et vanskeligt område, når denne tydeligvis ikke har særlig høj tillid til kollegaernes faglige kendskab på området.

16. I hvor høj grad fornemmer du, at erklæringsmodtagere (banker, forsikringsselskaber og offentlige myndigheder) generelt har kendskab til forskellen på henholdsvis erklæringer afgivet efter RS700, RS910, RS920 og RS930?

SVARMULIGHED	Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav
FAKTISK SVAR	0%	0%	64,3%	35,7%
FORVENTET SVAR	10%	25%	50%	15%

Formål med spørgsmål: Spørgsmålet er stillet med henblik på at få revisorerne vurdering af erklæringsmodtagernes forståelse og kendskab til forskelle på de enkelte standarder. Spørgsmålets egentlige formål er slutteligt at kunne foretage en sammenligning mellem dette spørgsmål og et mere eller mindre tilsvarende spørgsmål til den ovenfor nævnte gruppe af erklæringsmodtagere.

Forventning til svar: Vi forventede, at revisorerne opfattelse af erklæringsmodtagernes kendskab til standarderne var på et relativt lavt niveau. Forventningen er baseret på vores eget virke som medarbejdere i revisionsbranchen.

Faktisk svar: De faktiske svar peger entydigt i retning af, at revisorerne ikke mener, at erklæringsmodtagerne har tilstrækkeligt kendskab til forskellene på de enkelte standarders egenskaber.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Det er efter vores opfattelse ikke overraskende, at revisorerne ikke mener, at erklæringsmodtagerne har tilstrækkeligt kendskab til forskellene på de enkelte erklæringstyper. Det er dog en meget klar indikation af, at revisorerne på baggrund af erfaringer fra dagligdagen faktisk mener, at erklæringsmodtagernes faglige viden på området er direkte utilstrækkeligt. Det er efter vores opfattelse bekymrende, at revisorerne tiltro til erklæringsmodtagernes forståelse for standarderne er så begrænset, idet netop erklæringsmodtagernes forståelse for forskellen på de enkelte erklæringstyper i mange tilfælde er af afgørende betydning for eksempelvis en kundes engagement i et pengeinstitut eller lignende – det er foruroligende, såfremt en bankrådgiver ikke lægger mærke til, om der afgives en erklæring med høj grad af sikkerhed eller ingen sikkerhed.

17. I hvor høj grad fornemmer du, at hvervgivere (virksomhedsledelser) generelt har kendskab til forskellen på erklæringer afgivet efter RS700, RS910, RS920 og RS930?

SVARMULIGHED	Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav
FAKTISK SVAR	0%	7,1%	64,3%	28,6%
FORVENTET SVAR	25%	50%	20%	5%

Formål med spørgsmål: Hensigten har været at få revisorerne vurdering af hvervgivernes forståelse og kendskab til forskelle på de enkelte standarder. Spørgsmålets egentlige formål er slutteligt at kunne foretage en sammenligning mellem dette spørgsmål og et mere eller mindre tilsvarende spørgsmål til erklæringsopgavens hvervgivere.

Forventning til svar: Vi forventede, at revisorerne opfattelse af hvervgivernes kendskab til standarderne var på et relativt fornuftigt (middel) niveau. Forventningen var relativt positiv som følge af, at revisor har alle muligheder for at sætte hvervgiver ind i forskellene på de enkelte erklæringstyper – eller i det mindste at forklare de respektive erklæringers egenskaber i forbindelse med udarbejdelse af den enkelte erklæringsopgave.

Faktisk svar: De faktiske svar peger entydigt i retning af, at revisorerne ikke mener, at hvervgiverne har tilstrækkeligt kendskab til forskellene på de enkelte standarders egenskaber.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Det er efter vores opfattelse delvis revisorerne opgave at informere hvervgiverne tilstrækkeligt om de enkelte erklæringstypers væsentligste karakteristika, såsom hvilket arbejde, der skal udføres i forbindelse med afgivelse af den enkelte erklæring, og hvilken grad af sikkerhed der udtrykkes. Hvervgiver har selvsagt også et selvstændigt ansvar for at tilegne sig tilstrækkelig viden, men uanset hvad, mener vi, at revisor har en væsentlig del af ansvaret for hvervgivers kendskab på området. Det er som følge heraf ret skuffende, at revisorerne tydeligvis ikke mener, at hvervgiverne har tilstrækkeligt kendskab til forskellene på de enkelte erklæringstyper – på mange måder er det udtryk for, at revisor ikke har udført sit arbejde godt nok (eller formentlig ikke beskæftiger sig med kundeservice og etisk korrekt adfærd, inden en erklæringsopgave igangsættes).

18. I hvor høj grad bruger du tid på at forklare hvervgiver/erklæringsmodtager forskellen på graden af sikkerhed ved de enkelte erklæringstyper?

SVARMULIGHED	Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav
FAKTISK SVAR	0%	42,9%	42,9%	14,2%
FORVENTET SVAR	15%	50%	35%	0%

Formål med spørgsmål: Spørgsmålet er stillet i tilknytning til spørgsmål 17, idet svarene på dette spørgsmål efter vores opfattelse kan være med til at give en forklaring på svarene i spørgsmål 17. Såfremt revisor ikke bruger tilstrækkeligt tid på at forklare klienterne om de enkelte erklærings egenskaber, er det sandsynligt, at erklæringsopgavernes hvervgivere ikke har tilstrækkeligt fagligt kendskab til området (eller at revisorerne under alle omstændigheder ikke tror hvervgiver har tilstrækkeligt kendskab til forskellene på de enkelte erklæringstyper).

Forventning til svar: Vores forventning var, at revisorerne bruger en del tid på at forklare hvervgiver forskellene på de enkelte erklæringstyper, idet dette efter vores opfattelse ligger indenfor rammerne af god rådgivning.

Faktisk svar: De faktiske svar viser, at revisorerne generelt bruger en del tid på at forklare deres klienter om forskellene på de enkelte erklæringsopgaver.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Vi havde en forventning om, at revisorerne brugte en del tid på at forklare klienterne om forskellene på de enkelte erklæringsopgavers egenskaber. De faktiske svar indikerer, at revisor ganske vist bruger en del tid på at forklare klienterne om det faglige indhold i den enkelte erklæring, men vi er af den opfattelse, at revisor burde afsætte endnu mere tid til at gøre deres kunder i stand til at forstå, hvilket arbejde revisor udfører, og hvilken grad af sikkerhed revisors rapportering udtrykker overfor erklæringsmodtager. Det er efter vores opfattelse sandsynligt, at hvervgiverne ville få betydeligt større indsigt i revisors arbejde, og dermed ville der forhåbentlig også kunne opnås en endnu bedre debat mellem revisor og klient – til gavn for begge parter.

19. I hvor høj grad overholder offentlige myndigheders standardrevisorerklæringer de danske revisionsstandarder (typisk RS700 og RS910)?

SVARMULIGHED	Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav
FAKTISK SVAR	0%	7,1%	50,0%	42,9%
FORVENTET SVAR	0%	30%	50%	20%

Formål med spørgsmål: Det er efter vores opfattelse interessant at undersøge, hvorvidt revisorerne mener, at standarderklæringer udarbejdet af offentlige/statslige instanser i Danmark overholder RS'erne.

Forventning til svar: Ud fra vores daglige virke som revisorer og den dermed følgende erfaring med standarderklæringer modtaget fra blandt andet offentlige/statslige instanser, var det vores opfattelse, at revisorerne overordnet set er kritiske (negative) i forhold til kvaliteten af disse fortrykte erklæringer. Såfremt vi ikke selv havde gjort vores erfaringer med disse erklæringer fra vores respektive jobs som revisorer, var det forventeligt, at banker, forsikringsselskaber og offentlige/statslige instanser er i stand til at udforme standardiserede erklæringer, der overholder lovgivningen og RS'erne.

Faktisk svar: Omkring 93% af revisorerne mener, at de offentlige/statslige myndigheders standarderklæring kun i middel/lav eller meget lav grad overholder RS'er (særligt RS700 og RS910).

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Svarene er entydige og uanset det forhold, at vi havde en forventning om, at revisorerne ville være kritiske, må det siges, at være et overraskende markant svar. Det er efter vores opfattelse bemærkelsesværdigt og foruroligende for den faglige kvalitet af de offentlige/statslige myndigheders standarderklæringer, at revisorerne i så høj grad er enige om, at disse ikke overholder RS'erne. Vi undrer os over, at disse offentlige og statslige institutioner tydeligvis ikke samarbejder med specialister om tilblivelsen af disse standarderklæringskemaer, som udsendes til en masse virksomheder hver eneste dag, året rundt. Langt de fleste

standarderklæringer overholder ikke tilnærmelsesvis Erklæringsbekendtgørelsen og RS'ernes bestemmelser og retningslinier, og revisor må derfor som oftest nødvendigvis udfærdige en ny erklæring. Såfremt revisor alligevel underskriver en standarderklæring, der ikke er i overensstemmelse med Erklæringsbekendtgørelsens bestemmelser, overtrædes Revisorloven, og revisor risikerer at ifalde bødestraf og erstatningsansvar.

20. Har du underskrevet og afgivet en sådan standardrevisorerklæring, jf. spørgsmål 19?

SVARMULIGHED	Ja	Nej
FAKTISK SVAR	43,0%	57,0%
FORVENTET SVAR	60%	40%

Formål med spørgsmål: Spørgsmålet er stillet med henblik på at vurdere sandsynligheden for, hvorvidt revisor på et tidspunkt har underskrevet en erklæring, der ikke overholder Erklæringsbekendtgørelsens og faglige standarders bestemmelser.

Forventning til svar: Ud fra vores kendskab til branchen generelt havde vi en forventning om, at en stor del af revisorerne faktisk har underskrevet en standarderklæring tilsendt fra banker, forsikringsselskaber og offentlige/statslige instanser. Vi havde dog samtidig en opfattelse af, at den enkelte revisor ikke er specielt ”stolt” over at indrømme, at denne har underskrevet en sådan erklæring, hvorfor vi umiddelbart vurderede, at der trods alt ville blive en del ”Nej” svar. Derudover er der naturligvis også mange revisorer, der holder ”fanen højt” for så vidt angår den faglige standard af deres arbejde – hvilket burde resultere i en del ”Nej” svar.

Faktisk svar: 60% af revisorerne svarer, at de aldrig har underskrevet og returneret en standarderklæring.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Vi havde umiddelbart forventet, at en større del af revisorerne svarede ”Ja” til, at de har underskrevet og afgivet en standarderklæring. Som følge af, at der er tale om en anonym spørgeundersøgelse, må vi naturligvis formode, at den enkelte revisor svarer ærligt, men ”Nej” svarene (procenten)

forekommer efter vores opfattelse og erfaring fra revisionsbranchen at ligge noget højt. Det er dog glædeligt, at så mange revisorer svarer ”Nej” – men det må dog samtidig konstateres, at 43% af de adspurgte revisorer trods alt svarer, at de har afgivet en standarderklæring. Der findes naturligvis også standarderklæringer, der overholder lovgivning og RS'er, men der er alligevel relativt stor sandsynlighed for, at ca. 4 ud af 10 revisorer har afgivet en fejlagtig/mangelfuld erklæring – dette er tankevækkende.

21. I hvor høj grad er der overensstemmelse mellem de internationale revisionsstandarder og de danske revisionsstandarder?

SVARMULIGHED	Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav
FAKTISK SVAR	38,5%	53,8%	7,7%	0%
FORVENTET SVAR	80%	15%	5%	0%

Formål med spørgsmål: Spørgsmålet er stillet med henblik på at vurdere, hvorvidt revisorerne mener, at de af REVU oversatte internationale RS'er har samme indhold som de danske standarder. Derudover er spørgsmålet stillet med henblik på at få et indtryk af, hvorvidt revisorerne har kendskab til både de nationale og internationale standarder.

Forventning til svar: Vi havde en klar forventning om, at langt de fleste revisorer havde kendskab til såvel nationale som internationale standarder og dermed samtidig havde kendskab til, at de danske standarder er en direkte oversættelse af de internationale standarder - hvorfor der i al væsentlighed bør være lighed mellem standarderne.

Faktisk svar: Revisorerne svarer i overvejende grad, at der er overensstemmelse mellem de internationale og nationale standarder.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: De faktiske svar ligger på niveau med vores forventninger. Revisorerne mener i overvejende grad, at der er overensstemmelse mellem standarderne, hvorfor det umiddelbart kan konstateres, at revisorerne har kendskab til indholdet i både de internationale og nationale standarder.

22. I hvor høj grad føler du, at du har overblik over sammenhængen mellem de enkelte revisionsstandarder – dvs. hvilke(n) standard(er) der skal anvendes i den konkrete situation?

SVARMULIGHED	Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav
FAKTISK SVAR	15,5%	44,5%	23,5%	16,5%
FORVENTET SVAR	15%	40%	40%	5%

Formål med spørgsmål: Spørgsmålet er stillet med henblik på at opnå kendskab til, hvorvidt revisorerne efter eget udsagn, har så godt kendskab til indholdet og betydningen af de enkelte standarder, at de er i stand til at manøvrere rundt mellem disse i praksis.

Forventning til svar: Ud fra et fagligt perspektiv og de krav som vi mener, man med rimelighed kan stille til den enkelte revisors faglige kompetencer på området, var vi af den opfattelse, at stort set alle revisorer som minimum burde svare ”Lav/middel” – med overvægt af svar i de to midterste svarbokse.

Faktisk svar: Overvægten af alle svar ligger i de to midterste svarbokse – 83,5% af de adspurgte revisorer svarer, at de som minimum har ”Lav/mellem” kendskab til sammenhængene mellem de enkelte RS'er. 16,5% af revisorerne svarer, at de har ”Meget lav” kendskab til spørgsmålets indhold.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Langt størstedelen af revisorerne svarer som forventet, at de som minimum har ”Lav/middel” kendskab til sammenhængene mellem de enkelte RS'er. Det er dog efter vores opfattelse bemærkelsesværdigt, at 16,5% af revisorerne svarer, at de kun i ”Meget lav” grad har kendskab til sammenhængene – dette er ensbetydende med, at ca. hver sjette revisor ikke selv føler, at denne er i stand til at vælge, hvilken erklæringstype, der skal anvendes i en konkret erklæringsopgave. Det er efter vores opfattelse noget tankevækkende, at så mange revisorer ikke er klar over, hvilken erklæringstype, der skal anvendes i en konkret opgave.

23. Har du kendskab til revisorer som er blevet gjort ansvarlig for mangelfuld/fejlagtig erklæringsafgivelse?

SVARMULIGHED	Ja	Nej
FAKTISK SVAR	50,0%	50,0%
FORVENTET SVAR	60%	40%

Formål med spørgsmål: Spørgsmålet er stillet med det formål at opnå kendskab til, hvorvidt den enkelte revisor har kendskab til andre revisorer, der er blevet straffet for mangelfuld/fejlagtig erklæringsafgivelse.

Forventning til svar: Vi havde en forventning om, at hovedparten af alle revisorer ville svare ”Ja” til dette spørgsmål, idet spørgsmålet er stillet således, at det er tilstrækkeligt blot at have læst eller hørt om sager, hvor revisor har skullet stå til ansvar for sine handlinger i relation til erklæringsafgivelse.

Faktisk svar: Halvdelen af alle revisorer svarer, at de har kendskab til revisorer, som er blevet gjort ansvarlig for mangelfuld/fejlagtig erklæringsafgivelse.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Svarene ligger mere eller mindre på niveau med vores forventninger, og der er som følge heraf ikke yderligere bemærkninger til svarene.

24. Har du kendskab til mulige konsekvenser (ansvarstyper/strafferamme) for revisor ved mangelfuld/fejlagtig erklæringsafgivelse?

SVARMULIGHED	Ja	Nej
FAKTISK SVAR	100,0%	0,0%
FORVENTET SVAR	95%	5%

Hvis "JA" – nævn da nedenfor mulige konsekvenser for revisor (hyppigste svar er angivet):

- Bøder,
- erstatningsansvar,
- disciplinærstraf,
- sager efter straffeloven,
- responsansøgning.

Formål med spørgsmål: Spørgsmålet er stillet med henblik på at få en tilkendegivelse af, hvorvidt revisorerne har kendskab til eventuelle konsekvenser ved mangelfuld/fejlagtig erklæringsafgivelse.

Forventning til svar: Vi havde en klar forventning om, at den enkelte revisor havde kendskab til de mulige konsekvenser, idet revisors erklæringsafgivelse (rapporteringen) efter vores opfattelse er det væsentligste fagområde for revisor. En meget stor del af det arbejde revisor udfører foretages med det formål at nå frem til korrekt erklæringsafgivelse – hvad enten det så er en erklæringsopgave med eller uden konklusion.

Faktisk svar: Samtlige revisorer svarede, at de har kendskab til mulige konsekvenser ved mangelfuld/fejlagtig erklæringsafgivelse.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Det er positivt, at alle revisorer svarer "Ja" til, at de har kendskab til de mulige konsekvenser ved en ikke korrekt/fyldestgørende erklæringsafgivelse. Det undrer os dog noget, at alle adspurgte revisorer kender konsekvenserne, men det er langt fra alle revisorerne, der har tilstrækkeligt kendskab til revisionsstandarderne og deres indbyrdes samspil, jf. spørgsmål 22, ligesom revisorerne til trods for deres kendskab til de ofte mangelfulde/fejlagtige standarderklæringer, alligevel underskriver og returnerer disse til erklæringsmodtager/hvervgiver, jf. spørgsmål 20. Det kan dermed konstateres, at revisor kender konsekvenserne, men til trods for dette ikke altid udfærdiger korrekte og fyldestgørende revisorerklæringer alligevel. Der kan være flere forskellige årsager til denne arrogante adfærd, men de to overordnede årsager er formentlig enten manglende fagligt

niveau hos revisor eller det forhold, at konsekvenserne af mangelfuld/fejlagtig erklæringsafgivelse er for lempelige, jf. næste spørgsmål.

25. Hvis "JA" i spørgsmål 24 – i hvor høj grad vurderer du, at strafferammen er for hård for revisor ved fejlagtig/mangelfuld erklæringsafgivelse?

SVARMULIGHED	Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav
FAKTISK SVAR	0%	41,7%	50,0%	8,3%
FORVENTET SVAR	5%	45%	45%	5%

Formål med spørgsmål: Spørgsmålet er stillet med henblik på at få en indikation af, om revisorerne vurderer, at konsekvenserne ved mangelfuld/fejlagtig erklæringsafgivelse er passende. Derudover skal spørgsmålet ses i sammenhæng med forrige spørgsmål, hvor vi undrer os over, hvorfor revisorerne til trods for, at de kender konsekvenserne, fortsat ikke har tilstrækkeligt kendskab til eksempelvis forskellene på de enkelte erklæringstyper.

Forventning til svar: Vi havde en forventning, om at størstedelen af revisorerne mener, at konsekvenserne ved mangelfuld/fejlagtig erklæringsafgivelse er passende – hvilket er ensbetydende med, at svarene primært burde være "Høj/middel" og "Lav/middel". Man kunne efter vores opfattelse godt forestille sig, at revisorerne helst ikke ser skrappe konsekvenser, idet dette indirekte ville stille endnu større krav til revisorerens arbejde.

Faktisk svar: Langt størstedelen af revisorerne svarer, at strafferammen ved mangelfuld/fejlagtig erklæringsafgivelse er passende – dvs. svaret ligger i en af de to midterste svarbokse. Ingen revisorer mener, at konsekvenserne er for omfangsrige, og kun 8,3% af revisorerne mener, at der burde strammes op på området.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: De faktiske svar ligger på niveau med vores forventninger. Revisorerne vurderer tydeligvis, at de nuværende konsekvenser ved mangelfuld/fejlagtig erklæringsafgivelse er på et passende niveau. Der er dog 8,3% der mener, at der burde være strengere straffe, mens ingen revisorer mener, at konsekvenserne

burde være lempeligere. Som nævnt tidligere kan manglende faglig viden på erklæringsområdet hænge sammen med, at den enkelte revisor simpelthen ikke bliver straffet hårdt nok, såfremt denne ikke er ajourført rent fagligt. Ud fra spørgeskemaundersøgelsen kunne det i svag grad tyde på, at konsekvenserne efter revisorerne eget udsagn burde strammes noget. Mere omfangsrige konsekvenser er efter vores opfattelse dog ikke nødvendigvis den endegyldige løsning på at højne den faglige standard i revisionsbranchen, men det kunne formentlig være et skridt i den rigtige retning i relation til korrekt erklæringsafgivelse.

7.3.3 Kortfattet opsummering af de vigtigste elementer i spørgeskemaundersøgelsen (revisorer)

Vi ønsker nedenfor kort at opsummere de væsentligste observationer vedrørende vores spørgeskemaundersøgelse til revisorerne – der foretages en opsummering for hver af de tre spørgeskemaer til henholdsvis revisorer, banker mv. samt virksomhedsledelserne. Opsummeringerne vil primært fokusere på de observationer, der afviger fra vores forventninger (både positivt og negativt). De tre opsummeringer samles i en overordnet delkonklusion vedrørende afsnit 7, og der vil i delkonklusion endvidere blive taget stilling til problemformuleringens overordnede tema vedrørende ”kløften” mellem revisor, hvervgiver og erklæringsmodtager.

For så vidt angår spørgeskemaundersøgelsen vedrørende revisorerne har der været både positive og negative overraskelser at observere, ligesom en del af svarene ligger på niveau med vores forhåndsforventninger.

Det viste sig, at ca. hver 14. revisor ikke har kendskab til indholdet i Revisorloven af 30. april 2003, hvilket efter vores opfattelse er tankevækkende. Der er ganske vist tale om en ret beskeden procentdel, der svarer afkræftende på dette spørgsmål, men kendskab til Revisorloven bør efter vores opfattelse være en del af revisors helt basale viden. Eksempelvis bestemmelserne vedrørende revisors uafhængighed bør være kendt stof, idet revisor ellers i høj grad risikerer at involvere sig i erklæringsopgaver, der kan få meget vidtrækkende konsekvenser for både revisor og klient (bøder, straf og erstatning).

Samtlige adspurgte revisorer svarer, at de har udarbejdet og afgivet en revisionspåtegning efter RS700 vedrørende reviderede regnskaber – det er naturligvis både positivt og forventeligt, at samtlige revisorer er klar over, at en revisionspåtegning skal udarbejdes i henhold til RS700. Knap så forventeligt var det at hele 21,5% procent af revisorerne svarer, at de kun i meget lav grad anvender RS200 – RS635 i forbindelse med selve revisionsprocessen. Derudover svarer 21,4%, at de i meget lav grad har anvendt RS700 i forbindelse med udarbejdelse af revisionspåtegningen på et revideret regnskab.

