|  |
| --- |
|  |
| Revisors erklæring i fremtiden |
| Herunder regnskabsbrugernes vurdering af revisors erklæring i fremtiden |

|  |
| --- |
| Forfatter: Henrik H. Iversen  Afleveringsdato: 27. Juli 2016  Institut: Aalborg Universitet - Cand.merc.aud.-studiet  Opgavetype: Kandidatafhandling  Vejleder: Henrik Nordentoft Jensen |



Executive summary

IAASB has prepared and updated new standards for auditor’s reporting. These standards will radically change the way auditors have to communicate with the public. In the future auditors will give more information in the auditor’s report than they do currently. The reason behind the implementation of the new and updated standards is the increasing demand for additional information, which users have requested, due to the financial crisis.

The implementation, of the new and updated standards, will be effective for audits that end December 15, 2016 or later. In most cases, it will affect all 2016 audits.

This report will go through the new and updated standards for the auditors’ communication to the public. Furthermore, will the report focus on the significant changes between the two set of standards and how these changes will affect the auditor’s report.

In spring 2014, the European Parliament and Council passed a new directive (2014/56/UN) and regulation on specific requirements for regulatory audits of companies with interest for the public (No. 537/2014). The report will go through the requirements and impact of the directive and regulation.

The Danish declaration has been updated, in order to comply with the new standards and UN requirements. The mentioned updates and changes have resulted in significant alterations to the auditor’s report. The report will be more comprehensive and customized for the individual company. The most significant changes will only apply to PIE companies.

The report will, based on the mentioned changes, make a suggestion on how the auditor’s report will look in the future for a listed company. The suggestion will be based on the Danish company Memory Card Technology A/S. In order to figure out how the users will perceive the future auditor’s report, a survey has been carried out. The survey population is credit employees in banks, who work with financial statement on a daily basis, hence have the knowledge about the auditor’s report. The survey will answer the following:

* If the future auditor’s report will give a better overview,
* If the additional information in the auditor’s report gives more value,
* If the respondents’ perception of the company changes,
* If the respondents will have higher demands for the auditors’ work, based on the new declaration.

Indholdsfortegnelse

[1. Indledning 4](#_Toc457383097)

[1.1 Emne 4](#_Toc457383098)

[1.2 Formål 5](#_Toc457383099)

[2. Problemformulering 5](#_Toc457383100)

[2.1 Underspørgsmål 5](#_Toc457383102)

[3. Metodebeskrivelse 6](#_Toc457383103)

[3.1 Begrebsdefinitioner 6](#_Toc457383104)

[3.2 Metodevalg 6](#_Toc457383105)

[3.3 Afgrænsninger 8](#_Toc457383106)

[3.4 Målgruppe 9](#_Toc457383107)

[3.5 Rapportens opbygning og disposition 10](#_Toc457383108)

[4. Gennemgang af nye og ajourførte ISA standarder 11](#_Toc457383109)

[4.1 Ajourføring af ISA 700 13](#_Toc457383110)

[4.2 Ny ISA 701 20](#_Toc457383111)

[4.3 Ajourføring af ISA 570 24](#_Toc457383112)

[4.4 EU-Krav samt ny revisorlovgivning 25](#_Toc457383113)

[4.4.1 Den nye erklæringsbekendtgørelse 30](#_Toc457383114)

[5. Revisors erklæring i fremtiden 32](#_Toc457383115)

[5.1 Introduktion til Memory Card Technology A/S 32](#_Toc457383116)

[5.1.1 Værdiansættelse af varelageret 33](#_Toc457383117)

[5.1.2 Værdiansættelse af tilgodehavender 33](#_Toc457383118)

[5.1.3 Aktivering af omkostninger 34](#_Toc457383119)

[5.1.4 Indregning af kontraktomsætning 34](#_Toc457383120)

[5.2 Udkast til revisors erklæring i fremtiden 35](#_Toc457383121)