En meget stor del af revisorerne har udarbejdet og afgivet en review-erklæring, men det fremgår samtidig af svarene på spørgsmål 9, at RS910 kun anvendes i relativt begrænset omfang i forbindelse med planlægning, udførsel og rapportering af review-opgaven – ca. ¼ af revisorerne anvender kun RS910 i meget lav grad, hvilket må betegnes som overraskende.

Ca. 83% af revisorerne har udarbejdet og afgivet en erklæring vedrørende aftalte arbejdshandlinger, men svarene på spørgsmål 11 tyder dog på, at RS920 kun anvendes i begrænset omfang i forbindelse med selve arbejdets udførelse og rapportering – ca. ¼ af revisorerne svarer, at de kun i meget lav grad anvender RS920 i forbindelse hermed, hvilket er tankevækkende.

Ca. 60% af revisorerne har udarbejdet og afgivet en erklæring vedrørende assistance med regnskabsopstilling, men svarene i spørgsmål 13 indikerer dog tydeligt, at RS930 kun anvendes i meget begrænset omfang i forbindelse med planlægning, udførsel og rapportering af erklæringsopgaven – over 1/3 af revisorerne svarer, at de kun i meget lav grad anvender RS930, hvilket er bekymrende.

Det fremgår af svarene på spørgsmål 16, at revisorerne generelt ikke mener, at erklæringsmodtagerne har kendskab til forskellene på henholdsvis erklæringer afgivet efter RS700, RS910, RS920 og RS930. Det havde vi, som det fremgår af vores forventninger, heller ikke troet, men det er alligevel et meget klart signal der gives fra revisorerne – 64,3% mener, at erklæringsmodtagerne kun i lav grad har kendskab til forskellene, og de resterende revisorer vurderer, at erklæringsmodtagerne kun i meget lav grad har kendskab til forskellene. Dette er ensbetydende med, at der ikke er nogen svar, der tilnærmelsesvis indikerer, at revisorerne har tiltro til erklæringsmodtagernes kendskab på området.

Det fremgår af svarene på spørgsmål 17, at revisorerne tydeligvis ikke mener, at hvervgiverne har kendskab til forskellene på de fire omtalte erklæringstyper. Vi havde en vis forventning om, at revisorerne tiltro til hvervgivernes kendskab til erklæringerne var større end for så vidt angår tiltroen til erklæringsmodtagernes viden på området – primært ud fra den simple betragtning, at hvervgiverne er revisors klienter og revisor har derfor haft rig mulighed til at informere om forskellene på de enkelte erklæringstyper.

I forlængelse af spørgsmål 17 giver svarene på spørgsmål 18 indtryk af, at revisorerne ikke afsætter tilstrækkelig tid til at informere klienterne om forskellen på graden af sikkerhed i de enkelte erklæringstyper. Netop graden af sikkerhed er jo et produkt af, hvor meget arbejde revisor har udført i forbindelse med erklæringsopgaven, og såfremt der var bedre kommunikation mellem klient og revisor vedrørende graden af sikkerhed, ville der muligvis være større forståelse for revisors arbejdsmængde (og honorar...) i de enkelte erklæringsopgaver.

Revisorerne er meget kritiske med hensyn til offentlige/statslige instansers standarderklæringer. Hele 42,9% mener, at disse standarderklæringer kun i meget lav grad overholder RS'erne, og derudover er der 50%, der mener, at standarderne kun overholdes i lav grad. Til trods for at vi havde en formodning om, at revisorerne ville være kritiske, må det betegnes som værende en meget markant udmelding fra revisorerne, at der i det store hele ikke er overensstemmelse mellem RS og de standarderklæringer, som eksempelvis udarbejdes af de danske ministerier.

43% af revisorerne indrømmer i tilknytning til spørgsmålet vedrørende standarderklæringer, at de har underskrevet en standarderklæring, der formentlig ikke overholder hverken Erklæringsbekendtgørelsen eller RS'erne. Vi havde ganske vist, på baggrund af vores daglige virke, en formodning om, at en stor del af revisorerne havde underskrevet sådanne erklæringer, men uanset hvad, er det, efter vores opfattelse, ikke forsvarligt, at revisorerne underskriver erklæringer, som for revisorerne helt åbenlyst ikke overholder lovgivningen – det virker forkert, og der bør ske stramninger.

Det fremgår af svarene på spørgsmål 22, at ca. 17% af alle adspurgte revisorer føler, at de kun i meget lav grad har overblik over sammenhængen mellem de enkelte RS'er revisionsstandarder – dvs. hvilke(n) standard(er), der skal anvendes i den konkrete situation.

Derudover er 23,5% kun i lav grad sikker i deres sag. Dette forhold er ikke betryggende, idet revisorerne om nogen burde være ganske sikker i valget af, hvilket erklæringstype, der skal anvendes i en konkret erklæringsopgave – netop revisors rapporteringsform burde der efter vores opfattelse ikke herske tvivl om.

Med henblik på at vurdere, hvorvidt revisorerne til tider pragmatiske tilgangsvinkel til erklæringsopgaven, manglende faglige akkuratelse (vurderet på baggrund af spørgeskemaundersøgelsen) og nonchalante indstilling til attestation af standarderklæringer (der ikke overholder den danske lovgivning), skyldes manglende kendskab til mulige konsekvenser for revisor ved mangelfuld/fejlagtig erklæringsafgivelse eller ej, stillede vi spørgsmål 24. Det viste sig imidlertid, at samtlige revisorer havde kendskab til mulige konsekvenser for revisor ved mangelfuld/fejlagtig erklæringsafgivelse, ligesom en del revisorer var i stand til positivt at oplyse de typiske konsekvenser. Dermed ser det ikke ud til, at revisors noget pragmatiske indstilling til erklæringsopgaven skyldes manglende kendskab til, hvad der i værste fald kunne ske ved mangelfuld/fejlagtig erklæringsafgivelse. Vi stillede derfor revisorerne spørgsmålet om, hvorvidt disse vurderede, at strafferammerne er for lempelige ved mangelfuld/fejlagtig erklæringsafgivelse. Generelt var svarene som forventet – dog med en svag tendens til, at revisorerne gerne så strengere straffe ved denne form for lovovertrædelse.

7.4 Spørgeskemaer til banker, forsikringsselskaber og offentlige/statslige instanser

7.4.1 Indledning

I forbindelse med vores spørgeundersøgelse udsendte vi 50 spørgeskemaer til banker, forsikringsselskaber og offentlige/statslige instanser, og vi har modtaget svar fra 36, svarende til 72%. Vi havde forventet en svarprocent på dette niveau.

Vi valgte at udsende spørgeskemaerne til større banker såsom Nordea, Danske Bank, Jyske Bank og BG Bank - alle i Aalborg, Århus og København. Vi udsendte ligeledes spørgeskemaer til større forsikringsselskaber såsom Codan, Tryg, Alm. Brand og Top Danmark i de tilsvarende byer. Derudover blev spørgeskemaet sendt til Undervisningsministeriet og Udenrigsministeriet i København.

Årsagen til at vi valgte alle tre kategorier af erklæringsmodtagere var, at vi ønskede at afdække så bred en vifte af erklæringsmodtagere som muligt, og gennemgangen i afsnit 6 indikerede ligeledes, at alle tre typer af erklæringsmodtagere efterspørger revisorerklæringer.

Geografisk har vi valgt tre af de største byer i Danmark, da mange banker og forsikringsselskaber har deres største afdelinger placeret i disse byer – og ministerierne ligger i sagens natur i København. Årsagen til, at vi har valgt at fokusere på de store afdelinger i de større byer er primært, at antallet af større virksomheder er størst i disse områder.

Vi har sendt spørgeskemaet til bankernes - og forsikringsselskabernes erhvervsafdelinger, da det primært er disse afdelinger, der beskæftiger sig med revisorerklæringer. Vi besluttede os for, blandt mange ministerier, at sende spørgeskemaet til Undervisningsministeriet og Udenrigsministeriet, da vi på forhånd havde kendskab til, at netop disse instanser anmoder om revisorerklæringer i forskellige sammenhænge.

Det er umiddelbart forventeligt, at banker, forsikringsselskaber og offentlige/statslige instanser, der efterspørger erklæringer hos danske virksomheder, også har kendskab til hvilke erklæringstyper de ønsker at modtage fra revisor. Desuden kunne det forventes, at erklæringsmodtagerne havde kendskab til, hvilke regler revisor er underlagt, når denne skal afgive en erklæring, herunder hvorvidt erklæringen skal afgives på baggrund af revision, review eller andre arbejdshandlinger fra revisor.

I nedenstående afsnit har vi til hensigt at gennemgå og analysere de modtagne svar.

7.4.2 Analytisk gennemgang af spørgeskema med tilhørende svar

Nedenstående gennemgang har med udgangspunkt i de udsendte spørgeskemaer og de modtagne svar til hensigt at analysere omfanget af erklæringsmodtagernes kendskab til revisionspåtegninger/erklæringer, forskellen på disse, samt hvilken grad af sikkerhed de udtrykker.

Erklæringsmodtagerne er i princippet, i henhold til lovgivningen, ikke pligtig til at være faglig opdateret, men efter vores opfattelse, bør gruppen have et vist kendskab til

erklæringsområdet. Især de medarbejdere, der arbejder med erklæringer, herunder udsendelse af disse samt gennemgang af modtagne erklæringer fra hvervgiver og revisorer, bør have tilstrækkeligt kendskab til erklæringsområdet.

Spørgeskemaet er konstrueret med henblik på at opnå et overordnet kendskab til erklæringsmodtagernes viden om revisionspåtegninger og erklæringer, herunder blandt andet, hvorvidt de kender forskellen på de forskellige typer af erklæringer. Validiteten af svarene er således i en vis udstrækning afhængig af den enkelte persons ærlighed – der er dog i spørgeskemaet for enkelte spørgsmåls vedkommende indbygget en form for krydscheck af svarene – dvs. såfremt svareren ikke svarer ærligt i starten af spørgeskemaet kan denne blive ”fanget” af dette svar længere nede i spørgeskemaet. Formålet med de enkelte spørgsmål er oplyst i nedenstående gennemgang.

I relation til at analysere og vurdere de modtagne svar, har vi i forbindelse med udsendelse af spørgeskemaerne, i lighed med revisor-spørgeskemaerne, fastsat estimater for svarene på de enkelte spørgsmål – dvs. fastsat et skøn for, på hvilket niveau erklæringsmodtagernes kendskab til det enkelte spørgsmål bør ligge – naturligvis under hensyntagen til, at kravene til erklæringsmodtagernes viden på området bør være mindre end eksempelvis revisorerens faglige viden på dette område. Disse estimater er sammenholdt med de faktiske svar fra erklæringsmodtagerne, og det er således muligt at foretage en analyse af de modtagne svar og samtidig hermed foretage en sammenligning med forventede svar.

Vi vil på baggrund af den analytiske gennemgang af svarene slutteligt opsummere de væsentligste hovedtræk fra spørgeskemaundersøgelsen, ligesom vi i delkonklusionen i afsnit 7, om nødvendigt, har til hensigt at komme med vores bud på, hvorledes erklæringsmodtagernes kendskab til revisionspåtegninger/erklæringer, forskellen på disse samt hvilken grad af sikkerhed de udtrykker kan udbredes endnu mere effektivt.

-----§-----

1. Har du efterspurgt en revisionspåtegning/revisorerklæring hos en kunde/klient/forretningsforbindelse eller en revisor?

SVARMULIGHED	Ja	Nej
FAKTISK SVAR	81,3%	18,7%
FORVENTET SVAR	100%	0%

Formål med spørgsmål: Spørgsmålet er stillet for at undersøge, hvor mange af de adspurgte personer, der har efterspurgt og derved formentlig også set en revisionspåtegning/erklæring.

Forventning til svar: Spørgsmålet var vigtigt i relation til vores vurdering af hvor stor erklæringsmodtagernes kendskab og viden er til revisionspåtegninger og erklæringer. Spørgsmålet omhandler ikke erklæringsmodtagernes kendskab til lovgivningen bag revisionspåtegninger/erklæringer, blot om disse har efterspurgt en revisorerklæring. Da vi har været i telefonisk kontakt med erklæringsmodtagerne og forespurgt disse om, hvorvidt de havde kendskab til revisionspåtegninger og erklæringer, til hvilket de svarede bekræftende, er det vores opfattelse, at alle erklæringsmodtagerne burde svare "Ja" til dette spørgsmål.

Faktisk svar: Der er 81,3% af erklæringsmodtagerne, der har svaret, at de har efterspurgt en revisionspåtegning/erklæring – svarende til, at ca. hver femte erklæringsmodtager ikke har efterspurgt en revisionspåtegning/erklæring, selv om de telefonisk har tilkendegivet, at de har.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Vi havde som udgangspunkt, på baggrund af vores forhåndshenvendelse, forventet, at alle adspurgte personer ville svare "Ja" til spørgsmålet, så det er mærkværdigt, at ca. én ud af fem personer ikke har efterspurgt en revisionspåtegning/erklæring. Det er muligt, at "Nej" svarene skyldes, at erklæringsmodtagerne i første ombæring ikke ville indrømme, at de ikke havde efterspurgt en erklæring – det kan naturligvis også skyldes, at de havde en anden definition af revisionspåtegning/erklæring.

2. Hvis "JA" – i spørgsmål 1 – i hvilken forbindelse har du så efterspurgt revisionspåtegning/erklæring?:

- I forbindelse med, at kunden besad et stort varelager, hvor værdien heraf havde afgørende betydning for virksomhedens kapitalforhold,
- nyt leasingarrangement,
- værdiansættelse af varelager og igangværende arbejde,
- budgetlægning/udarbejdelse af budget,
- sale-and-lease-back arrangement,
- åbningsbalance (nystiftet selskab),
- udkast til regnskab,
- påtegning på en årsrapport,
- verifikation af regnskabsmaterialer,
- afslutning på et projektregnskab.

Formål med spørgsmål: Spørgsmålet skal ses i sammenhæng med spørgsmål 1 og spørgsmålet fungerer som dokumentation for, at de personer, der har sagt "Ja" til, at de havde efterspurgt en revisionspåtegning/erklæring også kunne tilkendegive, i hvilke situationer de havde gjort dette.

Forventning til svar: På forhånd havde vi en forventning om at 100 % af de adspurgte ville være i stand til at oplyse om en situation, hvor de havde efterspurgt en revisionspåtegning/erklæring, da vi havde en forventning i spørgsmål 1 om, at alle svarede "Ja". Men efter at have modtaget og sammentalt svarene i spørgsmål 1, er det dog logisk, at vores forventning må være lavere end 100%, idet de personer, der har svaret "Nej" til, at de har efterspurgt en revisionspåtegning/erklæring i spørgsmål 1, naturligvis ikke har besvaret spørgsmål 2.

Faktisk svar: Der er 81,3% af personerne, der har oplyst om en eller flere situationer, hvor de har efterspurgt en revisionspåtegning/erklæring. Dette tyder på, at de har forstået spørgsmål 1, og at de har svaret ærligt på dette. Såfremt de ikke har svaret ærligt på spørgsmål 1, så ville de sandsynligvis ikke have været i stand til at oplyse om en situation i spørgsmål 2.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Svarprocenten på spørgsmål 2 ligger i sagens natur noget lavere end forventet, og kommentarer til afvigelsen er i det store hele givet i spørgsmål 1, hvorfor der henvises hertil.

3. Hvis "NEJ" i spørgsmål 1 – har du da på noget tidspunkt læst en revisionspåtegning/erklæring?

SVARMULIGHED	Ja	Nej
FAKTISK SVAR	90%	10%
FORVENTET SVAR	100%	0%

Formål med spørgsmål: Spørgsmålet er stillet for at undersøge, hvor mange af de adspurgte, der har læst en revisionspåtegning/erklæring, selvom de ikke har efterspurgt en sådan. Spørgsmålet er medtaget for at kontrollere om disse personer på anden vis har stiftet bekendtskab med revisionspåtegninger/erklæringer.

Forventning til svar: Vi havde egentlig som udgangspunkt ikke forventet, at spørgsmål 3 ville blive anvendt, da vi forventede, at erklæringsmodtagerne havde efterspurgt revisionspåtegninger/erklæringer. Vi har dog været nødsaget til at revurdere vores opfattelse, da det viste sig, at ikke alle personer havde efterspurgt en sådanne. Vores forventning til svaret blev derfor sat til 100%, da vi mente, at alle adspurgte, som minimum, må have læst en revisionspåtegning/erklæring.

Faktisk svar: Der er 90% af den resterende del af erklæringsmodtagerne, der har svaret "Ja" til, at de på et tidspunkt har læst en revisionspåtegning/erklæring, dette svarer til, at ca. 2% af samtlige adspurgte, hverken har efterspurgt eller læst en revisorerklæring.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Vi havde som udgangspunkt forventet, at alle ville svar "Ja" til spørgsmålet, så 90% må siges stort set at være i overensstemmelse med vores forventninger. Vi kan på baggrund af dette konkludere, at stort

set alle de adspurgte har efterspurgt eller læst en revisionspåtegning/erklæring og derved burde have forudsætninger for at have kendskab til, hvad en revisorerklæring indeholder.

4. I de tilfælde du har efterspurgt en revisorerklæring, har du da som oftest vedlagt en standarderklæring, som revisor skal underskrive?

SVARMULIGHED	Ja	Nej
FAKTISK SVAR	49,3%	50,7%
FORVENTET SVAR	60%	40%

Formål med spørgsmål: Spørgsmålet er stillet for at undersøge, hvor mange af de adspurgte, som svarede "Ja" i spørgsmål 1, der i forbindelse med efterspørgslen har udsendt en standarderklæring til hvervgiveren (eksempler på disse er nævnt i afsnit 6), som revisor efterfølgende skal skrive under på.

Forventning til svar: Vores forventning var at ca. 60% af de adspurgte havde udsendt en standarderklæring til hvervgiveren. Vores forventning er bygget på vores egen erfaring, som har vist, at flere virksomheder modtager standarderklæringer, som revisoren skal skrive under på.

Faktisk svar: Der er 49,3%, der har svaret "Ja" til, at de har vedlagt en standarderklæring, som revisoren skal underskrive.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Vores forventninger til svarprocenten ligger en smule over den faktiske svarprocent, men der er ikke tale om væsentlig afvigelse. Ca. halvdelen af de adspurgte har vedlagt en standarderklæring, og det viser lidt om, at udbredelsen af standarderklæringer er forholdsvis stor. Dette må derfor være ensbetydende med, at flere af erklæringsmodtagerne har stiftet bekendtskab med standarderklæringer.

5. Hvis "JA" i spørgsmål 4 – har du så modtaget den standarderklæring, som du har udsendt i underskrevet stand fra revisor?

SVARMULIGHED	Ja	Nej
FAKTISK SVAR	79,6%	20,4%
FORVENTET SVAR	50%	50%

Formål med spørgsmål: Vi stillede ovenstående spørgsmål for at undersøge, hvorvidt de adspurgte havde modtaget den udsendte standarderklæring i underskrevet stand fra revisoren. Samtidig kunne spørgsmålet også give os en indikation af, om revisorerne blot underskrev disse standarderklæringer i stedet for at vedlægge en egen fabrikeret revisorerklæring, der opfylder de faglige standarder.

Forventning til svar: Vores forventning var, at ca. 50% af de adspurgte havde modtaget en underskrevet standarderklæring fra revisoren. Vores begrundelse for, at det kun er 50%, er blandt andet, at det først er indenfor de senere år, at erklæringer med begrænset grad af sikkerhed eller ingen sikkerhed er opstået. Derudover har 50% af revisorerne, i den spørgeundersøgelse, der angår denne gruppe, svaret, at de har underskrevet en standarderklæring.

Faktisk svar: Der er 79,6% af de adspurgte, der har svaret "Ja" til, at de har modtaget en underskrevet standarderklæring fra en revisor.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Vores forventning til "Ja" svarprocenten var væsentlig lavere end den faktiske svarprocent. Dette overraskede os, da dette tyder på, at mange revisorer rent faktisk anvender disse standarderklæringer i højere grad, end de selv vil erkende. Noget kunne derfor tyde på, at ikke alle revisorer har svaret ærligt på det spørgsmål, vi stillede omkring afgivelse af standarderklæringer i "revisor-spørgeskemaet", hvoraf det fremgik, at ca. halvdelen af revisorerne, efter eget udsagn ikke havde underskrevet en standarderklæring. Sandsynligheden for at erklæringsmodtagernes svar på dette spørgsmål ikke skulle være ærligt, mener vi er begrænset, da denne svargruppe, via deres svar ikke vil fremstå som værende fagligt uvidende – dette er i højere grad tilfældet

for revisorerne, såfremt disse oplyser om, at de har underskrevet en mangelfuld/fejlagtig standarderklæring.

6. Hvis "NEJ" i spørgsmål 5 – har du så modtaget en anden form for revisorerklæring, som revisor selv har udarbejdet?

SVARMULIGHED	Ja	Nej
FAKTISK SVAR	77,8%	22,2%
FORVENTET SVAR	80%	20%

Formål med spørgsmål: Vi stillede ovenstående spørgsmål for at undersøge, hvorvidt erklæringsmodtagerne havde modtaget en anden form for erklæring fra revisor, såfremt revisor ikke havde underskrevet den vedlagte standarderklæring.

Forventning til svar: Vores forventning var, at ca. 80% af de adspurgte havde modtaget en anden form for erklæring fra revisoren. Såfremt revisor ikke havde underskrevet standarderklæringen, ville denne højst sandsynligt selv udarbejde en korrekt erklæring. Når erklæringsmodtageren anmoder om en erklæring, så bør hvervgiver og revisor i de fleste tilfælde også udarbejde en sådan, idet hvervgiver som oftest er afhængig af en modydelse fra erklæringsmodtager (eksempelvis tilskud o.l.).

Faktisk svar: Der er 77,8%, der har svaret "Ja" til, at de har modtaget en anden form for erklæring end standarderklæringen.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Vores forventning til svarprocenten ligger på niveau med den faktiske svarprocent. Vi kan på baggrund af ovenstående konkludere, at erklæringsmodtager i de fleste tilfælde enten modtager standarderklæringen eller en af revisor egenfabrikeret erklæring retur fra revisor, når der udsendes en standarderklæring. Man kan så undre sig over, hvad erklæringsmodtagere gør i de tilfælde, hvor de hverken modtager standarderklæring eller en anden form for erklæring retur fra revisor. Undersøgelsen viser, at en mindre del af hvervgiverne/revisorerne slet ikke fremsender en erklæring overhovedet, når der fra erklæringsmodtager anmodes herom.

7. *Såfremt du har modtaget en anden revisorerklæring, som revisor selv har udarbejdet, har du så læst og forstået denne?*

SVARMULIGHED	Ja	Nej
FAKTISK SVAR	81,1%	18,9%
FORVENTET SVAR	80%	20%

Formål med spørgsmål: Vi stillede ovenstående spørgsmål for at undersøge, hvorvidt erklæringsmodtagerne havde læst og forstået den erklæring, som revisor havde udarbejdet. Såfremt erklæringen er udarbejdet efter de korrekte RS'er, vil den ofte være opbygget og skrevet på "revisorsprog" (herunder anvendte fagudtryk og regnskabsmæssige udtryk). Dette kan til tider være vanskelig læsning for ikke revisions –og regnskabskyndige læsere.

Forventning til svar: Vores forventning var, at ca. 80% af de adspurgte havde læst og forstået erklæringen. Når erklæringsmodtagerne efterspørger en erklæring, så må man gå ud fra, at de fleste også tager sig tid til at læse og forstå, hvad erklæringen indeholder. De ved, hvad standarderklæringen indeholder, men de ved ikke, hvad revisor har skrevet i den erklæring denne udarbejder. Der vil dog altid være nogle erklæringsmodtagere, som udelukkende kontrollerer, om revisor har skrevet under på erklæringen.

Faktisk svar: Der er 81,1% af de adspurgte, der har svaret "Ja" til at de har læst og forstået den erklæring som revisor selv har udarbejdet.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Vores forventning til svarprocenten ligger på niveau med den faktiske svarprocent. Noget tyder altså på, at erklæringsmodtagerne læser og forstår de erklæringer, som revisor selv udarbejder og vedlægger den oprindelige standarderklæringer. Når så stor en andel af erklæringsmodtagerne forstår disse erklæringer, så kan man undre sig over, hvorfor de så vedlægger en standarderklæring. De kunne i realiteten blot skrive, at revisor selv skal udarbejde en erklæring, som passer til den konkrete situation.

8. Hvis "NEJ" i spørgsmål 7 – har du da anmodet revisor om en forklaring på den revisorerklæring du har modtaget?

SVARMULIGHED	Ja	Nej
FAKTISK SVAR	0%	100%
FORVENTET SVAR	80%	20%

Formål med spørgsmål: Vi stillede ovenstående spørgsmål for at undersøge, hvorvidt erklæringsmodtagerne havde anmodet revisor om en forklaring på dennes erklæring, såfremt erklæringsmodtagerne ikke havde forstået erklæringen.

Forventning til svar: Vores forventning var, at ca. 80% af de adspurgte havde anmodet revisor om en forklaring, da erklæringen ofte danner beslutningsgrundlag for en vigtig beslutning, og derfor kan man forvente, at det er vigtigt for erklæringsmodtagerne at have forstået indholdet i erklæringen.

Faktisk svar: Der er 100% af erklæringsmodtagerne, der har svaret "Nej" til, at de har anmodet revisor om en forklaring.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Vores forventning til svarprocenten i "Ja" ligger væsentlig højere end den faktiske svarprocent. Dette har overrasket os meget, da ovenstående svar viser, at en del af de adspurgte rent faktisk ikke anvender erklæringen fra revisoren til noget som helst. Dette må derfor være ensbetydende med, at den modtagne erklæring ikke danner grobund for væsentlige beslutninger (herunder eksempelvis bevilling af tilskud mv.) hos erklæringsmodtager.

9. *Kender du forskellen på revisors revision af et regnskab og revisors gennemgang af et regnskab?*

SVARMULIGHED	Ja	Nej
FAKTISK SVAR	100%	0%
FORVENTET SVAR	80%	20%

Formål med spørgsmål: Vi stillede ovenstående spørgsmål for at undersøge om erklæringsmodtagerne kender forskellen mellem revision og gennemgang af et regnskab.

Forventning til svar: Vores forventning var, at ca. 80% af de adspurgte kendte forskellen på revision og gennemgang af et regnskab. Umiddelbart ligger der en del faglig viden bag disse begreber, så vi forventede derfor ikke, at alle kendte forskellen.

Faktisk svar: Alle erklæringsmodtager har svaret "Ja" til, at de kender forskellen mellem revision og gennemgang af et regnskab.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: De faktiske "Ja" svar ligger over vores forventninger. De adspurgte har alle indikeret, at de kender forskellen, og de vil derfor ikke have vanskeligt ved at skelne mellem revision og review af et regnskab.

10. *Har du kendskab til forskellen mellem en revisionspåtegning og en review-erklæring?*

SVARMULIGHED	Ja	Nej
FAKTISK SVAR	25%	75%
FORVENTET SVAR	50%	50%

Hvis "JA" – nævn da eventuelt nogle af de vigtigste forskelle nedenfor.

- Bruges i personlige regnskaber,

- giver en vis grad af sikkerhed for, at regnskabet er uden væsentlige fejl,
- påtegningen indeholder oplysninger om det regnskab og den virksomhed det drejer sig om, herunder oplysninger om hvorvidt regnskabet er revideret, om der er forbehold og supplerende oplysninger,
- review er revisors bekræftelse af, at der i virksomhedens regnskab og administration er fundet forhold, som er i modstrid med gældende regler og love,
- substansen i erklæringen,
- om der er foretaget revision.

Formål med spørgsmål: Vi stillede ovenstående spørgsmål, i forlængelse af spørgsmål 9, for at se om de adspurgte kendte forskellen mellem en revisionspåtegning og en review-erklæring.

Forventning til svar: Vores forventning var, at ca. 50% af de adspurgte kendte forskellen på de to erklæringstyper.

Faktisk svar: Der er 25% af de adspurgte, der har svaret "Ja" til, at de kender forskellen mellem en revisionspåtegning og en review-erklæring.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Svarprocenten i "Ja" er i dette spørgsmål væsentlig lavere end vores forventninger. Det tyder på, at erklæringsmodtagerne har begrænset kendskab til forskellen mellem de to typer af erklæringer. Dette kan være medvirkende til, at de ikke er klar over, hvilke arbejdshandlinger revisor har foretaget, og dermed hvilken grad af sikkerhed erklæringen udtrykker. Dette kan i værste fald betyde, at der træffes beslutninger på et forkert beslutningsgrundlag.

De adspurgte, der har svaret "JA", har anført nogle forskelle på revisionspåtegninger og review-erklæringer. Vurderet på baggrund af de nævnte forskelle tyder det dog på, at erklæringsmodtagernes kendskab er meget begrænset, idet der er mange svar, der, efter vores opfattelse, bestemt ikke udtrykker forskelle vedrørende de to erklæringstyper.

11. I hvor høj grad overvejer du, hvilken type af revisorerklæring (eksempelvis revisionspåtegning eller review-erklæring) du anmoder om?

SVARMULIGHED	Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav
FAKTISK SVAR	5,9%	29,4%	47,1%	17,6%
FORVENTET SVAR	5%	20%	60%	15%

Formål med spørgsmål: Spørgsmålet er stillet med henblik på at opnå en forståelse for, i hvor høj grad erklæringsmodtagerne overvejer, hvilken erklæring de anmoder om. Dette kan samtidig indikere, om de adspurgte har kendskab til, at der er flere forskellige slags erklæringer.

Forventning til svar: Vores forventning var, at langt størstedelen i lav/mindre grad overvejede, hvilken erklæring de anmodede om. I forbindelse med vores gennemgang af standarderklæringer i afsnit 6, fandt vi ud af, at det sjældent var anført i erklæringerne, hvilken arbejde revisor skulle udføre. Ud fra svarprocenten i spørgsmål 10 tyder det desuden på, at mange erklæringsmodtager ikke har kendskab til forskellene på erklæringerne, hvorfor vi ikke mener, de har de bedste forudsætninger for at kunne vurdere, hvilken erklæring de skal anmode hvervgiver og revisor om.

Faktisk svar: Erklæringsmodtagernes svar er meget forskellige i dette spørgsmål. Det mest bemærkelsesværdige er, at 29,4% af erklæringsmodtagerne svarer, at de i høj/middel grad overvejer, hvilken erklæring de anmoder om. De giver herved udtryk for, at de indirekte kender de forskellige former for erklæringer.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Vores forventninger til fordelingen af svarprocenter var næsten i overensstemmelse med det faktiske resultat. Som nævnt ovenfor tyder det dog på, at erklæringsmodtagerne overvejer, hvilken erklæring der anmodes om. Dette giver sig dog ikke til udslag i de standarderklæringer, der sendes ud, jf. afsnit 6.

12. Har du kendskab til forskellen på en modificeret revisionspåtegning og en "blank" revisionspåtegning?

SVARMULIGHED	Ja	Nej
FAKTISK SVAR	74,1%	25,9%
FORVENTET SVAR	75%	25%

Formål med spørgsmål: Vi stillede ovenstående spørgsmål for at undersøge, hvorvidt de adspurgte har kendskab til forskellen mellem en modificeret revisionspåtegning og en "blank" revisionspåtegning.

Forventning til svar: Vores forventning var, at ca. 75% af de adspurgte kendte forskellen på disse to begreber. Det var vores opfattelse, at udtrykket "blank" er et udtryk som bruges ofte, hvorimod udtrykket "modificeret" ikke anvendes i nær samme grad og derfor kan være svært at definere for folk, der ikke har indgående kendskab til regnskab og revision.

Faktisk svar: Der er 74,1% af erklæringsmodtagerne, der har svaret "Ja" til, at de kender forskellen mellem "blank" og modificeret påtegning.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Det faktiske svar ligger på niveau med vores forventninger, og det tyder derfor på, at det er begreber, som bliver anvendt af andre end blot revisorer og fagfolk indenfor revision - og regnskabsområdet.

13. Hvis "JA" i spørgsmål 8, hvad betyder en "blank" påtegning?

- At der ikke er forhold i virksomheden, som for regnskabslæseren kræver ekstra opmærksomhed og/eller nærmere undersøgelse,
- ingen bemærkninger,
- ikke er blevet bekendt med forhold, der afkræfter, at årsrapporten giver et retvisende billede,
- ingen forbehold,
- at det er i overensstemmelse med regnskabslovgivningen,

- primært supplerende oplysninger efter konklusionen,
- ingen påtegning.

Formål med spørgsmål: Ovenstående spørgsmål stillede vi for at foretage kontrol af, om erklæringsmodtagerne har svaret ærligt på spørgsmål 12.

Forventning til svar: Vores forventning var, at de der havde skrevet "JA" i spørgsmål 12 havde oplyst, hvad en "blank" påtegning betyder.

Faktisk svar: De faktiske forklaringer med undtagelse af de sidste to viser, at erklæringsmodtagerne har forståelse for, hvad en "blank" revisionspåtegning betyder. De sidste to forklaringer karakteriserer absolut ikke en "blank" revisionspåtegning, men er snarere udtryk for forhold, der udløser en modificeret påtegning.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Se ovenstående forklaring.

14. Kender du til begreberne: Høj grad af sikkerhed, begrænset sikkerhed og ingen sikkerhed i revisorerklæringer?

SVARMULIGHED	Ja	Nej
FAKTISK SVAR	5,2%	94,8%
FORVENTET SVAR	25%	75%

Formål med spørgsmål: Vi stillede dette spørgsmål for at undersøge, hvor stort kendskabet til begreberne var blandt erklæringsmodtagerne.

Forventning til svar: Vores forventning var, at ca. 25% af de adspurgte kendte til de tre begreber. Begreberne bliver nævnt i de erklæringer, som revisor udarbejder, så erklæringsmodtagerne har højst sandsynligt tidligere stiftet bekendtskab med begreberne. Dette forudsætter naturligvis, at erklæringsmodtagerne har læst de erklæringer, der modtages fra revisor.

Faktisk svar: Der er 5,2% af de adspurgte, der har svaret, at de kender de tre begreber.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Det var overraskende at erfare, at kun 5% af erklæringsmodtagerne kendte til begreberne. Begreberne udtrykker, hvilken grad af sikkerhed revisors arbejdshandlinger giver i den konkrete erklæringsopgave. Der er således stor forskel på, om der udtrykkes høj grad af sikkerhed eller ingen grad af sikkerhed i erklæringen. I spørgsmål 7 gav størstedelen af erklæringsmodtagerne udtryk for, at de havde læst og forstået de erklæringer, som revisor selv havde udarbejdet. Vi er dog af den opfattelse, at såfremt erklæringsmodtagerne i overvejende grad ikke kender betydningen af begreberne, så mangler disse i højeste grad forståelse for, hvad erklæringen giver udtryk og sikkerhed for.

15. I hvor høj grad føler du, at dine kollegaer (som jævnligt anmoder om revisorerklæringer) har kendskab til forskellen på en revisionspåtegning og en review-erklæring?

SVARMULIGHED	Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav
FAKTISK SVAR	0%	35,4%	47,1%	17,5%
FORVENTET SVAR	10%	40%	40%	10%

Formål med spørgsmål: Spørgsmålet er stillet med henblik på at opnå en forståelse for, i hvor høj grad erklæringsmodtagerne føler, at deres kollegaer har kendskab til forskellen på de to erklæringstyper. Spørgsmålet er desuden medvirkende til at signalere, om erklæringsmodtagerne selv vurderer, at der generelt er manglende viden på dette område.

Forventning til svar: Vores forventning var, at langt størstedelen i "Høj/middel" og "Lav/middel" grad føler, at deres kollegaer har kendskab til forskellen. Det er vores forhåbning, at de folk der anmoder om erklæringer har kendskab til området.

Faktisk svar: Erklæringsmodtagernes svar er meget forskellige i dette spørgsmål, dog er det bemærkelsesværdigt, at næsten 20% af erklæringsmodtagerne har anført, at de i lav grad

føler, at deres kollegaer har kendskab til forskellen. Det er en forholdsvis stor procentandel, og dette kan indikere, at erklæringsmodtagerne generelt har behov for yderligere viden på erklæringsområdet.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Vores forventninger til fordelingen af svarprocenter var næsten i overensstemmelse med det faktiske resultat. Det tyder dog på, ud fra ovenstående afsnit, at erklæringsmodtagerne vurderer, at deres kollegaers viden ikke er tilstrækkeligt på erklæringsområdet. Dette er lidt bekymrende, da erklæringerne ofte bliver anvendt (eller burde blive anvendt) som beslutningsgrundlag for vigtige afgørelser.

16. I hvor høj grad fornemmer du, at revisor har kendskab til forskellen på en revisionspåtegning og en review-erklæring?

SVARMULIGHED	Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav
FAKTISK SVAR	27,8%	49,7%	22,5%	0%
FORVENTET SVAR	80%	20%	0%	0%

Formål med spørgsmål: Spørgsmålet er stillet med henblik på at opnå en forståelse af, i hvor høj grad erklæringsmodtagerne føler, at revisor har kendskab til forskellen. Det er revisor, der udarbejder begge erklæringstyper, og spørgsmålet kan således indikere, hvorvidt erklæringsmodtagerne har tillid til revisors faglige viden.

Forventning til svar: Vores forventning var, at langt størstedelen af de adspurgte i meget høj grad vurderede, at revisor har kendskab til forskellen. Revisor er den person, der bør have størst viden på området, i kraft af både uddannelse samt det forhold, at denne er offentlighedens tillidsrepræsentant. Omverdenen bør kunne stole på revisors udførte arbejde og faglige viden – ellers ser det ikke godt ud for den samlede revisorstands fremtidige funktion.

Faktisk svar: Det modtagne svar er meget forskellige i dette spørgsmål, dog er det bemærkelsesværdigt, at kun ca. 28% mener, at revisor i ”meget høj” grad har kendskab til forskellen, og at ca. 23% vurderer, at revisor kun i "Lav/middel" grad har kendskab til forskellen.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Det er til vores store overraskelse kun 28%, der mener, at revisor i ”meget høj” grad har kendskab til forskellen. Afgivelse af erklæringer er en væsentlig del af revisors funktion, og det må derfor formodes at revisor kender de gældende regler. Desuden er det overraskende, at 23% mener, at revisor i kun "Lav/middel" grad har kendskab til forskellen. Dette tyder på, at erklæringsmodtagerne ikke har særlig stor tillid til revisors viden på området, og dette er efter vores opfattelse, noget der skal tages alvorligt. Revisor kan ikke fungere som offentlighedens tillidsrepræsentant, såfremt folk ikke har tillid til dennes faglige viden.

17. I hvor høj grad har du tillid til at revisors revisionspåtegning/revisorerklæring er retvisende i forhold til de faktiske forhold – dvs. stoler du på, at revisor har gjort sit arbejde korrekt i forhold til de retningslinier, der er givet revisor?

SVARMULIGHED	Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav
FAKTISK SVAR	14,8%	79,7%	5,5%	0%
FORVENTET SVAR	80%	20%	0%	0%

Formål med spørgsmål: Spørgsmålet er stillet med henblik på at opnå en forståelse af, i hvor høj grad erklæringsmodtagerne føler, at revisor har udført sit arbejde i henhold til lovgivningen mv.

Forventning til svar: Vores forventning var, at langt størstedelen af de adspurgte i meget høj grad føler, at revisor har udført sit arbejde i overensstemmelse med lovgivningen. Revisor er, som tidligere nævnt, den person, der bør have størst viden på området og er samtidig offentlighedens tillidsrepræsentant.

Faktisk svar: Erklæringsmodtagernes svar er endnu engang meget forskellige i dette spørgsmål, dog er det bemærkelsesværdigt, at ca. kun 15% mener, at revisor i meget høj grad har udført sit arbejde i henhold til lovgivningen. Svarene har samme tendens som svarene i spørgsmål 16. I nærværende spørgsmål vurderer erklæringsmodtagerne dog, at revisor i "Høj/middel" grad udfører arbejdet i henhold til de udstukne retningslinier.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Svarfordelingen har samme tendens som i spørgsmål 16. Erklæringsmodtagerne er ikke overbevist om, at revisor i høj grad gør sit arbejde ordentlig, og det må betyde, at tilliden til revisorerne er svækket på nogle områder. Revisor har imidlertid alle muligheder for at være opdateret med hensyn til gældende lovgivning, og ud fra denne betragtning bør revisor også kunne udføre arbejdet i overensstemmelse hermed. Dette forhold har erklæringsmodtagerne kendskab til, og til trods herfor, er erklæringsmodtagerne alligevel ikke i høj grad overbevist om, at revisor gør sit arbejde ordentligt.

18. I hvor høj grad mener du, at jeres standardrevisorerklæringer opfylder de krav, som revisor i henhold til Revisorloven og Erklæringsbekendtgørelsen, er underlagt?

SVARMULIGHED	Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav
FAKTISK SVAR	9,1%	45,5%	45,4%	0%
FORVENTET SVAR	40%	40%	20%	0%

Formål med spørgsmål: Spørgsmålet er stillet med henblik på at opnå en forståelse for, i hvor høj grad de adspurgte vurderer, at de standarderklæringer der udsendes (som de selv udsender) opfylder lovgivningen på erklæringsområdet.

Forventning til svar: Vores forventning var, at langt størstedelen i "meget høj" grad og "høj/middel" grad føler, at deres standarderklæringer opfylder lovgivningens krav. Vores gennemgang af standarderklæringer i afsnit 6 viste, at mange erklæringsmodtagere udsender standarderklæringer, og dette må efter vores opfattelse gøres ud fra den betragtning, at de mener, at erklæringerne er korrekte i henhold til lovgivningens og faglige standarders krav.

Faktisk svar: Erklæringsmodtagernes svar er igen meget forskellige i dette spørgsmål, dog er det bemærkelsesværdigt, at kun ca. 9% mener, at standarderklæringerne i ”meget høj” grad opfylder lovgivningen. Ligeledes er der forholdsvis stor andel, der mener, at de kun i ”lav/middel” grad opfylder lovgivningen.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Vores forventninger viser et væsentlig andet resultat end det faktiske svar. Det overrasker os, at der kun er 9%, som mener, at de standarderklæringer, de udsender, er i overensstemmelse med lovgivningens krav, og at ca. 45% mener, at de kun i ”lav/middel” grad opfylder lovgivningens krav. Noget tyder på, at erklæringsmodtagerne har kendskab til, at de erklæringer der udsendes, ikke er gode nok. Det kan derfor undre os, at de vælger at vedlægge en standarderklæring, når de adspurgte har kendskab til de åbenlyse mangler i forhold til lovgivningens bestemmelser. Erklæringsmodtagerne kunne, i stedet for at vedlægge en standarderklæring, vælge at skrive et følgebrev til hvervgiver, hvoraf det fremgik, at revisor skulle udfærdige en erklæring, der passede til den konkrete erklæringsopgave. Det skulle af følgebrevet fremgå, om der skulle udføres revision, review eller andre former for arbejdshandlinger fra revisors side.

19. *Har du kendskab til andre typer af revisorerklæringer, såsom erklæring vedrørende "Aftalte arbejdshandlinger" og "Assistance med regnskabsopstilling"?*

SVARMULIGHED	Ja	Nej
FAKTISK SVAR	34,5%	65,5%
FORVENTET SVAR	20%	80%

Formål med spørgsmål: Vi stillede dette spørgsmål for at undersøge hvor udbredt kendskabet til andre erklæringer end revisionspåtegninger og review-erklæringer var.

Forventning til svar: Vores forventning var, at ca. 20% af de adspurgte havde kendskab til andre erklæringstyper. De mest anvendte erklæringer er formentlig revisionspåtegninger og review-erklæringer, hvorfor erklæringsmodtagernes kendskab til øvrige erklæringer udover disse må være begrænset.

Faktisk svar: Der er 34,5% af de adspurgte, der har svaret at de kender til disse to erklæringstyper.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Det kan tyde på, at kendskabet til disse erklæringer er mere udbredt end vores umiddelbare forventninger antydede. Kendskabet kan blandt andet være forårsaget af, at revisorerne ved flere lejligheder har udarbejdet disse to typer af erklæringer og sendt disse til erklæringsmodtagerne i stedet for de fremsendte standarderklæringer.