[5.3 Vurdering af den nye erklæring 43](#_Toc457383122)

[5.4 Den nye erklæring med henvisninger til krav 44](#_Toc457383123)

[6. Regnskabsbrugernes opfattelse af revisors erklæring i fremtiden 46](#_Toc457383124)

[6.1 Revisors erklæring i fremtiden giver ikke et bedre overblik over revisors opfattelse af årsrapporten 47](#_Toc457383125)

[6.2 Merinformationen i revisors erklæring giver en merværdi i forhold til vurderingen af et selskab 50](#_Toc457383126)

[6.3 Afsnittet ”centrale forhold ved revisionen” giver mere værdi i forhold til vurderingen af et selskab 53](#_Toc457383127)

[6.4 Den yderligere information i revisors erklæring ændrer ikke på opfattelsen af, hvilket arbejde revisor har udført 55](#_Toc457383128)

[6.5 Bankfolk kan godt finde på at stille krav til revisors arbejde i fremtiden 57](#_Toc457383129)

[6.6 Vurderingen af case-virksomheden ændres ikke med den nye erklæring 59](#_Toc457383130)

[6.7 Antallet af ”centrale forhold ved revisionen” ændrer på risikovurderingen 61](#_Toc457383131)

[6.8 Revisors erklæring i fremtiden er en forbedring i forhold til den nuværende erklæring 63](#_Toc457383132)

[7. Konklusion 67](#_Toc457383133)

[8. Perspektivering 71](#_Toc457383134)

[9. Litteraturliste 74](#_Toc457383135)

[Bilag 76](#_Toc457383136)

[Bilag 1 – Den afgivne erklæring for MCT for regnskabsåret 1999/2000 76](#_Toc457383137)

[Bilag 2 – Den afgivne erklæring for 1999/00 ”oversat til 2015 krav. 77](#_Toc457383138)

[Bilag 3 – Udsendt erklæring til respondenterne 79](#_Toc457383139)

[Bilag 4 – Det semistrukturerede interview 85](#_Toc457383140)

# Indledning

## Emne

IAASB udsendte i 2013 forslag til nye standarder omkring revisors rapportering samt ajourføring af eksisterende standarder. De nye og ajourførte standarder vil på gennemgribende vis ændre måden, hvorpå revisor kommunikerer til regnskabsbrugerne gennem revisors erklæring. Fremover vil der komme flere informationer i revisors erklæring end tidligere. De nye og ajourførte standarder er lavet på grund af den stigende efterspørgsel fra regnskabsbrugerne efter flere informationer, der blev synliggjort i forbindelse med finanskrisen.[[1]](#footnote-1)

Ifølge de nye og ajourførte standarder skal revisor blandt andet medtage informationer om de forhold, som efter revisors opfattelse har været af størst betydning for revisionen af regnskabet. Disse forhold skal revisor dog kun medtage i deres erklæring, hvis der er tale om en børsnoteret virksomhed eller en anden virksomhed, som har særlig offentlig interesse. Forhold, som revisor skal medtage i deres erklæring, kunne for eksempel være, hvis revisor ved, at der har været problemer med værdiansættelsen af immaterielle aktiver, varelager, debitorer, investeringsejendomme og så videre.

Ovenstående forslag til nye og ajourførte standarder er sidenhen blevet vedtaget, og standarderne træder i kraft for revisioner, der slutter 15. december 2016 eller senere.[[2]](#footnote-2)

På baggrund af indførslen af ovenstående nye og ajourførte standarder er det interessant at undersøge, hvordan de nye og ajourførte standarder adskiller sig fra de nuværende standarder samt, hvordan de nye og ajourførte standarder vil påvirke revisors erklæring i fremtiden i forhold til nu. Herudover er det interessant at undersøge, hvad regnskabsbrugerne vil få ud af revisors erklæring i fremtiden. Vil regnskabsbrugernes vurdering af et regnskab ændres på grund af den fremtidige erklæring, som indeholder flere informationer? Regnskabsbrugernes vurdering kan både være af positiv eller negativ karakter. Positivt på den baggrund at regnskabsbrugerne vurderer, at de får et bedre beslutningsgrundlag på baggrund af merinformationen eller negativt, da merinformationen skaber mere forvirring end gavn.