20. Hvis "JA" i spørgsmål 19 – har du så kendskab til hvilken grad af sikkerhed revisor udtrykker i disse erklæringer?

SVARMULIGHED	Ja	Nej
FAKTISK SVAR	16,7%	83,3%
FORVENTET SVAR	5%	95%

Formål med spørgsmål: Dette spørgsmål stillede vi for at undersøge om erklæringsmodtagerne har kendskab til, hvilken grad af sikkerhed disse to typer af erklæringer udtrykker. Spørgsmålet kan ses i sammenhæng med spørgsmål 14, hvor vi spurgte, om de kendte til begreberne, høj grad, begrænset og ingen sikkerhed i erklæringerne.

Forventning til svar: Vores forventning var, at ca. 5% af de adspurgte havde kendskab til hvilken grad af sikkerhed, disse to typer udviser. Svarprocenten viste i spørgsmål 14, at få havde kendskab til begreberne, så vi vurderede, at sandsynligheden for at de svarede "JA" i dette spørgsmål var lille.

Faktisk svar: Der er 16,7% af erklæringsmodtagerne, der har svaret, at de havde kendskab til hvilken grad af sikkerhed, de to typer af erklæringer udtrykte.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Svarprocenten i ”Ja” ligger højere end vores forventninger. Det tyder på, at de adspurgte trods alt har en anelse kendskab til, hvilken grad af sikkerhed erklæringerne udtrykker, og det til trods for at kun 5% har svaret, at de kender begreberne i spørgsmål 14. Det kan derfor være svært entydigt at konkludere, om erklæringsmodtagerne har kendskab til, og forståelse for begreberne, høj grad af sikkerhed, begrænset sikkerhed og ingen sikkerhed - eller om erklæringsmodtagerne blot har læst om begreberne i de to typer af erklæringer uden sikkerhed.

21. Har du kendskab til mulige konsekvenser (ansvarstyper/strafferamme) for revisor ved mangelfuld/fejlagtig erklæringsafgivelser?

SVARMULIGHED	Ja	Nej
FAKTISK SVAR	15,2%	84,8%
FORVENTET SVAR	50%	50%

Formål med spørgsmål: Vi stillede dette spørgsmål for at se, om erklæringsmodtagerne kendte til de konsekvenser, som revisor kunne blive udsat for, såfremt denne uarbejdede en mangelfuld/fejlagtig erklæring.

Forventning til svar: Vores forventning var, at ca. halvdelen af de adspurgte havde kendskab til mulige konsekvenser, såfremt revisor ikke havde gjort sit arbejde ordentlig. Man hører relativt ofte i både udenlandske og danske medier, at revisorer kommer i søgelyset, fordi de ikke har udført deres arbejde ordentligt – i sidste instans giver det sig til udtryk i fejlagtige/mangelfulde erklæringer med alvorlige konsekvenser for revisor til følge.

Faktisk svar: Der er 15,2% af de adspurgte, der har svaret at de kender til mulige konsekvenser.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Svarprocentfordelingen tyder på, at erklæringsmodtagerne ikke har særligt godt kendskab til de konsekvenser, som revisor kan blive udsat for. Det er noget overraskende, da der inden for de senere år er kommet mere

fokus på revisors funktion og ansvar - især i forbindelse med et par større retssager i USA, hvor flere revisorer er blevet dømt relativt hårdt for deres mangelfulde/fejlagtige arbejde.

7.4.3 Kortfattet opsummering af de vigtigste elementer i spørgeskemaundersøgelsen (banker, forsikringsselskaber mv.)

I forbindelse med gennemgangen af de modtagne svar på de udsendte spørgeskemaer, har vi konstateret, at vores forventninger ikke i alle tilfælde var på niveau med de faktiske svar. Svarene har i nogle tilfælde overrasket os negativt og påvist, at der plads til forbedringer, eksempelvis med hensyn til kommunikation mellem revisor og erklæringsmodtager.

Vi kunne indledningsvis konstatere, at størstedelen af de adspurgte havde efterspurgt og læst en revisorerklæring, hvilket gjorde, at vores stikprøvestørrelse var repræsentativ og anvendelig. Dermed var der grundlag for at resten af spørgsmålene i spørgeskemaet kunne besvares af de udvalgte erklæringsmodtagere.

Det viste sig, at standarderklæringer var et udbredt fænomen, og over halvdelen af de adspurgte erklæringsmodtagere vedlægger almindeligvis den ”selvgjorte” standarderklæring med henblik på at få revisors underskrift herpå. Svarene viste, at revisor i langt de fleste tilfælde anvender disse standarderklæringer. Det skal dog retfærdigvis nævnes, at der også var en del revisorer, der selv udarbejdede erklæringer til erklæringsmodtagerne. Størstedelen af de adspurgte erklæringsmodtagere svarede, at de overvejede hvilke typer af erklæringer de efterspurgte, men det blev ved overvejelserne, for de vedlagde altid standarderklæringen, der typisk ikke på nogen måde indikerer, hvilken type erklæring, der efterspørges. Erklæringsmodtagerne svarede i vid udstrækning, at disse har kendskab til at standarderklæringerne ikke overholder hverken lovgivning eller RS'erne – det kan undre os, at standarderklæringerne udsendes til trods for at erklæringsmodtager har kendskab til de åbenlyse mangler heri.

Der er på baggrund af spørgeskemaundersøgelsen ikke noget der tyder på, at de revisorerklæringer, som revisor selv udarbejder, er vanskelige at forstå for de adspurgte. Det kan blandt andet som følge heraf undre os, hvorfor standarderklæringerne vedlægges. Det er derudover tankevækkende, at adskillige af de adspurgte svarede, at de ikke forstod

erklæringerne, og de samme erklæringsmodtagere svarede samtidig, at de ikke havde anmodet revisor om en forklaring herpå. Dette indikerer, at erklæringerne i visse tilfælde ikke tages alvorligt og reelt set ikke anvendes som en del af det samlede beslutningsgrundlag hos erklæringsmodtagerne – dette være sig i situationer, hvor erklæringsmodtager skal tage stilling til eksempelvis store tilskudsudbetalinger til hvervgiver. Det kunne umiddelbart tyde på, at revisorerklæringerne i disse situationer blot skal rekvireres for at overholde formalia i den interne forretningsgang hos erklæringsmodtager.

De adspurgte have forholdsvis godt kendskab til forskellen mellem revision og gennemgang af et regnskab, men kendskabet til forskellen på en revisionspåtegning og en review-erklæring var forholdsvis beskedent.

Et vigtigt begreb i erklæringsøjemed er den grad af sikkerhed, som erklæringerne udtrykker. Det viste sig, at det kun var en meget lille andel af de adspurgte, som havde kendskab til begrebet ”graden af sikkerheden”. Der er tale om den sikkerhed, som erklæringsmodtager bør være opmærksom på, når revisorerklæringen fungerer som en del af det samlede beslutningsgrundlag for vigtige beslutninger hos erklæringsmodtager. Graden af sikkerhed er et produkt af, hvilket stykke arbejde revisor har udført – dvs. hvor omfattende har revisors arbejdshandlinger været – desto flere arbejdshandlinger, desto større grad af sikkerhed (forudsat at revisor når frem til en konklusion).

De adspurgte vurderede endvidere ikke, at deres kollegaers viden på erklæringsområdet var tilstrækkelig, så det kunne tyde på, at erklæringsområdet er et område, der bør fokuseres yderligere på. Desuden mente under halvdelen af de adspurgte ikke, at revisor i meget høj grad havde kendskab til forskellen på en revisionspåtegning og en review-erklæring – til trods for at afgivelse af især disse to typer af erklæringer tilhører revisors absolutte kernekompetencer. Derudover var der kun 25% af erklæringsmodtagerne, der vurderede, at revisors erklæringer i høj grad var retvisende og i overensstemmelse med gældende retningslinier på erklæringsområdet.

7.5 Spørgeskemaer til hvervgivere

7.5.1 *Indledning*

I forbindelse med vores spørgeskemaundersøgelse udsendte vi 100 spørgeskemaer til virksomheder i Danmark, og vi har modtaget svar fra 68, svarende til 68%. Vi havde forventet en lavere svarprocent, da vi ikke havde haft telefonisk kontakt med virksomhederne på forhånd og derved ikke havde haft mulighed for at uddybe indholdet i det brev, som vi udsendte sammen med spørgeskemaet. Vi kan dog håbe på, at det var hovedopgavens emne og problemstilling, som gjorde det interessant for virksomhederne at deltage i undersøgelsen.

Vi besluttede at udsende spørgeskemaerne til 100 tilfældigt udvalgte (jf. dog enkelte kriterier i det følgende) virksomheder, der har en omsætning på over 100 mio. kr. om året – 20 børsnoterede virksomheder og 80 unoterede virksomheder. Virksomhederne er geografisk placeret i hele Danmark og både handels- og produktionsvirksomheder er medtaget i undersøgelsen. Vi har filtreret og udpeget virksomhederne ved hjælp af "Greens Online"'s virksomhedsdatabase.

Vi valgte at koncentrere os om virksomheder med en relativ høj omsætning, idet disse virksomheder ofte har større økonomiafdelinger, der har stiftet bekendtskab med revisorerklæringer adskillige gange.

Spørgeskemaet blev sendt til den ansvarlige i økonomiafdelingen (regnskabschef/økonomichef). Dette blev primært gjort for at vække mest mulig interesse omkring spørgeundersøgelsen – og til dels fordi det ofte er denne person, der har ansvaret for at medarbejderne er fagligt opdateret. Det er endvidere typisk den økonomiansvarlige, der har ansvaret for gennemgang af revisionspåtegninger og revisorerklæringer i øvrigt.

Det var umiddelbart forventeligt, at hvervgiveren, herunder den økonomiansvarlige, havde kendskab til, hvilke typer af erklæringer der findes. Desuden var det forventeligt, at denne personkreds havde kendskab til hvilke regler revisor er underlagt i forbindelse med erklæringsafgivelse. I nedenstående afsnit vil vi gennemgå og analysere de modtagne svar.

7.5.2 Analytisk gennemgang af spørgeskema med tilhørende svar

Nedenstående gennemgang har med udgangspunkt i de udsendte spørgeskemaer og de modtagne svar til hensigt at analysere omfanget af virksomhedsledelsernes kendskab til revisionspåtegninger/erklæringer, forskellen på disse samt hvilken grad af sikkerhed de udtrykker.

Virksomhedsledelserne er, i lighed med erklæringsmodtagerne, i princippet ikke forpligtet til at være faglig opdateret, men efter vores opfattelse bør hvervgiveren som minimum have kendskab til, hvilke typer af RS'er der findes, og hvad de enkelte erklæringer indeholder, og hvilken grad af sikkerhed de udtrykker. Det er virksomheden, der har ansvaret for de oplysninger, som denne videregiver til revisor, når revisor skal udføre konkrete arbejdshandlinger og på baggrund heraf afgive en erklæring.

Spørgeskemaet er, i lighed med de to foregående spørgeskemaer, konstrueret med henblik på at opnå et overordnet kendskab til virksomhedsledelsernes viden om revisionspåtegninger og erklæringer, og om hvorvidt de kender forskellen på de forskellige typer af erklæringer, der findes. Validiteten af svarene er således i en vis udstrækning afhængig af den enkelte persons ærlighed – der er dog i spørgeskemaet for enkelte spørgsmåls vedkommende indbygget en form for krydscheck af svarene – dvs. såfremt svareren ikke svarer ærligt i starten af spørgeskemaet, kan han/hun blive ”fanget” af dette svar længere nede i spørgeskemaet. Formålet med de enkelte spørgsmål er oplyst i nedenstående gennemgang.

I relation til at analysere og vurdere de modtagne svar, har vi i forbindelse med udsendelse af spørgeskemaerne, i lighed med de to andre spørgeskemaer, fastsat estimater for svarene på de enkelte spørgsmål – dvs. fastsat et skøn for på hvilket niveau hvervgiverens kendskab til det enkelte spørgsmål bør ligge – naturligvis under hensyntagen til hvervgiverens faglige viden indenfor samme område. Estimaterne er sammenholdt med de faktiske svar fra hvervgiveren, og det er således muligt at foretage en analyse af de modtagne svar og samtidig hermed foretage en sammenligning med forventede svar.

Vi vil på baggrund af den analytiske gennemgang af svarene afslutningsvis opsummere de væsentligste hovedtræk fra spørgeskemaundersøgelsen, ligesom vi i delkonklusionen til afsnit 7, om nødvendigt, har til hensigt at komme med vores bud på, hvorledes

virksomhedsledelsernes kendskab til revisionspåtegninger/erklæringer, forskellen på disse samt hvilken grad af sikkerhed de udtrykker, kan udbredes endnu mere effektivt.

-----§-----

1. *Læser du altid revisionspåtegningen i jeres virksomheds årsrapport?*

SVARMULIGHED	Ja	Nej
FAKTISK SVAR	95,7%	4,3%
FORVENTET SVAR	90%	10%

Formål med spørgsmål: Vi stillede ovenstående spørgsmål for at undersøge, hvorvidt de ansvarlige økonomimedarbejdere læser revisionspåtegningen i regnskabet.

Forventning til svar: Vores forventning til svaret var, at ca. 90% af de adspurgte læser påtegningen. Påtegningen er det sted i regnskabet, hvor revisor afgiver sin konklusion vedrørende den foretagne revision og herunder udtaler sig om det retvisende billede i forhold til virksomhedens finansielle stilling mv.. Det er derfor, efter vores opfattelse, forventeligt, at stort set alle hvervgivere, herunder de økonomiansvarlige medarbejdere, konsekvent læser revisionspåtegningen.

Faktisk svar: Der er 95,7% af hvervgiverne, der har svaret, at de læser påtegningen i regnskabet.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Vores forventninger stemmer overens med den faktiske svarprocent, og det viser, at langt de fleste hvervgivere læser påtegningen - også selv om form og indhold muligvis ikke er ændret siden aflæggelse af det seneste regnskab.

2. Hvis "JA" i spørgsmål 1 – i hvor høj grad forstår du revisionspåtegningens indhold ?

SVARMULIGHED	Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav
FAKTISK SVAR	58,7%	41,3%	0%	0%
FORVENTET SVAR	40%	50%	10%	0%

Formål med spørgsmål: Spørgsmålet er stillet med henblik på at opnå en forståelse for, i hvor høj grad hvervgiver forstår betydningen af revisionspåtegningen.

Forventning til svar: Vores forventning var, at langt størstedelen i meget høj grad eller i høj/middel grad forstår indholdet i revisionspåtegningerne. Påtegningerne er, især i tilfælde af modifikationer, ofte skrevet i et noget fagligt sprog og kan derfor til tider være vanskelige at læse og forstå.

Faktisk svar: Svarene viste, at alle de adspurgte i "Meget høj grad" og "Høj/middel grad" forstår indholdet i revisionspåtegningerne. Ingen af de adspurgte har svaret i "Lav/middel grad" og "Meget lav grad" - så det tyder på, at alle adspurgte forstår indholdet.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Vores forventninger stemmer fint overens med de faktiske svar, idet alle svarede, at de i meget høj grad eller høj/middel grad forstår indholdet i revisionspåtegningen.

3. I hvor høj grad har revisor, eventuelt i forbindelse med regnskabsgennemgangen, gennemgået revisionspåtegningens indhold med selskabets ledelse?

SVARMULIGHED	Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav
FAKTISK SVAR	19,2%	40,4%	25,5%	14,9%
FORVENTET SVAR	50%	40%	10%	0%

Formål med spørgsmål: Ovenstående spørgsmål stillede vi for at undersøge, om revisorerne tager sig tid til at gennemgå påtegningen med ledelsen.

Forventning til svar: Vores forventning var, at langt størstedelen i "Meget høj" og "Høj/middel" grad ville svarede, at deres revisor gennemgår indholdet i revisionspåtegningen med dem. Påtegningen er en vigtig bestanddel af regnskabet, da det er revisors erklæring på om regnskabet udviser et retvisende billede.

Faktisk svar: De adspurgtes svar er meget forskellige i dette spørgsmål. Det er dog bemærkelsesværdigt, at ca. 40% har svaret, at revisor i "Lav/middel grad" og "Meget lav grad" gennemgår påtegningen med ledelsen.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Vi er meget overrasket over, at ca. 40% af de adspurgte svarede, at revisor mere eller mindre ikke gennemgår revisionspåtegningen med ledelsen. Vi mener, at det er revisors pligt at gennemgå både påtegning og regnskabet i øvrigt med ledelsen, da påtegningen, som anført ovenfor, er en vigtig bestanddel af det samlede regnskab. Påtegningen er desuden det element i årsrapporten, som omverdenen primært har at forholde sig til, når denne skal vurdere, hvorvidt regnskabet er retvisende eller ej.

4. Har du kendskab til forskellen på en modificeret revisionspåtegning og en "blank" påtegning?

SVARMULIGHED	Ja	Nej
FAKTISK SVAR	85,1%	14,9%
FORVENTET SVAR	100%	0%

Formål med spørgsmål: En "blank" påtegning er en påtegning uden forbehold eller supplerende oplysninger. Det er efter vores opfattelse essentielt for hvervgiveren at kende forskellen på disse to overordnede typer af revisionspåtegninger, hvorfor dette spørgsmål er stillet.

Forventning til svar: Vores forventning var, at alle adspurgte kendte forskellen på de to typer af påtegninger. Hvervgiveren har blandt andet ansvaret for virksomhedens økonomiske forhold, og det er derfor forventeligt, at denne personkreds har kendskab til forskellen på en ”blank” påtegning og en modificeret påtegning.

Faktisk svar: Der er 85,1% af de adspurgte, der har svaret, at de kender forskellen på de to overordnede typer af revisionspåtegninger.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Vores forventninger stemmer ikke overens med den faktiske svarprocent, hvilket overrasker os. Svarene indikerer, at det ikke er alle hvervgiver, der har kendskab til den indholdsmæssige betydning af udtrykkene ”modificeret” påtegning og ”blank” revisionspåtegning. Udtrykket modificeret påtegning anvendes muligvis ikke særligt ofte, hvorimod udtrykket ”blank” påtegning er hyppigt anvendt indenfor regnskab, revision og økonomistyring. Såfremt hvervgiverne ikke har tilstrækkeligt kendskab til forskellen på de to begreber, bør det efter vores opfattelse, blandt andet være revisors opgave at informere dem herom.

5. Hvis ”JA” i spørgsmål 4, hvad betyder en ”blank” påtegning?

- Uden forbehold og supplerende oplysninger,
- regnskabet er retvisende,
- ingen særlige forhold at påpege,
- at regnskabet opfylder de krav der stilles i lovgivningen,
- ingen bemærkninger,
- revisor vil ikke lægge navn til,
- going concern er opfyldt.

Faktisk svar: Det tyder på, at de adspurgte, som svarede ”ja” i spørgsmål 4 har kendskab til hvad en ”blank” påtegning indebærer, jf. ovenstående svar - dog med undtagelse af svaret ”Revisor vil ikke lægge navn til”. Revisor har almindeligvis ingen problemer med at lægge navn til en ”blank” påtegning, da det er en påtegning uden forbehold og supplerende oplysninger.

6. I hvor høj grad føler du, at hvervgiveren har indflydelse på indholdet i den revisionspåtegning, som revisor afgiver i årsrapporten?

SVARMULIGHED	Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav
FAKTISK SVAR	6,4%	38,3%	31,9%	23,4%
FORVENTET SVAR	0%	10%	60%	30%

Formål med spørgsmål: Vi stillede ovenstående spørgsmål for at undersøge, hvor stor indflydelse hvervgiveren har i forbindelse med revisors afgivelse af revisionspåtegningen.

Forventning til svar: Vores forventning til svaret var, at hvervgiveren i overvejende grad ville svar, at de ikke havde indflydelse på indholdet i revisors påtegning, da det er revisors konklusion på den foretagne revision.

Faktisk svar: De adspurgtes svar er meget forskellige i dette spørgsmål. Det er dog bemærkelsesværdigt, at næsten halvdelen af de adspurgte har svaret, at de i "Meget høj grad" og "Høj /middel grad" har indflydelse på indholdet i revisors påtegning.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: At næsten halvdelen af de adspurgte har svaret, at de har indflydelse på indholdet var overraskende for os. Revisors påtegning er revisors værktøj til at formidle eventuelle forbehold/supplerende oplysninger ud til omverden, og vi mener derfor ikke, at hvervgiveren bør have indflydelse på indholdet. Såfremt revisor ønsker at fremhæve forhold i påtegningen, som ledelsen er uenig i - så skal revisor fremhæve disse uanset uenigheden. Hvervgiveren har naturligvis indirekte indflydelse på revisionspåtegningen – eksempelvis for så vidt angår tvivlsomme værdiansættelser af eksempelvis varelagre, igangværende arbejder og goodwill. Såfremt revisor i forbindelse med sin revision vurderer, at disse poster i væsentlig grad er værdiansat for højt, kan hvervgiveren naturligvis vælge at foretage nedskrivning af disse og dermed isoleret set undgå en modificeret påtegning.

7. *Såfremt dit svar i spørgsmål 6 er enten "Meget høj" eller "Høj/middel" – I hvor høj grad vurderer du da, at det er acceptabelt, at revisor lader sig påvirke af hvervgiverens formuleringforslag til revisionspåtegningen?*

SVARMULIGHED	Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav
FAKTISK SVAR	4,5%	50,1%	31,8%	13,6%
FORVENTET SVAR	10%	20%	60%	10%

Formål med spørgsmål: Spørgsmålet skal ses i sammenhæng med spørgsmål 6. Vi ønsker at undersøge, om hvervgiveren vurderer, at det er acceptabelt, at denne kan påvirke revisors formuleringer i revisionspåtegningen.

Forventning til svar: Vores forventning til svarene var, at hvervgiverne i mindre grad synes, at det er acceptabelt at revisor lader sig påvirke.

Faktisk svar: De adspurgtes svar er endnu engang meget forskellige. Det er dog bemærkelsesværdigt, at over halvdelen af de adspurgte har svaret, at de i "Meget høj grad" eller i "Høj/middel grad" synes, at det er acceptabelt, at revisor lader sig påvirke af hvervgiverens ønsker i relation til formulering af revisionspåtegningen.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Set fra hvervgiverens side, kan det være en stor fordel at have indflydelse på formuleringerne i revisionspåtegningen. På den måde, kan virksomhedens regnskab muligvis fremstå væsentlig bedre og mere retvisende, end det egentlig burde. Det er bemærkelsesværdigt, at revisor i den grad lader sig påvirke af hvervgiveren. Revisor er forpligtet til at følge lovgivningen, og bør derfor ikke lade sig påvirke af hvervgiveren – revisor er som bekendt offentlighedens tillidsrepræsentant og derfor ikke virksomhedens repræsentant i forbindelse med erklæringsafgivelse.

8. Har du kendskab til andre typer af revisorerklæringer end revisionspåtegninger – eksempelvis "Review-erklæringer", "Assistance med regnskabsopstilling" eller "Aftalte arbejdshandlinger"?

SVARMULIGHED	Ja	Nej
FAKTISK SVAR	63,2%	36,8%
FORVENTET SVAR	50%	50%

Formål med spørgsmål: Vi ønskede at undersøge hvor stort kendskabet til de forskellige typer af erklæringer var.

Forventning til svar: Vores forventning var, at ca. halvdelen af de adspurgte havde kendskab til andre typer af erklæringer end revisionspåtegninger. Især i kraft af hvervgiverens position i forhold til virksomhedens økonomi, er det forventeligt, at denne har stiftet bekendtskab med andre typer af erklæringer end revisionspåtegninger.

Faktisk svar: Der er 63,2% af virksomhedslederne, der har svaret, at de har kendskab til andre typer af erklæringer end revisionspåtegninger.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Vores forventninger stemmer næsten overens med den faktiske svarfordeling. Det viser sig, at kendskabet til andre typer af erklæringer udover revisionspåtegningen, er bedre end vores forudsigelser. Dette må alt andet lige betyde at udbredelsen af disse erklæringer er stor og at erklæringerne bliver anvendt i praksis.

9. *Kender du forskellen på revisors revision af et regnskab og revisors gennemgang (review) af et regnskab?*

SVARMULIGHED	Ja	Nej
FAKTISK SVAR	66,4%	33,6%
FORVENTET SVAR	50%	50%

Formål med spørgsmål: Ovenstående spørgsmål stillede vi for at undersøge, om de adspurgte havde kendskab til forskellen på revision og gennemgang af et regnskab.

Forventning til svar: Vores forventning var, at ca. halvdelen af de adspurgte havde kendskab til forskellen på revision og review af et regnskab.

Faktisk svar: Der er 66,4% af de adspurgte, der har svaret at de har kendskab til forskellen.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Kendskabet til forskellen mellem revision og review er noget større end vores forventninger og det må siges at være positivt, for det tilkendegiver, at hvervgiveren jævnligt stifter bekendtskab med de to former for begreber.

10. *Har du kendskab til forskellen mellem en revisionspåtegning og en review-erklæring?*

SVARMULIGHED	Ja	Nej
FAKTISK SVAR	46,8%	53,2%
FORVENTET SVAR	50%	50%

Hvis "JA" - nævn da eventuelt nogle af de vigtigste forskelle nedenfor:

- Den reelle forskel er ikke særlig stor, bortset fra regningen og muligheden for at sagsøge revisor,

- Review – ikke revision, kun gennemgang og ikke dybdegående,
- Revision – revisor udtaler sig om, hvorvidt regnskabet er retvisende, review – revisor udtaler, at der er mindre grad af sikkerhed ved regnskabet,
- Revisionshandlingerne er forskellige,
- Revision – mere dybdegående kontrol af bilagsmateriale, antallet af stikprøver er større,
- Tidsanvendelse,
- Graden af sikkerhed.

Formål med spørgsmål: Ovenstående spørgsmål stillede vi med henblik på at undersøge om de adspurgte, der svarede "ja" i spørgsmål 9, rent faktisk kendte forskellen på de to erklæringstyper.

Forventning til svar: Vores forventning til svaret var, at ca. halvdelen af de adspurgte, i lighed med ovenstående spørgsmål, havde kendskab til forskellen på de to revisorerklæringer og dermed kunne nævne flere forhold, hvor der er forskel på de to erklæringstyper.

Faktisk svar: Der er 46,8% af hvervgiverne, der har svaret at de har kendskab til forskellen på erklæringerne.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Vores forventninger til procentfordelingen stemte i høj grad overens med de faktiske svar. Svarprocenten i "ja" er dog lavere i dette spørgsmål end i spørgsmål 9, hvilket er en smule overraskende, når de adspurgte i spørgsmål 9 har tilkendegivet, at de kender forskellen på revision og review. Dette kan dog betyde, at begreberne er nemmere at adskille i tale end på skrift.

11. Kender du til begreberne: Høj grad af sikkerhed, begrænset sikkerhed og ingen sikkerhed i revisorerklæringer?

SVARMULIGHED	Ja	Nej
FAKTISK SVAR	44,7%	55,3%
FORVENTET SVAR	50%	50%

Formål med spørgsmål: Vi stillede dette spørgsmål for at undersøge, hvor stort kendskabet var til disse tre former for sikkerhed, som revisor har mulighed for at udtrykke i sine erklæringer, alt afhængig af hvilken erklæringsopgave denne skal varetage.

Forventning til svar: Vores forventning til svaret var, at ca. halvdelen kendte til disse begreber. Begreberne er mest udbredt indenfor revisionsbranchen og der kan derfor være nogle, der ikke har så stort kendskab til disse.

Faktisk svar: Der er 44,7% af de adspurgte, der har svaret, at de har kendskab til de tre begreber.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Den faktiske svarprocent var næsten i overensstemmelse med vores forventninger. Det er dog tankevækkende, at det er under halvdelen af de adspurgte, som har kendskab til begreberne. Revisor har ifølge de respektive RS'er pligt til at oplyse graden af sikkerheden i de erklæringer denne udarbejder, og som hvervgiveren almindeligvis får til gennemsyn. Det er derfor ikke tilstrækkeligt, at hvervgiveren har kendskab til begreberne revision og review, idet de i høj grad også behov for at kende til gradueringen af sikkerhed. Det er blandt andet sikkerheden, der overfor ledelsen indikerer, hvor godt et beslutningsgrundlag eksempelvis regnskabet er.

12. I hvor høj grad føler du, at ledelsen i andre virksomheder har forståelse for indholdet i revisionspåtegninger og revisorerklæringer generelt?

SVARMULIGHED	Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav
FAKTISK SVAR	7%	44,1%	41,9%	7%
FORVENTET SVAR	10%	30%	50%	10%

Formål med spørgsmål: Vi har stillet spørgsmålet for at få en vurdering af, i hvor høj grad de adspurgte føler, at ledelsen i andre virksomheder forstår indholdet i erklæringerne.

Forventning til svar: Vores forventning til svaret var, at de adspurgte i "Høj/middel" grad og i "Lav/middel" grad føler, at ledelsen i andre virksomheder har forståelse for indholdet. Der kan dog være en sandsynlighed for, at hvervgiveren vil have en marginal højere tillid til egen faglig viden, frem for kollegaernes faglige viden.

Faktisk svar: De adspurgtes svar er noget forskellige i dette spørgsmål. Det er dog bemærkelsesværdigt, at næsten 10% af de adspurgte svarede, at de i "Meget lav" grad føler, at andre hvervgivere har forståelse for indholdet i revisorerklæringer generelt.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Svarprocenten viser, at forståelsen for indholdet i erklæringerne kunne være væsentlig bedre. Når de adspurgte føler, at deres kollegaer ikke har den rette forståelse, kan det tyde på, at de har udvekslet erfaringer med kollegaerne vedrørende erklæringsområdet, og at de adspurgte sandsynligvis har inddraget deres egen private forståelse for emnet i forbindelse med afgivelse af svar på dette spørgsmål.

13. I hvor høj grad har du tillid til at revisors revisionspåtegning/revisorerklæring er retvisende i forhold til de faktiske forhold i virksomheden – dvs. stoler du på, at revisor har gjort sit arbejde korrekt i forhold til de retningslinier, der er givet revisor?

SVARMULIGHED	Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav
FAKTISK SVAR	23,3%	66%	6,4%	4,3%
FORVENTET SVAR	70%	20%	10%	0%

Formål med spørgsmål: Med dette spørgsmål ønskede vi at få en indikation af de adspurgtes tillid til revisors arbejde i forbindelse med afgivelse af erklæringer. Spørgsmålet er efter vores opfattelse meget essentielt, da det er afgørende for revisors funktion, at der vises meget høj grad af tillid til dennes arbejde.

Forventning til svar: Vores forventning var, at de adspurgte ville svare, at de i "Meget høj" grad og i "Høj/middel" grad har tillid til at revisor har gjort sit arbejde korrekt i forhold til de retningslinier, der er på erklæringsområdet (lovgivning og RS'erne).

Faktisk svar: De adspurgtes svar er relativt bemærkelsesværdige, idet kun 23% i "Meget høj grad" har tillid til revisors arbejde, og derudover er der 5% der i "Meget lav grad" har tillid til revisors arbejde.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Ovenstående svarprocenter er noget overraskende. Vores forventning om, at de adspurgte havde stor tillid til revisors arbejde, viser sig ikke at holde stik. Dette kan være et stort problem, da hvervgiveren og revisor skal arbejde tæt sammen i det daglige. Selv om revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant, så udfører denne stadig rådgivning og anden assistance for virksomhederne, og såfremt ledelsen ikke har tillid til revisors arbejde, så kan det skabe problemer for begge parter – dog især for revisor.

14. Har du kendskab til mulige konsekvenser (ansvarstyper/strafferamme) for revisor ved mangelfuld/fejlagtig erklæringsafgivelse?

SVARMULIGHED	Ja	Nej
FAKTISK SVAR	72,3%	27,7%
FORVENTET SVAR	60%	40%

Formål med spørgsmål: Spørgsmålet stillede vi for at undersøge, om de adspurgte har kendskab til konsekvenserne for revisor ved fejlagtig/mangelfuld erklæringsafgivelse.

Forventning til svar: Vores forventning til svaret var at ca. 60% kendte til mulige konsekvenser, taget ud fra den betragtning, at der i medierne de senere år har været fokus på revisorer og advokater i forbindelse med mangelfuld arbejde og rådgivning.

Faktisk svar: Der er 72,3% af hvervgiverne, der har svaret at de har kendskab til mulige konsekvenser.

Kommentarer til afvigelse mellem forventet og faktisk svar: Den faktiske svarprocent i ”ja” var højere end vores forventning, og det tyder på, at kendskabet er forholdsvis stort. Dette kan blandt andet hænge sammen med de sager, der har været fremme i offentligheden inden for de senere år i både Danmark og USA, hvor både revisorer og advokater er blevet straffet for ikke at have ageret korrekt i flere sammenhænge.

7.5.3 Kortfattet opsummering af de vigtigste elementer i spørgeskemaundersøgelsen (hvervgiveren)

Det har i forbindelse med gennemgangen af ovenstående spørgeskemaundersøgelse vist sig, at svarene ikke stemte overens med vores forventninger i alle tilfælde. Vi kan også her, på baggrund af spørgeskemaundersøgelsen vedrørende hvervgivere fastslå, at der er plads til forbedringer angående kommunikation mellem revisor og hvervgiverne.

Størstedelen af de adspurgte svarede, at de læser og forstår revisionspåtegningen – dette forhold var vigtigt i relation til besvarelse af de resterende spørgsmål i spørgeskemaet. Det er dog overraskende, at revisor i de færreste tilfælde anvender tilstrækkelig tid på at gennemgå påtegningen med hvervgiveren. Revisionspåtegningen er et af regnskabets vigtigste elementer, og revisor bør efter vores opfattelse så absolut gennemgå denne med ledelsen. Endvidere undrede det os, at en del af de adspurgte ikke vidste, hvad begreberne "modificeret" påtegning og "blank" påtegning betød. En virksomheds ansvarlige ledelse burde efter vores opfattelse helt klart have kendskab til disse begreber, især da mange af dem har en uddannelse inden for regnskab o.l.

En tilkendegivelse som undrede os, var svaret i spørgsmål 6 vedrørende hvervgiverens indflydelse på indholdet i revisionspåtegningen. Næsten halvdelen af de adspurgte svarede, at de havde indflydelse på indholdet i revisionspåtegningen. Påtegningen er revisors redskab til at fremkomme med oplysninger, som offentligheden efter revisors opfattelse og gældende lovgivning skal have kendskab til - revisor bør derfor ikke være påvirkelig af, hvilke forhold hvervgiveren ønsker der skal omtales i påtegningen. Derudover er det tankevækkende, at hvervgiver mener, at det er acceptabelt, at revisor lader sig påvirke af virksomhedsledelsen, i relation til revisionspåtegningens tilblivelse. Det er altafgørende, at revisor opfylder dennes rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant - og ikke hvervgiverens repræsentant.

Hvervgiverens kendskab til andre typer af erklæringer end erklæringer afgivet efter RS700 og RS910, samt kendskabet til forskellen på revision og review af et regnskab, var væsentligt bedre end vores oprindelige forventninger. Dette indikerer, at revisor hyppigt anvender forskellige erklæringer i sit daglige virke og at hvervgiveren ofte stifter bekendtskab med disse.

Hvervgiverens kendskab til graduering af sikkerhed i revisorerklæringerne var mindre udbredt end først antaget i spørgeskemaundersøgelsen. Vi vurderer, at hvervgiveren i kraft af dennes position, alt andet lige burde have bedre kendskab til begreberne høj grad af sikkerhed, begrænset grad af sikkerhed og ingen grad af sikkerhed. Vi mener at det er vigtigt for at kunne forstå erklæringerne.

Der er på baggrund af undersøgelsen noget det tyder på, at hvervgiveren, i lighed med de adspurgte erklæringsmodtagere tidligere i afsnit 7, har begrænset tiltro til at revisor udfører

sit arbejde i overensstemmelse med gældende lovgivning og faglige standarder i forbindelse med erklæringsafgivelse. Det er derfor helt essentielt for revisorstanden som helhed, at koncentrere indsatsen for så vidt angår styrkelse af samfundets tiltro til revisors funktion – der er formentlig ingen tvivl om, at de mange retssager i USA, har haft en negativ effekt på også danske revisors image.

7.6 Sammenfatning og delkonklusion

Som det fremgår af problembeskrivelsen stilles der, grundet revisors funktion i samfundet, krav til revisors kendskab til lovgivning og faglige standarder. Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant og skal således optræde troværdigt, tillidsfuldt og ansvarligt i forhold til de opgaver, der bliver pålagt denne.

Revisor skal via sin erklæringsafgivelse, på baggrund af foretagne arbejdshandlinger, fremkomme med en udtalelse om det konkrete erklæringsemne.

Revisor bør via sine pligter, i relation til at erhverve sig tilstrækkelig konkret faglig viden, løbende forsøge at holde sig orienteret vedrørende aktuel lovgivning og faglige standarder, herunder især LSRR, Erklæringsbekendtgørelsen og RS'erne i erklæringsøjemed.

Revisorerklæringer efterspørges af erklæringsmodtagerne. Revisorerklæringer efterspørges som følge af, at erklæringsmodtager ønsker at indhente en, per definition, uafhængig tredjemands udtalelse vedrørende et konkret erklæringsemne i relation til hvervgiver.

Erklæringsmodtager og hvervgiver har, i modsætning til revisor, ikke pligt til at holde sig ajourført for så vidt angår gældende lovgivning og faglige standarder på erklæringsområdet. Disse to personkredse har selvsagt heller ikke, i samme grad som revisor, behov for dybdegående viden på området. Det er dog efter vores opfattelse afgørende, at begge grupper har et fornuftigt kendskab til området. Såfremt de i erklæringsopgaven involverede parter, dvs. revisor, erklæringsmodtager og hvervgiver, ikke alle, hver på deres niveau, har tilstrækkeligt kendskab til lovgivning, faglige standarder og medfølgende ansvar, risikerer revisors erklæringer at blive fejlfortolket.

Såfremt de involverede parter i erklæringsopgaven eksempelvis ikke har samme opfattelse af, hvilken grad af sikkerhed revisors erklæring udtrykker, opstår der usikkerhed, og både erklæringsmodtager og hvervgiver risikerer at træffe afgørende beslutninger på et forkert grundlag. Konsekvenser for revisor ved manglende kendskab til gældende retningslinier på erklæringsområdet, kan i værste fald være disciplinæransvar, straffeansvar og erstatningsansvar – dette fordrer naturligvis, at det manglende kendskab har resulteret i mangelfuld/fejlagtig erklæringsafgivelse, og derudover er der øvrige forhold, der samtidig skal gøre sig gældende - der skal eksempelvis lides et tab, for at erstatningsansvar kan blive aktuelt.

Vi har i hovedopgaven defineret begrebet ”kløften”, der dækker over den usikkerhed, der kan opstå omkring revisorerklæringens betydning, når enten revisor, erklæringsmodtager eller hvervgiver ikke har tilstrækkeligt kendskab til Erklæringsbekendtgørelsen, Revisorloven og RS'erne. Vi besluttede, med henblik på at undersøge, hvorvidt ”kløften” eksisterer i Danmark, blandt andet at udarbejde og gennemføre en spørgeskemaundersøgelse.

De væsentligste observationer i de tre spørgeskemaundersøgelser er anført i opsummeringerne i tilknytning til de respektive afsnit. Nærværende delkonklusion vil i højere grad rette fokus mod en sammenholdelse af de væsentligste observationer i de tre undersøgelser, med henblik på at besvare problemformuleringens spørgsmål – ensbetydende med en mere overordnet konklusion på, hvorvidt der er observationer i de tre undersøgelser, der indikerer eller afviser, at revisor, erklæringsmodtager og hvervgiver har tilstrækkeligt kendskab til lovgivning og RS'erne på erklæringsområdet, således at den tidligere nævnte ”kløft” undgås. Spørgeskemaets indhold og resultater vedrørende standarderklæringer vil ligeledes blive sammenfattet, og der afgives endvidere konklusion på disse resultater.

7.6.1 Delkonklusion – ”kløften”

Det fremgår af spørgeundersøgelsen, at revisorerne vurderer, at de har kendskab til lovgivning og faglige standarder på erklæringsområdet. Dog oplyser en del revisorer i tilknytning hertil, at de i forbindelse med erklæringsafgivelse ikke konsekvent anvender de faglige standarder – ligesom revisorerne indrømmer, at de ikke har tilstrækkeligt overblik over sammenhængen mellem de enkelte RS'er. Dette forhold øger efter vores opfattelse risikoen for fejlagtige erklæringer. Det fremgår samtidig af undersøgelsen, at ca. 6% af revisorerne ikke har kendskab til indholdet i Revisorloven – hvilket til trods for den lave

procentdel, må betegnes som foruroligende. En betydelig andel af erklæringsmodtagere og hvervgivere vurderer tilsvarende, at revisor ikke i særlig høj grad udfører sin erklæringsafgivelse i overensstemmelse med gældende retningslinier på området. Hvorvidt revisors erklæringer, til trods for den pragmatiske indstilling til faglige standarder, alligevel er i overensstemmelse med de gældende retningslinier for erklæringsafgivelse, er vanskeligt at vurdere, men umiddelbart er erklæringsmodtagers og hvervgivers mistillid svær at afvise kategorisk.

Revisorerne vurderer generelt, at erklæringsmodtager ikke har tilstrækkeligt kendskab til forskellen på de forskellige typer er revisorerklæringer, herunder RS700, RS910, RS920 og RS930. Denne påstand understøttes af erklæringsmodtagernes egne tilkendegivelser, idet en væsentlig del af disse oplyser, at de ikke kender forskellen på en revisionspåtegning og en review-erklæring. Næsten alle erklæringsmodtagere tilkendegiver endvidere, at de ikke har kendskab til gradueringen af begrebet ”sikkerhed” i revisors erklæringer. Dette forhold er efter vores opfattelse foruroligende, idet graden af sikkerhed, som tidligere nævnt, er af allerhøjeste betydning i relation til vurdering af revisors erklæringer. Risikoen for erklæringsmodtager i forhold til manglende forståelse for gradueringen af sikkerhed i revisorerklæringer, er som vi opfatter det, at denne træffer afgørende beslutninger i relation til hvervgiver på et forkert grundlag. Den største risiko for erklæringsmodtager er, at denne tillægger revisors erklæring for stor værdi og dermed fejlagtigt beslutter at imødekomme hvervgivers ønsker og behov – eksempelvis i form af tilskudsordninger o.l.

En stor del af hvervgiverne udtrykker i tilknytning til ovenstående, at heller ikke de har kendskab til begreberne: ”Høj grad af sikkerhed”, ”Begrænset grad af sikkerhed” og ”Ingen grad af sikkerhed” i revisorerklæringer. Vi vurderer, at hvervgiveren i kraft af sit ansvar og position, burde være mere opmærksom på at opnå forståelse for disse begreber, idet disse er af afgørende betydning for, hvorledes erklæringsemnet (eksempelvis halvårsregnskaber og budgetter) opfattes af omverdenen.

Hvervgivers forståelse for ovennævnte begreber er dog, efter vores opfattelse, ligeledes påvirket af, hvorvidt revisor i forbindelse med gennemgang af erklæringsopgaven, afsætter tilstrækkelig tid til at forklare hvervgiver om betydningen af den konkrete erklærings indhold. Revisor bør i forhold til hvervgiver forklare, hvilken grad af sikkerhed der

udtrykkes i den konkrete erklæring (og betydningen heraf), ligesom eventuelle modifikationer i påtegningen bør drøftes grundigt, jf. afsnittet nedenfor.

Spørgeundersøgelsen indikerer, at netop kommunikation og information mellem revisor, erklæringsmodtager og hvervgiver er en mangelvare. Revisorerne er udsat for selvransagelse, idet en stor del af revisorerne tilkendegiver, at de ikke anvender den fornødne tid på at informere hvervgiver om indholdet og graden af sikkerhed i de enkelte revisorerklæringer. Hvervgiverne har samme opfattelse af informationsniveauet vedrørende revisors erklæringer, idet disse ligeledes vurderer, at revisor ikke anvender tilstrækkelig tid på gennemgang heraf. Dette understreges yderligere af, at virksomhedsledelserne ifølge undersøgelsen generelt ikke har kendskab til begreberne ”Blank påtegning” og ”Modificeret påtegning”. Det er vores opfattelse, at revisor bærer en del af ansvaret for, at virksomhedsledelserne ikke har kendskab til hverken graduering af sikkerhed eller til ”Blanke” og modificerede erklæringer. Revisor er, udover at være offentlighedens tillidsrepræsentant, også rådgiver i forhold til sin klient og bør derfor give tilstrækkelig information til klienten, således at denne har en forståelse for de økonomiske forhold, der i høj grad kan påvirke dennes virksomhed.