For at undersøge, hvordan regnskabsbrugerne vil vurdere et regnskab på baggrund af revisors erklæring i fremtiden, er det interessant at tage udgangspunkt i en konkret virksomhed og komme med et forslag til, hvordan revisors erklæring på virksomhedens regnskab vil se ud ifølge de nye og ajourførte standarder contra den erklæring, revisor rent faktisk afgav efter de nugældende standarder. Det vil selvfølgelig være mest interessant at tage udgangspunkt i en virksomhed, som er børsnoteret, da det for eksempel kun er krav for børsnoterede virksomheder at omtale forhold, som efter revisors opfattelse har været af størst betydning for revisionen af regnskabet.

## Formål

Denne rapport har med baggrund i ovenstående til formål at redegøre for følgende:

For det første skulle det være muligt for læseren af denne rapport at danne sig et overblik over forskellene mellem de tidligere og de nye og ajourførte ISA standarder. For det andet vil rapporten belyse, hvordan revisors erklæring vil komme til at se ud i fremtiden efter de nye og ajourførte standarder contra de nugældende standarder.

Endvidere vil rapporten analysere på, om regnskabsbrugernes vurdering af et regnskab med en erklæring efter de nye og ajourførte standarder vil ændres contra samme regnskab med den erklæring, som revisor faktisk afgav.

# Problemformulering

Med udgangspunkt i indledningen er der udarbejdet følgende hovedspørgsmål:

*Hvordan vil de nye og ajourførte ISA standarder samt EU-krav påvirke revisors erklæring i fremtiden? Herunder om regnskabsbrugernes vurdering af revisors erklæring og den udførte revision ændres?*



## Underspørgsmål

For at besvare ovenstående problemformulering er der udarbejdet følgende underspørgsmål, som ønskes besvaret for at kunne lave en konklusion på problemformuleringen.

1. Hvordan adskiller ISA standarderne, som træder i kraft for revisioner, der slutter 15. december 2016 eller senere, sig fra de nugældende standarder?
2. Hvilke nye krav stiller EU til revisors erklæring i fremtiden?
3. Hvordan vil revisors erklæring komme til at se ud i fremtiden, når den er udarbejdet efter de nye og ajourførte ISA standarder samt EU-krav?
4. Hvordan vil revisors erklæring påvirke regnskabsbrugernes vurdering af et årsregnskab i fremtiden?

# Metodebeskrivelse

Dette afsnit vil fokusere på selve metodedelen i rapporten og vil blandt andet komme ind på udvælgelsen af empiri og afgrænsningerne i rapporten.

## Begrebsdefinitioner

Der vil i rapporten blive anvendt begreber og forkortelser, som er beskrevet nedenfor.

**Forkortelser:**

* IAASB = International Assurance and Audit Board
* ISA = International Standard on Auditing
* FSR = Brancheorganisation for godkendte revisorer i Danmark
* IFAC = International Federation of Accountants
* ÅRL = Årsregnskabsloven
* IESBA = International Ethics Standards Board for Accountants
* MCT = Memory Card Technology
* IAS = International Accounting Standards
* IFRS = International Financial Reporting Standards

**Begreber:**

* ISA’er = Fællesbetegnelse for de internationale standarder om revision
* PIE-Virksomheder = Public Interest Entities (Virksomheder af offentlig interesse)
* Forventningskløften = Forskellen mellem hvad brugerne af revisionsydelsen forventer af en statsautoriseret revisor og dennes ydelser, og hvad revisor selv tillægger sin profession og rent faktisk leverer.[[3]](#footnote-3)

## Metodevalg

For at kunne besvare problemformuleringen bedst muligt vil både primær og sekundær data blive anvendt. Det primær data vil være i form af semistruktureret interviews med regnskabsbrugere. Det vil sige, at det primære datagrundlag vil være af både kvalitativ og kvantitativ karakter. Omfanget af interviews med regnskabsbrugere vil være begrænset, derfor vil rapporten ikke opnå fuld repræsentative resultater for alle regnskabsbrugere.