Revisor er, som nævnt ovenfor, både hvervgivers rådgiver og offentlighedens tillidsrepræsentant. Disse funktioner kan imidlertid, i erklæringsøjemed, sagtens medføre modstridende interesser. Revisor har et ansvar overfor samfundet, blandt andet i relation til uafhængighed og objektivitet, og har samtidig hermed et subjektivt ansvar overfor klient i relation til at yde den bedst mulige rådgivning, i forhold til hvervgivers økonomiske interesser. Det er i denne sammenhæng interessant og samtidig bekymrende, at hvervgiverne i spørgeundersøgelsen indikerer, at disse har indflydelse på formulering af revisors revisionspåtegning. Hvervgiver må, i henhold til lovgivningen, ikke have indflydelse på revisionspåtegningens indhold, idet denne er revisors konklusion på det af ledelsen udarbejdede regnskab – ledelsen har ansvaret for regnskabet, og revisor har, på baggrund af den foretagne revision, ansvaret for at udtrykke sin vurdering heraf.

Erklæringsmodtagerne giver i undersøgelsen udtryk for, at de til trods for manglende forståelse for centrale elementer i revisors erklæringer, herunder blandt andet gradueringen af sikkerhed, ikke anmoder revisor om yderligere forklaring. Dette forhold er særdeles bemærkelsesværdigt, idet der herigennem gives en indikation af, at revisorerklæringen i

mange tilfælde blot er en del af formalia – uden at være en del af det reelle beslutningsgrundlag hos erklæringsmodtager.

Det er på baggrund af den gennemførte spørgeundersøgelse og ovenstående konklusioner, vores opfattelse, at den i problemformuleringen definerede ”kløft” eksisterer. Det er naturligvis forbundet med en vis kompleksitet, at vurdere præcis i hvor høj grad, der er usikkerhed omkring betydningen af revisors erklæringer, som følge af manglende kendskab til lovgivning og RS'erne hos revisor, erklæringsmodtager og hvervgiver. Der er dog efter vores opfattelse flere delresultater i spørgeundersøgelsen, der peger i retning af, at der hersker relativ stor usikkerhed omkring betydningen af revisors erklæringer. Det for os klart væsentligste forhold, i relation til besvarelse af problemformuleringens første spørgsmål, er erklæringsmodtagers og hvervgivers manglende kendskab til graduering af sikkerhed i revisors erklæringer. Manglende kendskab til begreberne ”Høj grad af sikkerhed”, ”Begrænset grad af sikkerhed” og ”Ingen grad af sikkerhed” er efter vores opfattelse meget bekymrende og resulterer isoleret set i den omtalte ”kløft”. Som tidligere nævnt er den største risiko for erklæringsmodtager, at denne tillægger revisors erklæring for stor værdi og dermed fejlagtigt beslutter at imødekomme hvervgivers ønsker og behov – eksempelvis i form af tilskudsordninger o.l.

Hvervgiver risikerer som følge af manglende kendskab til graden af sikkerhed i de enkelte erklæringstyper, ligeledes at sætte for høj lid til revisors erklæring. Revisors erklæring, på eksempelvis en periodebalance, vil ofte være afgivet i henhold til RS930, som udtrykker ”Ingen grad af sikkerhed”. Som følge af at hvervgiver ikke har kendskab til sikkerhedsgradueringen, risikerer denne at stole ”blindt” på at revisors arbejdshandlinger er ensbetydende med, at bogføringsbalancen er retvisende i forhold til de faktiske forhold i virksomheden. Som en konsekvens heraf risikerer hvervgiver at træffe beslutninger på et forkert grundlag. Hvervgivers manglende kendskab til begreberne ”Blank” påtegning og ”Modificeret” påtegning danner ligeledes grobund for at ”kløften” eksisterer. Såfremt revisor har afgivet en modificeret påtegning med forbehold, og hvervgiver ikke kender betydningen heraf, risikerer hvervgiver igen at træffe økonomiske beslutninger på et forkert grundlag.

Faktum er, at der grundet manglende kendskab til lovgivning og RS'erne, hos især erklæringsmodtager og hvervgiver, hersker relativ stor usikkerhed omkring betydningen af revisors erklæringer – det er som følge heraf vores opfattelse, at ”kløften” eksisterer.

Det er selvsagt vanskeligt at fremkomme med den endegyldige løsning på hvorledes ”kløften” elimineres. Vi er dog, blandt andet på baggrund af spørgeundersøgelsen, af den opfattelse, at nøgleordet til reduktion af usikkerheden omkring revisors erklæringer er: Kommunikation!

Som det fremgår af spørgeundersøgelsen, er det hvervgivers opfattelse, at revisor anvender for lidt tid på at gennemgå og forklare indholdet i og betydningen af eksempelvis revisionspåtegningen i årsrapporten. Derudover har erklæringsmodtager et selvstændigt ansvar i forhold til at tage kontakt til revisor, såfremt denne er i tvivl om betydningen af revisors erklæring. Revisor har et direkte rådgiveransvar i forhold til hvervgiver, men ikke nødvendigvis i forhold erklæringsmodtager, hvorfor sidstnævnte må tage kontakt til revisor angående eventuelle tvivlsspørgsmål.

Øvrige løsningsforslag til reduktion eller i bedste fald ophævelse af ”kløften” kunne være: Alvorligere konsekvenser for revisor ved mangelfuld rådgivning til klient i forbindelse med erklæringsafgivelse, øget udbud af kurser til erklæringsmodtagere og hvervgivere vedrørende revisorerklæringer samt øget fokus og information fra lovgivers side vedrørende betydningen af de forskellige erklæringstyper. Vores opfattelse er dog, at bedre kommunikation mellem revisor, erklæringsmodtager og hvervgiver er den mest håndgribelige løsning.

7.6.2 Delkonklusion – standarderklæringer

Som omtalt i problembeskrivelse og problemformuleringen udarbejder erklæringsmodtager ofte standarderklæringer. Disse standarderklæringer indgår ofte som en integreret del af det samlede erklæringsemne, som revisor skal underskrive – det være sig eksempelvis et projektrekskab fra en offentlig/statslig instans.

Erklæringsmodtagerne bekræfter i spørgeundersøgelsen, at standarderklæringer i vid udstrækning vedlægges erklæringsemnet i forbindelse med forskellige erklæringsopgaver. De adspurgte revisorer udtrykker i spørgeundersøgelsen entydigt, at disse standarderklæringer ikke overholder lovgivningens og faglige standarders krav til udformning og indhold i revisorerklæringer. Næsten halvdelen af revisorerne erkender dog, at de på et tidspunkt i karrieren alligevel har underskrevet og returneret disse

mangelfulde/fejlagtige erklæringer til erklæringsmodtager. Erklæringsmodtagerne bekræfter, at revisorerne endog meget ofte returnerer standarderklæringerne i underskrevet stand. Erklæringsmodtagerne oplyser samtidig om, at de har kendskab til, at standarderklæringerne ikke overholder gældende lovgivning og faglige standarder på erklæringsområdet.

Det er efter vores opfattelse tankevækkende, at revisorerne, til trods for deres åbenlyse kendskab til de væsentlige mangler i standarderklæringerne, alligevel i vid udstrækning underskriver og returnerer disse til erklæringsmodtagerne. Revisor har i henhold til lovgivningen pligt til at afgive revisorerklæringer, der overholder gældende lovgivning mv., og det er derfor foruroligende, at revisor går på kompromis med disse forhold. Revisor er som bekendt offentlighedens tillidsrepræsentant, og hele revisors funktion er bygget op omkring tillid, ansvarsfuldhed og faglig kompetence – åbenlyse og bevidste lovovertrædelser, som afgivelse af mangelfulde og direkte fejlagtige erklæringer, understøtter efter vores opfattelse, bestemt ikke revisors funktion i samfundet.

Med henblik på at vurdere hvorfor revisorerne, til trods for bevidstheden omkring de mangelfulde standarderklæringer, alligevel underskriver disse, er der endvidere indlemmet enkelte spørgsmål vedrørende revisoransvar i spørgeskemaundersøgelsen. Revisorernes svar indikerer tydeligt, at de har kendskab til mulige konsekvenser for revisor ved mangelfuld/fejlagtig erklæringsafgivelse, og der blev endvidere givet udtryk for, at konsekvenserne for revisor ved overtrædelse af lovgivning og faglige standarder, er på et fornuftigt niveau. Resultatet af spørgeundersøgelsen kunne dermed tyde på, at revisors lovovertrædelser ikke skyldes manglende viden omkring revisoransvar og de dermed følgende konsekvenser – og heller ikke på grund af manglende kendskab til lovgivning og faglige standarder. Revisors attestation på de mangelfulde standarderklæringer kan derfor tolkes i retning af, at revisor vurderer, at risikoen for at ”blive opdaget” er meget lille.

Det er ligeledes bemærkelsesværdigt og uforståeligt, at eksempelvis danske ministerier, der i høj grad beskæftiger sig med forhold hvor revisorerklæringer er påkrævet, ikke har større krav til udformningen af de standarderklæringer, der udsendes til virksomhederne i Danmark. Folketinget har udformet og vedtaget de danske love og bør således, efter vores opfattelse, ”holde fanen højt” for så vidt angår den lovgivning, der regulerer revisors erklæringsafgivelse i Danmark.

Det kan under alle omstændigheder konkluderes, at de af erklæringsmodtagerne udarbejdede standarderklæringer, på baggrund af spørgeskemaundersøgelsen i afsnit 7, ikke overholder den lovgivning og de RS'er, der er indenfor erklæringsområdet. Det faktum at revisor, til trods for de åbenlyse fejl og mangler i standarderklæringerne, alligevel i vid udstrækning underskriver disse, øger risikoen for at samfundet mister tilliden til revisors funktion som ”Offentlighedens tillidsrepræsentant”. Revisor må efter vores opfattelse ”holde fanen højt” for at kunne opretholde sin funktion og dermed sit eksistensgrundlag i samfundet.

Det er vanskeligt at komme med den endegyldige løsning på, hvorledes problematikken omkring mangelfulde/fejlagtige standarderklæringer undgås. Det er vores opfattelse, at den mest praktiske og effektive løsning ville være, at erklæringsmodtager fremover slet ikke udarbejder og vedlægger disse standarderklæringer. I stedet kunne erklæringsmodtager blot anføre i sin skrivelse til hvervgiver/revisor, hvilken type erklæring, der ønskes udarbejdet af revisor. Dette kræver naturligvis, at erklæringsmodtager har tilstrækkeligt kendskab til hvilke erklæringstyper der udbydes. Alternativt skal der fra lovgivers side stilles større krav til de standardrevisorerklæringer, der afgives – således at det har konsekvenser for erklæringsmodtager at udarbejde og fremsende disse mangelfulde/fejlagtige erklæringer til hvervgiver. Problemet er naturligvis, at de standarderklæringer som erklæringsmodtager fremsender i dag, er juridisk bindende – de overholder blot ikke den lovgivning, som revisor er underlagt. Der er dermed, som det ser ud på nuværende tidspunkt, ikke det store engagement/incitament hos erklæringsmodtager til at ændre rutinerne.

FSR og REVU har naturligvis også mulighed for i højere grad at henvende sig direkte til både erklæringsmodtager og hvervgiver med skriftlig information om revisors erklæringsafgivelse. Eksempelvis kunne der oplyses om grundlæggende elementer som; Erklæringstyper i henhold til konkrete RS'er, gradueringen af sikkerhed, ”Blanke” påtegninger og modificerede påtegninger, ansvarsfordeling mellem revisor og hvervgiver samt oplyse om kommende/forventede tiltag på erklæringsområdet.

Hvorvidt problematikken løses på baggrund af ovenstående forbedringsforslag er vanskeligt at forudsige, men efter vores opfattelse bør der gøres et forsøg.

8. Konklusion

Som det fremgår af problembeskrivelsen, er efterspørgslen efter revisors erklæringer steget ganske betragteligt i de senere år. Samtidig hermed er Revisorloven og Erklæringsbekendtgørelsen ændret, og der er ydermere tilføjet en række nye RS'er på erklæringsområdet. Disse omstændigheder har øget kravene til revisors evne til at holde sig fagligt opdateret, idet revisor i henhold til lovgivningen har pligt til at udføre sit hverv kompetent, jf. LSRR § 2. Der stilles ingen formelle krav til hvervgivers og erklæringsmodtagers kendskab til erklæringsområdet, hvorfor der især i en periode med mange lovændringer og nye RS'er, er forøget risiko for, at disse personkredse ikke har tilstrækkeligt kendskab til indholdet i og betydningen af revisors erklæringer. Vi har i problembeskrivelsen og problemformuleringen defineret denne usikkerhed omkring betydningen af revisors erklæringer som ”kløften”.

Det er på baggrund af den gennemførte spørgeundersøgelse vores opfattelse, at den i problemformuleringen definerede ”kløft” eksisterer. Flere delresultater i spørgeundersøgelsen peger i retning af, at der hersker relativ stor usikkerhed omkring betydningen af revisors erklæringer. Det for os klart væsentligste forhold, i relation til besvarelse af problemformuleringens første spørgsmål, er erklæringsmodtagers og hvervgivers manglende kendskab til graduering af sikkerhed i revisors erklæringer. Manglende kendskab til begreberne ”Høj grad af sikkerhed”, ”Begrænset grad af sikkerhed” og ”Ingen grad af sikkerhed” er efter vores opfattelse meget bekymrende og resulterer isoleret set i den omtalte ”kløft”.

Den største risiko for erklæringsmodtager, ved manglende kendskab til graduering af sikkerhed i revisors erklæringer, er, at denne tillægger revisors erklæring for stor værdi og dermed fejlagtigt beslutter at imødekomme hvervgivers ønsker og behov.

Hvervgiver risikerer som følge af manglende kendskab til graden af sikkerhed i de enkelte erklæringstyper, ligeledes at sætte for høj lid til revisors erklæring. Som følge af, at hvervgiver ikke har kendskab til sikkerhedsgradueringen, risikerer denne at stole ”blindt” på, at revisors arbejdshandlinger er ensbetydende med, at erklæringsemnet er retvisende i

forhold til de faktiske forhold i virksomheden. Som en konsekvens heraf risikerer hvervgiver at træffe beslutninger på et forkert grundlag.

Hvervgivers manglende kendskab til begreberne ”Blank” påtegning og ”Modificeret” påtegning, understøtter efter vores opfattelse ligeledes, at ”kløften” eksisterer. Såfremt revisorer har afgivet en modificeret påtegning med forbehold, og hvervgiver ikke kender betydningen heraf, risikerer hvervgiver at træffe økonomiske beslutninger på et forkert grundlag.

Faktum er, at der grundet manglende kendskab til lovgivning og RS'erne, hos især erklæringsmodtager og hvervgiver, hersker relativ stor usikkerhed omkring betydningen af revisors erklæringer – det er som følge heraf vores opfattelse, at ”kløften” eksisterer.

Det er selvsagt vanskeligt at fremkomme med den endegyldige løsning på, hvorledes ”kløften” elimineres. Vi er dog, blandt andet på baggrund af spørgeundersøgelsen, af den opfattelse, at nøgleordet til reduktion af usikkerheden omkring revisors erklæringer er yderligere og bedre kommunikation mellem revisor, hvervgiver og erklæringsmodtager. Se i øvrigt delkonklusionen i afsnit 7 for en mere dybdegående konklusion på problemformuleringens første spørgsmål.

For så vidt angår problemformuleringens andet spørgsmål, har det på baggrund af analysen i afsnit 6 og spørgeundersøgelsen i afsnit 7 vist sig, at de af erklæringsmodtagerne udsendte standarderklæringer, kun i meget lav grad overholder den lovgivning og de RS'er, der er gældende på erklæringsområdet. Som det fremgår af delkonklusionen i afsnit 6, er der generelt store mangler i de udsendte standarderklæringer – set i forhold til de retningslinier, som er anført i Erklæringsbekendtgørelsen og RS'erne. Vi anbefaler som følge heraf revisor, at undlade attestation og returnering af disse standarderklæringer til erklæringsmodtager. Revisor bør i stedet selv udforme en passende revisorerklæring til den konkrete erklæringsopgave.

Det er efter vores opfattelse tankevækkende, at revisorerne, til trods for deres åbenlyse kendskab til de væsentlige mangler i standarderklæringerne, alligevel i vid udstrækning underskriver og returnerer disse til erklæringsmodtagerne. Revisor har i henhold til lovgivningen pligt til at afgive revisorerklæringer, der overholder gældende lovgivning mv.,

og det er derfor foruroligende, at revisor går på kompromis med disse forhold. Revisor er som bekendt offentlighedens tillidsrepræsentant, og hele revisors funktion er bygget op omkring tillid, ansvarsfuldhed og faglig kompetence – åbenlyse og bevidste lovovertrædelser, som afgivelse af mangelfulde og direkte fejlagtige erklæringer, understøtter efter vores opfattelse, bestemt ikke revisors funktion i samfundet.

Revisorerne svarer i tilknytning til ovenstående, at de har kendskab til mulige konsekvenser for revisor ved mangelfuld/fejlagtig erklæringsafgivelse, og der blev endvidere givet udtryk for, at konsekvenserne for revisor ved overtrædelse af lovgivning og faglige standarder, er på et fornuftigt niveau. Resultatet af spørgeundersøgelsen kunne dermed tyde på, at revisors lovovertrædelser ikke skyldes manglende viden omkring revisoransvar og de dermed følgende konsekvenser – og heller ikke på grund af manglende kendskab til lovgivning og faglige standarder. Revisors attestation på de mangelfulde standarderklæringer kan derfor tolkes i retning af, at revisor vurderer, at risikoen for at ”blive opdaget” er meget lille.

Det kan under alle omstændigheder konkluderes, at de af erklæringsmodtagerne udarbejdede standarderklæringer, på baggrund af analysen i afsnit 6 og spørgeskemaundersøgelsen i afsnit 7, ikke i tilstrækkelig grad overholder den lovgivning og de RS'er, der er indenfor erklæringsområdet.

Det er vores opfattelse, at den mest praktiske og effektive løsning til reduktion/eliminering af mangelfulde/fejlagtige standarderklæringer ville være, at erklæringsmodtager fremover slet ikke udarbejder og vedlægger disse standarderklæringer. I stedet burde erklæringsmodtager blot anføre i sin skrivelse til hvervgiver/revisor, hvilken type erklæring, der ønskes udarbejdet af revisor. Dette kræver naturligvis, at erklæringsmodtager har tilstrækkeligt kendskab til hvilke erklæringstyper der udbydes.

FSR og REVU kunne som følge heraf, i højere grad henvende sig direkte til både erklæringsmodtager og hvervgiver med skriftlig information om revisors erklæringsafgivelse. Der burde eksempelvis oplyses om grundlæggende elementer som; Erklæringstyper i henhold til konkrete RS'er, gradueringen af sikkerhed, ”Blanke” påtegninger og modificerede påtegninger, ansvarsfordeling mellem revisor og hvervgiver samt oplyse om kommende/forventede tiltag på erklæringsområdet.

9. Perspektivering

Som anført flere steder i hovedopgaven, er efterspørgslen efter revisorerklæringer steget i de senere år. Behovet for revisorerklæringer er blandt andet steget som følge af øget globalisering, som har medført, at virksomheder på tværs af landegrænser, i højere grad, er blevet en del af samme marked. Handel og samarbejde med fremmede lande er for den enkelte virksomhed forbundet med større risiko, idet der ikke altid er samme lovkrav mv. i de kontraherende lande. Dermed har den enkelte virksomhed i højere grad behov for revisors uafhængige udtalelse om, hvorvidt et konkret erklæringsemnes beskaffenhed er i overensstemmelse med aftalegrundlaget – det kunne eksempelvis være i forbindelse med køb af virksomhed i udlandet o.l. Derudover har de forskellige skandalesager i USA, herunder blandt andet sagerne vedrørende Enron og Worldcom medført, at kravene til revisors kendskab til den enkelte virksomheds interne kontroller og forretningsmæssige processer mv. er øget betragteligt. Kravene til revisor er overordnet set øget med et formål; nemlig fra samfundets side at sikre, at revisor både for så vidt angår kvantitet og kvalitet foretager tilstrækkelige arbejdshandlinger til at kunne fremkomme med troværdige og korrekte påtegninger/erklæringer. Tilliden til og respekten for revisors erklæringer, er som tidligere nævnt af stor betydning for både samfundets retskaffenhed og for revisors funktion og eksistensgrundlag som helhed.

Det er i denne sammenhæng, efter vores opfattelse, bemærkelsesværdigt, at både hvervgivers og erklæringsmodtagers svar i spørgeundersøgelsen indikerer, at der er en snert af mistillid til revisors faglige kompetencer. Denne spørgeundersøgelse indeholder naturligvis blot et meget begrænset udsnit af den samlede mængde af erklæringsmodtagere og hvervgivere verden over, men mon ikke, at revisorstandens troværdighed som helhed, i kraft af de uheldige sager i USA, har lidt et mindre knæk. Det er vigtigt for revisionsbranchen som helhed at signalere, at der er konstateret uregelmæssigheder og mangler på revisionsområdet, og at der som følge heraf strammes væsentligt op på kravene i fremtiden. Det er i realiteten denne opstramning, der er sket i forbindelse med tilblivelsen af flere nye internationale, og efterfølgende nationale, revisionsstandarder inden for de sidste par år. De nye standarder øger, som nævnt ovenfor, primært revisors kendskab til virksomhedens interne kontroller og forretningsmæssige processer. Det er hensigten, at et mere indgående kendskab hertil hos revisor skal kunne modvirke svigagtige handlinger fra især virksomhedsledelserne.

Der er dog også forhold, der indikerer, at det fremtidige behov for revisorerklæringer reduceres. Folketinget vedtog, i første halvår 2006, et lovforslag om at begrænse revisionspligten for mindre virksomheder i Danmark. Dette forhold skulle lempe de administrative byrder for virksomhedsledelserne, i de mange mindre virksomheder. Det er efter vores opfattelse dog tvivlsomt, om denne lovændring får den helt store indflydelse på efterspørgslen efter revisorerklæringer, idet en nærmere gennemgang af bestemmelserne i lovforslaget tyder på, at det kun er et fåtal af virksomheder, der reelt set kan undgå revisionspligten. Derudover vil det for mange virksomheders vedkommende, revisionspligtens ophør til trods, alligevel være nødvendigt, som minimum, at få revisor til at foretage et review af årsrapporten, idet eksempelvis virksomhedernes finansieringsinstitutter almindeligvis vil have en vis sikkerhed for regnskabets validitet - under hensyntagen til deres engagement i den pågældende virksomhed.

Derudover er selskabslovgivningen ligeledes ændret i første halvår 2006, hvilket sandsynligvis medfører et reduceret behov for selskabsretlige revisorerklæringer – eksempelvis i forbindelse med kapitalforhøjelser ved apportindskud.

Af øvrige nye tiltag, der kan have indflydelse på revisors rapportering og efterspørgslen efter revisorerklæringer, kan især nævnes; EU-Parlamentets godkendelse af det nye 8. direktiv i efteråret 2005, herunder blandt andet etablering af revisionskomiteer i de børsnoterede selskaber i Danmark, etablering af kvalitetssikringssystemer i alle revisionsfirmaer samt effektive sanktionssystemer i alle medlemsstater i EU. Bestemmelserne i det nye 8. direktiv forventes implementeret i dansk lovgivning senest i begyndelse af 2008.

Hvorvidt efterspørgslen efter revisors erklæringer bliver større eller mindre, er vanskeligt at fastslå entydigt. Det er dog vores opfattelse, at så længe der i mange sammenhænge er modstridende interesser at varetage hos henholdsvis hvervgiver og erklæringsmodtager, vil der være et relativt stort behov for, at revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant og dermed erklærer sig objektivt om forhold i flere forskellige sammenhænge.

10. Resume på dansk

Efterspørgslen efter revisors afgivelse af erklæringer, er i de senere år steget væsentligt. Efterspørgslen efter revisorerklæringer kommer primært fra handels- og produktionsvirksomheder, banker, forsikringsselskaber samt offentlige/statslige instanser. I forbindelse med erklæringsmodtagers anmodning om revisorerklæringer, ses det ofte, at erklæringsmodtager vedlægger standarderklæringer, som erklæringsmodtager selv har udarbejdet. I takt med den stigende efterspørgsel efter revisorerklæringer, har det været nødvendigt, at ændre/tilføje i lovgivningen på erklæringsområdet, herunder blandt andet Revisorloven, Erklæringsbekendtgørelsen og de danske RS'er. Der er, udover de foretagne ændringer i RS'erne, ligeledes kommet en del nye faglige standarder til.

Ændringerne i lovgivning og faglige standarder har betydet, at kravene til revisors arbejde er skærpet betydeligt, og at revisors forpligtelse til at holde sig ajour med lovgivningen er forøget. Desuden skal revisor forholde sig kritisk til de standarderklæringer, som erklæringsmodtager har udarbejdet, med henblik på at erhverve revisors underskrift herpå.

Vi har i kandidatafhandlingen analyseret, hvor udbredt kendskabet til revisorlovgivningen, Erklæringsbekendtgørelsen og RS'erne er hos revisor, erklæringsmodtager og hvervgiver. Desuden har vi foretaget en analyse af, om de såkaldte standarderklæringer, som erklæringsmodtager udarbejder, opfylder gældende retningslinier i lovgivning og faglige standarder.

Vores analyse af standarderklæringerne fastslog, at de standarderklæringer vi gennemgik, langt fra overholdt gældende retningslinier i lovgivning og RS'erne. Standarderklæringerne indeholdt generelt ikke de grundlæggende elementer, som er oplyst i de enkelte RS'er. Der var i standarderklæringerne typisk ikke givet oplysning om, hvorvidt revisorerklæringen omhandlede revision, review eller øvrige former for arbejdshandlinger. Endvidere var ansvarsfordelingen mellem revisor og hvervgiver heller ikke præciseret. Vores konklusion blev som følge heraf, at revisor ikke bør underskrive disse standarderklæringer. Revisor bør efter vores opfattelse, i den konkrete erklæringsopgave, selv udarbejde en revisorerklæring, der opfylder de krav, som lovgivningen og faglige standarder stiller til den konkrete erklæringsopgave. Mangelfulde/fejlagtige revisorerklæringer kan i værste fald medføre, at

revisor gøres ansvarlig i forhold til hvervgiver og erklæringsmodtager. Til trods for denne risiko, indikerede en del af revisorerne, at de på et tidspunkt i karrieren havde underskrevet disse mangelfulde/fejlagtige standarderklæringer. Svarene i spørgeundersøgelsen gjorde det samtidig klart, at revisorerne havde kendskab til både mangler i standarderklæringer samt de mulige konsekvenser ved mangelfuld/fejlagtig erklæringsafgivelse. Når revisorerne til trods for dette alligevel underskriver standarderklæringerne, kunne det tyde på, at konsekvenserne for revisor ved mangelfuld/fejlagtig erklæringsafgivelse, er for lempelige - eller også er der for revisor ikke særlig stor risiko for at blive ansvarliggjort i forhold til mangelfuld/fejlagtig erklæringsafgivelse.

Vores analyse af revisors, hvervgivers og erklæringsmodtagers kendskab til erklæringsområdet viste, at der var plads til forbedringer hos alle tre personkredse. Vores analyse er baseret på anonyme spørgeskemaer, som vi udsendte til de tre førnævnte personkredse. De modtagne svar har vist, at nogle revisorer ikke anvender de faglige standarder, og at de ikke har tilstrækkeligt overblik over sammenhængen mellem de enkelte RS. Der var sågar enkelte revisorer, der ikke havde kendskab til indholdet i Revisorloven, hvilket vi mener, er meget foruroligende, da denne ligger til grund for alt det arbejde, revisor udfører. Det viste sig ligeledes, at en stor del af erklæringsmodtagerne og hvervgiverne ikke kendte til gradueringen af sikkerhed i revisors erklæringer, herunder "Høj grad af sikkerhed", "Begrænset grad af sikkerhed" og "Ingen grad af sikkerhed". For at kunne træffe seriøse beslutninger, på baggrund af en underskrevet revisorerklæring, bør både hvervgiver og erklæringsmodtager have kendskab til disse begreber. Vores spørgeundersøgelse har ligeledes indikeret, at revisor ikke i alle tilfælde, afsætter tilstrækkelig tid til at forklare hvervgiver betydningen af den konkrete erklærings indhold og betydning – herunder især graden af sikkerhed og om eventuelle modifikationer. Spørgeundersøgelsen som helhed har resulteret i, at der efter vores opfattelse mangler kommunikation mellem revisor, hvervgiver og erklæringsmodtager. Yderligere og bedre kommunikation, kunne efter vores overbevisning, være medvirkende til at forbedre både revisors og i særdeleshed hvervgivers og erklæringsmodtagers forståelse for erklæringsområdet. Et større kendskab til erklæringsområdet hos disse personkredse, ville reducere risikoen for, at især hvervgiver og erklæringsmodtager tillægger revisorerklæringen en forkert værdi, og dermed træffer sine beslutninger på et forkert grundlag.

Den manglende forståelse for lovgivning og RS'erne på erklæringsområdet gør, at der opstår en såkaldt "Kløft" mellem revisor, hvervgiver og erklæringsmodtager. "kløften" opstår, når revisor, hvervgiver og erklæringsmodtager ikke har samme forståelse for indholdet i og betydningen af revisors erklæringer.

11. Executive summary in English

In recent years, the demand for auditors' issuance of assurance reports (statements) has increased heavily, and it comes primarily from trading companies, production companies, bankers, insurers, public authorities and government agencies. It happens frequently in this respect that assurance report recipients enclose assurance reports they have developed themselves. Concurrently with the increasing demand, it has been necessary to change/add to the regulations governing assurance reports, including the Danish Act on Registered and State-Authorised Public Accountants, the Danish Executive Order on Statements Made by State-Authorised and Registered Public Accountants and the Danish Standards on Auditing. Besides the changed Standards on Auditing, several new professional standards have been issued.

The changes in regulations and professional standards have resulted in more rigorous requirements on auditors' work and an extension of their obligation to keep abreast of regulations. In addition, they are to respond critically to the standard assurance reports prepared by the assurance report recipients for the auditor to sign.

In this graduate thesis, we have analysed how much knowledge auditors, assurance report recipients and assignors have of the Danish Act on Registered and State-Authorised Public Accountants, the Danish Executive Order on Statements Made by State-Authorised and Registered Public Accountants and the Danish Standards on Auditing. We have also analysed whether the so-called standard assurance reports prepared by assurance report recipients comply with the requirements of existing regulations and professional standards.

Our analysis of standard assurance reports showed that many of the reports reviewed by us by no means complied with the existing requirements of regulations and professional standards. Generally, they did not include the basic elements outlined in the individual Standards on Auditing, and typically they did not include details as to whether the assurance report covered audit, review or other types of agreed-upon procedures. Nor were the responsibilities of the assignor and the auditor defined. Our conclusion is therefore that the auditor should not sign this type of standard assurance reports. We believe that, for each assurance engagement, the auditor should himself prepare an assurance report complying

with the requirements of regulations and professional standards governing the relevant assurance engagement. At worst, non-conforming assurance reports may result in the auditor being held liable in relation to the assignor and the assurance report recipient. Despite this risk, a number of accountants indicated that at some point during their career they had signed these non-conforming assurance reports. It was also evident from the responses to the questionnaires that the accountants were aware of both deficiencies in the standard assurance reports and of the possible implications of issuing a non-conforming assurance report. Having signed these reports nonetheless might indicate that the consequences for the auditor, having issued a non-confirming assurance report, are not serious enough – or auditors are not at a great risk of being held responsible for issuing a non-confirming assurance report.

Our analysis of the degree of knowledge of assurance reporting revealed that there is room for improvement with all three groups. Our analysis is based on anonymous questionnaires sent to these three groups. The responses we received showed that some accountants do not apply the professional standards and that they are not adequately aware of the coherence between the individual Standards on Auditing. There were even some accountants who were not familiar with the substance of the Danish Act on Registered and State-Authorised Public Accountants, which we believe is quite alarming since this Act governs all work by accountants. It also turned out that some assurance report recipients and assignors were not aware of the different levels of assurance provided in assurance reports by auditors, including "reasonable assurance", "limited assurance" and "no assurance". To make serious decisions based on a signed assurance report, these terms should be known by assurance report recipients and assignors. Our analysis also showed that accountants do not always set aside enough time to explain to the assignor the significance of the substance and relevance of an assurance report, including particularly the level of assurance and any modifications in this respect. Overall, our questionnaire survey led to the conclusion that we believe that auditors, assignors and assurance report recipients need to communicate more. In our opinion, more and better communication would help improve both auditors' and particularly assignors' understanding of assurance reporting. Improving these groups' knowledge of this area would reduce the risk of especially assignors and assurance report recipients attaching wrong value to the assurance report and making decisions on an inaccurate basis.

The lacking understanding of regulations and the Standards on Auditing governing assurance reports leads to a so-called "gap" between auditors, assurance report recipients and assignors.

This gap occurs when the auditor, the assurance report recipient and the assignor do not interpret the substance and relevance of the assurance report in the same way.

12. Litteraturliste

Lovgivning, bekendtgørelser og faglige standarder mv.:

Lov om statsautoriserede og registrerede revisorer – lov 2003-04-30 nr. 302

Bekendtgørelse om statsautoriserede og registrerede revisorers erklæringer mv. af 21. august 2003 (gl. udgave af Erklæringsbekendtgørelsen)

Bekendtgørelse om statsautoriserede og registrerede revisorers erklæringer mv. af 22. december 2004 (ny udgave af Erklæringsbekendtgørelsen)

Vejledning om bekendtgørelsen om statsautoriserede og registrerede revisorers erklæringer (Erklæringsbekendtgørelsen)

Lovbekendtgørelse nr. 808 af 14.9.2001 – Straffelov

Lovbekendtgørelse nr. 1001 af 08.10.2004 – Aktieselskabslov

Forord til revisionsstandarder, revisorhåndbogen 2005

Danske revisionsstandarder:

Revisionsstandard – Begrebsramme for erklæringsopgaver med sikkerhed

Revisionsstandard nr. 200 – Målet med og generelle principper for revision af et regnskab

Revisionsstandard nr. 700 – Revisionspåtegninger på regnskaber

Revisionsstandard nr. 800 – Den uafhængige revisors erklæring på revisionsopgaver med særligt formål

Revisionsstandard nr. 910 – Review af regnskaber

Revisionsstandard nr. 920 – Aftalte arbejdshandlinger vedrørende regnskabsmæssige oplysninger

Revisionsstandard nr. 930 – Assistance med regnskabsopstilling

Revisionsstandard nr. 3000 – Andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysninger

FSR's etikudvalg: Retningslinier for revisors etiske adfærd (etiske regler) – 19. maj 2005

EU's 8. direktiv af 10. april 1984 om autorisation af personer, der skal foretage lovpligtig revision af regnskaber

Kommissionens henstilling af 16. maj 2002 – Revisors uafhængighed i EU

Revisionsudtalelse nr. 2002-2 (REVU) – Revisionspåtegninger mv. på årsrapporter

Revisionsudtalelse nr. 2004-1 (REVU) – Modificerede revisionspåtegninger (forbehold og supplerende oplysninger)

Revisionsudtalelse nr. 2004-2 (REVU) – Selskabsretlige erklæringer

Bøger og lignende:

Revision – Koncept og Teori, forlaget Thomsen 2000 (2. udgave - 3. oplag)

Mogens Christensen, Kim Fücksel, Lars Bo Langsted og Anne Loft

Revisorhåndbogen, 2005, forlaget Thomsen A/S – elektronisk udgave

Revisoransvar, forlaget Thomsen 2001 (5. udgave – 2. oplag)

Lars Bo Langsted, Paul Krüger Andersen og Mogens Christensen

Årsrapporten – teori og regulering 2003 (1. udgave – 2. oplag)

Jens O. Elling

Artikler mv:

"Opdatering af Erklæringsbekendtgørelsen" - Revision & Regnskabsvæsen nr. 4, april 2005, side 6-15

"Opdateringer til Erklæringsbekendtgørelsen set ud fra en praktisk synsvinkel" - Revision & Regnskabsvæsen nr. 4, april 2005, side 16-27

"Retningslinier for revisors etiske adfærd og uafhængighed" – Revision & Regnskabsvæsen nr. 10, oktober 2004, side 6-22

"Erklæringer" – Revision & Regnskabsvæsen nr. 8, august 2004, side 6-21

"LSR af 30. juni 1998 med kommentarer af Olaf Hesselager, Aksel Runge Johansen og Niels Anker Ring"

"Afgørelse 00-78.911 af 1. november 2000 i Revisornævnet"

13. Bilag og kildehenvisninger

- Bilag 1:** Standarderklæring – Regulering af branddriftstabsforsikring
- Bilag 2:** Udarbejdet revisorerklæring – Regulering af branddriftstabsforsikring
- Bilag 3:** Standarderklæring – Salg af maskiner til leasingselskab
- Bilag 4:** Udarbejdet revisorerklæring – Salg af maskiner til leasingselskab
- Bilag 5:** Standarderklæring – Slutregnskab for DANIDA-projekt
- Bilag 6:** Udarbejdet revisorerklæring – Slutregnskab for DANIDA-projekt
- Bilag 7:** Standarderklæring – Indberetning af antal elever
- Bilag 8:** Udarbejdet revisorerklæring – Indberetning af antal elever
- Bilag 9:** Udsendt spørgeskema til revisorer
- Bilag 10:** Udsendt spørgeskema til banker, forsikringsselskaber og offentlige/statslige instanser mv.
- Bilag 11:** Udsendt spørgeskema til virksomhedsledelserne
- Bilag 12:** Følgebrev, som er vedlagt de udsendte spørgeskemaer til virksomhedsledelserne

¹ Jens O. Elling – "Årsrapporten – teori og regulering, side 34 (koalitionsmodel)", jf. bilag 1.

² Jens O. Elling – "Årsrapporten – teori og regulering, side 33.

³ Jens O. Elling – "Årsrapporten – teori og regulering, side 38.

⁴ RS "Begrebsramme for erklæringsopgaver med sikkerhed".

⁵ Egen tilvirkning: Den såkaldte "kløft" er et begreb, der dækker over den usikkerhed, der opstår omkring revisorerklæringers betydning, når enten erklæringsafgiver, erklæringsmodtager eller hvervgiver ikke har tilstrækkelig kendskab til Erklæringsbekendtgørelsen, Revisorloven og revisionsstandarderne.

⁶ I denne sammenhæng omfatter partnerne: Revisor, erklæringsmodtager og hvervgiver.

⁷ Eksempelvis i forbindelse med aflæggelse af regnskaber, budgetter, projektregnskaber samt erklæringer i forhold til offentlige myndigheder og forsikringsselskaber.

⁸ Kilde – Revision: Funktion og vision, side 216.

⁹ Kilde – Revision: Funktion og vision, side 216.

¹⁰ LRS af 30. juni 1998 med kommentarer af Olaf Hesselager, Aksel Runge Johansen og Niels Anker Ring.

¹¹ Bemærkning til LSRR af 30. april 2003.

¹² Bemærkning til LSRR af 30. april 2003.

¹³ Festskrift, Lovgivning om regnskaber og revisorer i fortid, nutid og fremtid – Bernhard Gomard, side 73-106.

¹⁴ STRAFL = Straffeloven.

¹⁵ Undtagelsen er lovmæssigt begrundet i STRAFL § 152e.

¹⁶ EU henstilling af 16/5 2002 – Revisors uafhængighed i EU, Grundlæggende principper, pkt. 1 og 2.

¹⁷ Revisorudtalelse FSR's bestyrelse, marts 2005, Retningslinjer for revisors etisk adfærd, kap. 8.

¹⁸ Forord til revisionsstandarder, Revisorhåndbogen 2005.

¹⁹ RS: Begrebsramme for erklæringsopgaver med sikkerhed, afsnit 7, Revisorhåndbogen 2005.

Branddriftstab

Formular A/74



Bilag 1

Opgørelse til brug ved den årlige regulering af præmien, jf. det på skemaets bagside anførte.

Branddriftstahsforsikringspolicenr. _____

Regnskabsåret 11/2005 - 31/12 2005

Opgørelsen skal ikke indsendes til forsikringselskabet, men opbevares og fremlægges i skadetilfælde.

Pos. I.

1. Årsomsætning af varer og tjenesteydelser

Kr. _____ ✓

2. Fradrag for forbrug af:

a. Indkøbte handelsvarer til videresalg

Kr. _____

b. Råvarer og halvfabrikata

Kr. _____

c. Direkte løn inklusive lønafhængige omkostninger til egne medarbejdere, der ikke henhører under funktionærloven respektive lærlingeloven.

Kr. _____

Kr. _____

I alt Kr. _____

Pos. II.

Arbejds løn for 12 måneder til egne medarbejdere i.h.t. pkt. I.2.c.

Kr. _____

I alt Kr. _____

Dato / år

Forsikringstagers underskrift

Ovenstående opgørelse er i overensstemmelse med det af mig/os reviderede regnskab.

Dato / år

Navn og firmastempel

Revisorerklæring om opgørelse til brug for præmieregulering

Til ledelsen i Hansens Møbelfabrik A/S

Vi har foretaget gennemgang af vedlagte ”Opgørelse til brug ved den årlige regulering af præmien” (police nr. 100-11-12-1300) for regnskabsåret 2005 udvisende et præmieberegningsgrundlag for henholdsvis position I på 1.000.000 kr. og position II på 2.000.000 kr.

Opgørelsen er udarbejdet på grundlag af selskabets årsrapport, som vi har revideret og forsynet med en revisionspåtegning uden forbehold eller supplerende oplysninger. Revisionen af årsrapporten er tilrettelagt med henblik på at opfylde årsregnskabslovens bestemmelser om revision og tager således ikke specielt sigte på opgørelse af præmieberegningsgrundlaget.

Selskabets ledelse har ansvaret for opgørelsen. Vores ansvar er på grundlag af vores gennemgang at udtrykke en konklusion om opgørelsen.

Vores erklæring er udelukkende udarbejdet til selskabets og forsikringssselskabets egen brug.

Den foretagne gennemgang

Vi har foretaget vores gennemgang i overensstemmelse med den danske revisionsstandard om review. Denne standard kræver, at vi tilrettelægger og foretager gennemgangen med henblik på at opnå moderat grad af sikkerhed for, at ”Opgørelse til brug for den årlige regulering af præmien” ikke indeholder væsentlig fejlinformation. Vi har gennemgået de reguleringer af årsrapportens tal, som er foretaget med henblik på at opfylde forsikringspolicens bestemmelser for opgørelse af præmieberegningsgrundlaget. Gennemgangen er begrænset til først og fremmest at omfatte forespørgsler til selskabets ledelse og medarbejdere samt analyser af regnskabstal og giver derfor mindre grad af sikkerhed end en revision. En gennemgang kan således ikke sikre, at alle nødvendige reguleringer er foretaget, ligesom det ikke er muligt at afgøre, om forsikringssselskabet vil anlægge en anden fortolkning af forsikringspolicens bestemmelser. Vi har ikke foretaget revision og udtrykker derfor ingen revisionskonklusion om opgørelsen.

Konklusion

Ved vores gennemgang er vi ikke blevet bekendt med forhold, der afkræfter, at ”Opgørelse til brug ved den årlige regulering af præmien” (police nr. 100-11-12-1300) for regnskabsåret 2005 er udarbejdet i overensstemmelse med forsikringspolicens bestemmelser.

Aalborg, den 11. april 2006

123 Revisionsfirmaet

Statsautoriseret Revisionsaktieselskab

Søren Sørensen
statsautoriseret revisor

Revisorerklæring

Nordania Leasing
Aftalnr.
Side 2 af 2

30-11-2004 14:01:55

Underskrift anført med blokbogstaver og titel

I egenskab af revisor for Hansens Mobilbank ^{A/S} bekræfter jeg/vi, at det specificerede udstyr er frit og ubehæftet ifølge kvitteret købekontrakt eller faktura, efter indhentede oplysninger fra Bil- og Personbogen, og i øvrigt efter vort kendskab til selskabets bogføring.

Den

(Underskrift samt firmastempel)

Revisorerklæring om aftale arbejdshandlinger

Til direktionen i Hansens Møbelfabrik A/S

Vi har efter aftale udført de arbejdshandlinger, som er angivet nedenfor vedrørende leasingaftale nummer 123456A om erhvervelse af ejendomsretten til det i bilag 1 specificerede udstyr til brug for en vurdering af, om selskabet kan overdrage den fulde ejendomsret til udstyret den 1. maj 2006.

Vores erklæring er udelukkende udarbejdet til selskabets og Leasing A/S' egen brug med det formål, der er nævnt i denne erklæring.

Udførte arbejdshandlinger

Vores arbejde er udført i overensstemmelse med den danske revisionsstandard om aftalte arbejdshandlinger.

Vores udførte arbejdshandlinger kan opsummeres således:

- a) Vi har sammenholdt faktura nr. 45678 fra Hansens Møbelfabrik A/S, der er udstedt til Leasing A/S, med specificationen af udstyret i bilag 1.
- b) Vi har efterprøvet sammentællingerne i specificationen i bilag 1.
- c) Vi har sammenholdt registreringerne i specificationen i bilag 1 med købsfakturaer udstedt til Hansens Møbelfabrik A/S.
- d) Vi har undersøgt, om det af fakturaerne fremgår, at tredjemand har foretaget ejendomsforbehold, udlæg/udpantning, hånd- eller underpantsætning e.l. i det specificerede udstyr.
- e) Vi har kontaktet Bil- og Personbogen telefonisk den 30. april 2006 med henblik på at få oplyst, om der, for så vidt angår CVR-nr.: 12 34 56 78 og selskabsnavnet: Hansens Møbelfabrik A/S, er registreret pantsætninger e.l. af det nævnte udstyr i Bil- eller Personbogen.
- f) Vi har den 30. april 2006 spurgt selskabets direktion, om denne er bekendt med, at der er foretaget ejendomsforbehold, udlæg/udpantning, hånd- eller underpantsætning e.l. i det specificerede udstyr.

Faktiske resultater

Resultaterne af udførte arbejdshandlinger kan opsummeres således:

- o Med hensyn til punkt a fandt vi, at der er sammenhæng mellem den udstedte faktura og det specificerede udstyr i bilag 1.
- o Med hensyn til punkt b fandt vi, at sammentællingerne er korrekte, og at totalerne stemmer.

- o Med hensyn til punkt c fandt vi, at der foreligger købsfaktura udstedt til Hansens Møbelfabrik A/S for det i bilag 1 specificerede udstyr.
- o Med hensyn til punkt d fandt vi, at det ikke af købsfakturaerne fremgår, at tredjemand har foretaget ejendomsforbehold, udlæg/udpantning, hånd- eller underpantsætning e.l. i det specificerede udstyr.
- o Med hensyn til punkt e fik vi oplyst, at der ikke i Bil- eller Personbogen den 30. april 2006 er registreret pantsætninger af det nævnte udstyr, for så vidt angår CVR-nr.: 12 34 56 78 og selskabsnavnet: Hansens Møbelfabrik A/S.
- o Med hensyn til punkt f har selskabets direktion den 30. april 2006 oplyst, at der denne bekendt ikke er foretaget ejendomsforbehold, udlæg/udpantning, hånd- eller underpantsætning e.l. i det specificerede udstyr.

Da ovennævnte arbejdshandlinger hverken er revision eller review i overensstemmelse med danske revisionsstandarder herom, udtrykker vi ikke nogen grad af sikkerhed om, at Hansens Møbelfabrik A/S kan overdrage den fulde ejendomsret til udstyret den 30. april 2006.

Hvis vi havde udført yderligere arbejdshandlinger, revideret eller udført review i overensstemmelse med danske revisionsstandarder, kunne andre forhold være fundet og rapporteret.

Erklæringen vedrører alene de forhold, der er nævnt ovenfor, og kan ikke udstrækkes til at omhandle selskabets anlægsaktiver som helhed.

Aalborg, den 1. maj 2006

123 Revisorfirmaet
Statsautoriseret Revisionsaktieselskab

Søren Hansen
statsautoriseret revisor

Auditor's statement

In my capacity as auditor for

_____ (the Danish company)

it is hereby certified that the wages and fees

contained in invoice no. _____ dated _____

amounting to _____ DKK

and expenses of _____ DKK

and covering the period from _____ to _____

* have been prepared in accordance with the Embassy's (or Ministry of Foreign Affairs') grant approval dated _____ and in accordance with the PSD Programme's rules for subsidizable expenditure,

* and that the time spent, fee and wage rates applied and their payment, and documentation of expenses and their payment have been checked without cause for any comment.

Place and date

Auditor
(Company stamp and signature)

Revisionspåtegning på slutregnskabet for DANIDA-projektet "Technical assistance for follow-up, training of staff and elaboration of an operator's manual for the power stations in Ouahigouya and Tougan, Burkina Faso" (KK2006/315/1, journalnr.: 104.BKF.802-3-1)

Til ledelsen i Hansens Energifabrik A/S

Vi har revideret det af Hansens Energifabrik A/S udarbejdede slutregnskab for ovennævnte projekt. Slutregnskabet for realiserede honorarer udviser i alt 984.654 kr. og slutregnskabet for realiserede udlæg udviser i alt 657.842 kr. hvorfor de samlede realiserede projektomkostninger beløber sig til 1.642.496 kr. Hansens Energifabrik A/S har modtaget forskudsbetaling fra Udenrigsministeriet på i alt 1.367.879 kr. hvorfor Hansens Energifabrik A/S's tilgodehavende hos Udenrigsministeriet udgør 274.617 kr.

Selskabets ledelse har ansvaret for udarbejdelsen af slutregnskabet. Vores ansvar er på grundlag af vores revision at udtrykke en konklusion om de afgivne oplysninger.

Vores påtegning er udelukkende udarbejdet til selskabets og Udenrigsministeriets egen brug.

Den udførte revision

Vi har udført vores revision i overensstemmelse med den internationale revisionsstandard om særlige revisionsopgaver. Denne standard kræver, at vi tilrettelægger og udfører vores revision med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for, at slutregnskabet ikke indeholder væsentlig fejlinformation. Revisionen omfatter stikprøvevis undersøgelse af information, der understøtter de i slutregnskabet anførte beløb og oplysninger. Det er vores opfattelse, at den udførte revision giver et tilstrækkeligt grundlag for vores konklusion.

Revisionen har ikke givet anledning til bemærkninger.

Konklusion

Det er vores opfattelse, at det udarbejdede slutregnskab for projektet "Technical assistance for follow-up, training of staff and elaboration of an operator's manual for the power stations in Ouahigouya and Tougan, Burkina Faso" (KK2006/315/1, journalnr.: 104.BKF.802-3-1) er udarbejdet i overensstemmelse med projektkontraktens bestemmelser og KR-reglerne (Regler og vejledning for kontrakter af kort varighed mellem Udenrigsministeriet (Danida) og virksomheder om leverance af rådgivningsydelse).

Aalborg, den 1. maj 2006

123 Revisorfirmaet

Statsautoriseret Revisionsaktieselskab

Søren Sørensen
statsautoriseret revisor

Skolens navn: _____

Kontaktperson (årslevsansvarlig) (2):

Skolens nr.: _____

Indberetningstype: **Fuldtidsuddannelser**

Elektroniske indberetninger, som skolen har modtaget tilskud for. Der udfyldes en linie for hver indberetning, der indgår i ministeriets tilskudsbrev til skolen.

Bilagsnr. (3)	Kategori (4)	For supplerende indberetning: Henvi- sning til bilagsnr. på total/suppl. indberetning (5)	Antal records (6)	Afsendelsestidspunkt (statustid) (7)
59	SUPP.	52	23	

(8) Her angives, hvis revisors kontrol giver anledning til supplerende indberetning for kvartalet. _____

Skolens leder, underskrift

REVISORERKLÆRING

Vi har kontrolleret de af skolen foretagne indberetninger til Undervisningsministeriet, som er angivet ovenfor, jf. ministeriets tilskudsbrev til skolen herom.
Det udførte arbejde: Vi har i overensstemmelse med bekendtgørelse nr. 1111 af 12. december 2003 om revision og tilskudskontrol m.m. ved institutioner for erhvervsrettet uddannelse, jf. punkt 7 i bilag 7 til bekendtgørelsen, samt vejledning til denne revisorerklæring, tilrettelagt og udført gennemgangen med henblik på at opnå en begrundet overbevisning om, at indberetningen er uden fejl og mangler. Under gennemgangen har vi ud fra en vurdering af væsentlighed og risiko efterprøvet grundlaget og dokumentationen for de i indberetningen anførte oplysninger. Endvidere har jeg på institutionens vegne sikret mig, at ovennævnte aktivitetsindberetning er korrekt, samt at andelen af det samlede optag af udenlandske statsborgere fra nærmere definerede lande ikke overstiger Undervisningsministeriets udmeldte kvote på 15% for sommer- og vinteroptaget 2003/2004, jf. Undervisningsministeriets brev af 22. september 2003 om begrænsning af optaget af udenlandske statsborgere.
Konklusion: Baseret på det udførte arbejde er det vor opfattelse, at det opgjorte årsevtal og beregnede tilskud er korrekt. (9)

Revisors stempel og underskrift

Revisorerklæring

Til Undervisningsministeriet

Vi har undersøgt Peter Skrå Handelsskoles indberetning af aktivitet ved arbejdsmarkedsuddannelser og enkeltfag optaget i en fælles kompetencebeskrivelse (FKB) der er omfattede af de bilagsnumre, der er anført i det vedhæftede af institutionen underskrevne indberetningsskema for 1. kvartal 2006 dateret den 10. april 2006 (bilagsnr. 59).

Institutionens ledelse har ansvaret for opgørelsen af aktivitet. Vort ansvar er på grundlag af vort arbejde at udtrykke en konklusion om indberetningen.

Det udførte arbejde

Vi har udført vort arbejde i overensstemmelse med den danske revisionsstandard om andre erklæringsopgaver med sikkerhed samt med Undervisningsministeriets bekendtgørelse nr. 1111 af 12. december 2003, som ændret ved bekendtgørelse 1355 12. december 2004, om revision og tilskudskontrol m.m. ved institutioner for erhvervsrettet uddannelse (Revisionsbekendtgørelsen). Kravene heri er, at vi tilrettelægger og udfører arbejdet med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for, at indberetningen af aktivitet ikke indeholder væsentlig fejlinformation. Arbejdet omfatter stikprøvevis undersøgelser af information, der understøtter indberetningen af aktivitet. Vort arbejde omfatter endvidere stillingtagen til den af ledelsen anvendte praksis ved opgørelse og registrering af aktivitet. Det er vor opfattelse, at det udførte arbejde giver et tilstrækkeligt grundlag for vor konklusion.

Konklusion

Det er vor opfattelse, at den opgjorte periodes indberetning af gennemført aktivitet er fortaget i overensstemmelse med bekendtgørelse nr. 638 2003 om tilskudsudbetaling m.v. til institutioner for erhvervsrettet uddannelse m.v. (Tilskudsbekendtgørelsen), bekendtgørelse nr. 145 2005 om åben uddannelse og tilskud til arbejdsmarkedsuddannelser m.v. og bekendtgørelse 1316 2004 om deltagerbetaling ved erhvervsrettet voksen- og efteruddannelse i 2005.

Aalborg, den 20. april 2006

123 Revisorfirmaet

Statsautoriseret Revisionsaktieselskab

Søren Sørensen
statsautoriseret revisor

1. Spørgeskema til revisorer

1. Har du kendskab til indholdet i den nyeste revisorlov lov af 30. april 2003?

Ja	Nej

2. Har du kendskab til indholdet i den nyeste erklæringsbekendtgørelse af 22. december 2004?

Ja	Nej

3. Har du kendskab til de væsentligste forskelle på ovennævnte erklæringsbekendtgørelse og den tidligere version af 21. august 2003?

Ja	Nej

Hvis "JA" - nævn da eventuelt nedenfor de forskelle du har kendskab til:

4. Har du læst nedenstående danske revisionsstandarder (sæt kryds):

RS700	RS910	RS920	RS930

5. Har du udarbejdet og afgivet erklæring efter RS700 vedrørende reviderede regnskaber?

Ja	Nej

6. Hvis "JA" i spørgsmål 5 – i hvor høj grad har du da anvendt faglige standarder i RS200 – RS635 i forbindelse med revisionen?

Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav

7. Hvis "JA" i spørgsmål 5 – i hvor høj grad har du da anvendt faglige standarder i RS700 i forbindelse med revision og rapportering?

Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav

8. Har du udarbejdet og afgivet erklæring efter RS910 vedrørende review af regnskaber?

Ja	Nej

9. Hvis "JA" i spørgsmål 8 – i hvor høj grad har du da anvendt faglige standarder i RS 910 til planlægning, udførsel og rapportering af reviewopgaven?

Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav

10. Har du udarbejdet og afgivet erklæring efter RS920 vedrørende aftalte arbejdshandlinger?

Ja	Nej

11. Hvis "JA" i spørgsmål 10 – i hvor høj grad har du da anvendt faglige standarder i RS 920 til planlægning, udførsel og rapportering af erklæringsopgaven?

Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav

12. Har du udarbejdet og afgivet erklæring efter RS930 vedrørende assistance med regnskabsopstilling?

Ja	Nej

13. Hvis "JA" i spørgsmål 12 – i hvor høj grad har du da anvendt faglige standarder i RS930 til planlægning, udførsel og rapportering af erklæringsopgaven?

Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav

14. I hvor høj grad føler du, at du har kendskab til forskellen på de enkelte erklæringsopgaver i henhold til RS700, RS910, RS920 og RS930?

Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav

15. I hvor høj grad føler du, at revisorer generelt har kendskab til forskellen på de enkelte erklæringsopgaver i henhold til RS700, RS910, RS920 og RS930?

Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav

16. I hvor høj grad fornemmer du, at erklæringsmodtagere (banker, forsikringsselskaber og offentlige myndigheder) generelt har kendskab til forskellen på henholdsvis erklæringer afgivet efter RS700, RS910, RS920 og RS930?

Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav

17. I hvor høj grad fornemmer du, at hvervgivere (virksomhedsledelser) generelt har kendskab til forskellen på erklæringer afgivet efter RS700, RS910, RS920 og RS930?

Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav

18. I hvor høj grad bruger du tid på at forklare hvervgiver/erklæringsmodtager forskellen på graden af sikkerhed ved de enkelte erklæringstyper?

Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav

19. I hvor høj grad overholder offentlige myndigheders standard revisorerklæringer de danske revisionsstandarder (typisk RS700 og RS910)?

Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav

20. Har du underskrevet og afgivet en sådan standard revisorerklæring, jf. spm. 19?

Ja	Nej

21. I hvor høj grad er der overensstemmelse mellem de internationale revisionsstandarder og de danske revisionsstandarder?

Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav

22. I hvor høj grad føler du, at du har overblik over sammenhængen mellem de enkelte revisionsstandarder – dvs. hvilke(n) standard(er) der skal anvendes i den konkrete situation?

Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav

23. Har du kendskab til revisorer som er blevet gjort ansvarlig for mangelfuld/fejlagtig erklæringsafgivelse?

Ja	Nej

24. Har du kendskab til mulige konsekvenser (ansvarstyper/strafferamme) for revisor ved mangelfuld/fejlagtig erklæringsafgivelse?

Ja	Nej

Hvis "JA" – nævn da nedenfor mulige konsekvenser for revisor:

25. Hvis "JA" i spørgsmål 24 – i hvor høj grad vurderer du, at strafferammen er for hård for revisor ved fejlagtig/mangelfuld erklæringsafgivelse?

Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav

1. Spørgeskema til banker, forsikringselskaber og offentlige myndigheder mv.

1. Har du efterspurgt en revisionspåtegning/revisorerklæring hos en kunde/klient/forretningsforbindelse eller en revisor?

Ja	Nej

2. Hvis "JA" i spørgsmål 1 – i hvilken forbindelse har du så efterspurgt revisionspåtegningen/revisorerklæringen?

3. Hvis "NEJ" i spørgsmål 1 – har du da på noget tidspunkt læst en revisorpåtegning/revisorerklæring?

Ja	Nej

4. I de tilfælde du har efterspurgt en revisorerklæring, har du da som oftest vedlagt en standard erklæring, som revisor skal underskrive?

Ja	Nej

5. Hvis "JA" i spørgsmål 4 – har du så modtaget den standard erklæring, som du har udsendt i underskrevet stand fra revisor?

Ja	Nej

6. Hvis "NEJ" i spørgsmål 5 – har du så modtaget en anden form for revisorerklæring, som revisor selv har udarbejdet?

Ja	Nej

7. Såfremt du har modtaget en anden revisorerklæring, som revisor selv har udarbejdet, har du da læst og forstået denne?

Ja	Nej

8. Hvis "Nej" i spørgsmål 7 – har du da anmodet revisor om en forklaring på den revisorerklæring du har modtaget.

Ja	Nej

9. Kender du forskellen på revisors revision af et regnskab og revisors gennemgang af et regnskab?

Ja	Nej

10. Har du kendskab til forskellen mellem en revisionspåtegning og en review-erklæring?

Ja	Nej

Hvis "JA" – nævn da eventuelt nogle af de vigtigste forskelle nedenfor:

11. I hvor høj overvejer du, hvilken type af revisorerklæring (eks. revisionspåtegning eller review-erklæring") du anmoder om?

Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav

12. Har du kendskab til forskellen på en modificeret revisorpåtegning og en "blank" påtegning?

Ja	Nej

13. Hvis "JA" i spørgsmål 8, hvad betyder en "blank" påtegning?

14. Kender du til begreberne: Høj grad af sikkerhed, begrænset sikkerhed og ingen sikkerhed i revisorerklæringer?

Ja	Nej

15. I hvor høj grad føler du, at dine kollegaer (som jævnligt anmoder om revisorerklæringer) har kendskab til forskellen på en revisionspåtegning og en review-erklæring?

Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav

16. I hvor høj grad fornemmer du, at revisor har kendskab til forskellen på en revisionspåtegning og en review-erklæring?

Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav

17. I hvor høj grad har du tillid til at revisors revisionspåtegning/revisorerklæring er retvisende i forhold til de faktiske forhold – dvs. stoler du på at revisor har gjort sit arbejde korrekt i forhold til de retningslinier der er givet revisor?

Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav

18. I hvor høj grad mener du at jeres standard revisorerklæringer opfylder de krav, som revisor i henhold til revisorloven og erklæringsbekendtgørelsen er underlagt?

Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav

19. Har du kendskab til andre typer af revisorerklæringer, såsom erklæring vedrørende "Aftalte arbejdshandlinger" og "Assistance med regnskabsopstilling?"

Ja	Nej

20. Hvis "JA" i spørgsmål 17 – har du så kendskab til hvilken grad af sikkerhed revisor udtrykker i disse erklæringer?

Ja	Nej

21. Har du kendskab til mulige konsekvenser (ansvarstyper/strafferamme) for revisor ved mangelfuld/fejltagtig erklæringsafgivelse?

Ja	Nej

1. Spørgeskema til virksomhedsledelsen vedrørende revisionspåtegninger/revisorerklæringer

1. Læser du altid revisionspåtegningen i jeres virksomheds årsrapport?

Ja	Nej

2. Hvis "JA" i spørgsmål 1 – i hvor høj grad forstår du revisionspåtegningens indhold?

Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav

3. I hvor høj grad har revisor, evt. i forbindelse med regnskabsgennemgangen, gennemgået revisionspåtegningens indhold med selskabets ledelse?

Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav

4. Har du kendskab til forskellen på en modificeret revisorpåtegning og en "blank" påtegning?

Ja	Nej

5. Hvis "JA" i spørgsmål 4, hvad betyder en "blank" påtegning?

6. I hvor høj grad føler du, at virksomhedsledelsen har indflydelse på indholdet i den revisionspåtegning, som revisor afgiver på årsrapporten?

Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav

7. Såfremt dit svar i spørgsmål 6 er enten "Meget høj" eller "Høj/middel" – I hvor høj grad vurderer du da, at det er acceptabelt, at revisor lader sig påvirke af virksomhedsledelsens formuleringsforslag til revisionspåtegningen?

Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav

8. Har du kendskab til andre typer af revisorerklæringer end revisionspåtegninger – eksempelvis "Review-erklæringer", "Assistance med regnskabsopstilling" eller "Aftalte arbejdshandlinger"?

Ja	Nej

9. Kender du forskellen på revisors revision af et regnskab og revisors gennemgang (review) af et regnskab?

Ja	Nej

10. Har du kendskab til forskellen mellem en revisionspåtegning og en review-erklæring?

Ja	Nej

Hvis "JA" – nævn da eventuelt nogle af de vigtigste forskelle nedenfor:

11. Kender du til begreberne: Høj grad af sikkerhed, begrænset sikkerhed og ingen sikkerhed i revisorerklæringer?

Ja	Nej

12. I hvor høj grad føler du, at ledelsen i andre virksomheder har forståelse for indholdet i revisionspåtegninger og revisionserklæringer generelt?

Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav

13. I hvor høj grad har du tillid til at revisors revisionspåtegning/revisorerklæring er retvisende i forhold til de faktiske forhold i virksomheden – dvs. stoler du på at revisor har gjort sit arbejde korrekt i forhold til de retningslinier der er givet revisor?

Meget høj	Høj/middel	Lav/middel	Meget lav

14. Har du kendskab til mulige konsekvenser (ansvarstyper/strafferamme) for revisor ved mangelfuld/fejlagtig erklæringsafgivelse?

Ja	Nej

Deloitte
Statsautoriseret Revisionsaktieselskab
CVR-nr. 24 21 37 14
Gøteborgvej 18
Postboks 7012
9200 Aalborg SV
Telefon 98 79 60 00
Telefax 98 79 60 01
www.deloitte.dk

01.11.2005

Firma XX
Att.:

Spørgeundersøgelse vedrørende revisionspåtegninger/revisionserklæringer

Kære virksomhedsleder,

i forbindelse med udarbejdelse af vores kandidatafhandling på cand.merc.aud. studiet på Aalborg Universitet fremsendes vedlagte spørgeskema. Vi håber De vil afsætte 5 minutter til udfyldelse af spørgeskemaet og efterfølgende returnere dette til undertegnede. Kvaliteten og validiteten af vores opgave afhænger i høj grad af Deres besvarelse, hvorfor vi håber på Deres assistance.

Vores kandidatafhandling omhandler forskellige aspekter i forbindelse med revisors afgivelse af påtegninger og erklæringer, herunder blandt andet virksomhedsledelsens opfattelse og kendskab til revisors rapportering ved aflæggelse af årsrapporter og andre erklæringsopgaver.

Vi ønsker hovedsagligt at belyse hvorvidt den nuværende lovgivning, som revisors erklæringsafgivelse er underlagt, er for kompleks i forhold til omverdenen – dvs. i forhold til revisorerklæringernes hvervgivere (eks. virksomhedsledelser) og modtagere (offentlige myndigheder, banker mv.). Vi forventer på baggrund af de modtagne besvarelser, at være i stand til, at fremkomme med eventuelle ændringsforslag til den nuværende struktur på de regelsæt, der regulerer revisors erklæringsafgivelse.

Vi ser frem til at modtage Deres besvarelse snarest muligt. Vi har vedlagt en frankeret svarkuvert.

Med venlig hilsen

Anita Bøgelund
Revisor, HD

René Winther Pedersen
Revisor, HD