De interviews, som vil blive lagt til grundlag for den senere analyse af regnskabsbrugernes opfattelse af revisors erklæring i fremtiden, vil være interviews af bankfolk, som anvender årsrapporter i deres daglige arbejde til for eksempel kreditgivning. Netop kreditvurderingsmedarbejdere er udvalgt, da er interessant at analysere på, om revisors erklæring i fremtiden vil kunne ændre på en kreditvurdering af et selskab og dermed også selve opfattelsen af et regnskab.

Interviewene vil blive bygget op som semistrukturerede interviews. Fordelene ved at anvende semistrukturerede interviews er, at interviewpersoner svarer på de spørgsmål, som ønskes besvaret, men stadig har muligheden for at komme med deres holdninger og synsvinkler ved, at der er mulighed for at komme med yderligere kommentarer til spørgsmål end bare et ja eller nej. Ved strukturerede interviews er det kun svaret på de foruddefinerede spørgsmål, som der bliver besvaret, og man opnår således ikke interviewpersonernes yderligere holdninger. Ulempen er til gengæld, at svarene på strukturerede interviews er lettere at analysere, da de typisk er mere kvantitative. En tredje mulighed havde været det helt åbne interview, hvor interviewpersonerne kommer med alt, hvad de lige har på hjertet. Ulempen ved denne interviewform er, at der er risiko for, at interviewpersoner ikke får skrevet ret meget, og man ender måske ud med, at man ikke kan bruge interviewene til noget. På baggrund af ovenstående er det semistrukturerede interview valgt, da det er vurderet, at man opnår nogle af fordelene fra begge de to andre interviewformer (åbne og strukturerede).

Interviewet[[4]](#footnote-4) starter med nogle generelle spørgsmål til revisors erklæring i fremtiden, hvorefter der stilles lidt mere specifikke spørgsmål direkte henvendt til den gruppe af respondenter, som er udvalgt i denne rapport. Herefter rundes spørgsmålene af med en form for konklusion på respondenternes vurdering af den nye revisorerklæring. Slutteligt afrundes interviewet med nogle generelle kommentarfelter, hvor respondenterne har mulighed for at komme med de af deres holdninger, som måske ikke lige passende under et af de forhenværende specifikke spørgsmål.

Det sekundære datagrundlag vil blandt andet være i form af ISA standarder, årsrapporter og domme. Herudover vil der også indgå relevant materiale fra artikler udgivet af rådgivere, revisorer og lignende, bøger og publikationer. I forbindelse hermed er det vigtigt at kontrollere forfatternes baggrund og viden omkring stoffet, som forfatterne skriver om, for at sikre høj validitet af det datamateriale, som bruges til at underbygge rapporten. Artikler, hvor validiteten må vurderes at være høj, kunne for eksempel være artikler udgivet af FSR.

## Afgrænsninger

For at gøre rapporten så specifik som muligt og for at besvare problemformuleringen er der lavet afgrænsninger til, hvad rapporten ikke vil omfatte.

Rapportens hovedfokus vil være på standarderne ISA 700 (ajourført) og ISA 701, som omhandler indholdet i en ”blank” erklæring. Derfor vil der ikke være en dybdegående gennemgang af ændringerne i de ajourførte standarder ISA 705 (Modifikationer til konklusionen i den uafhængige revisors konklusion) og ISA 706 (Supplerende oplysninger vedrørende forståelsen af regnskabet og supplerende oplysninger vedrørende forståelse af revisionen i den uafhængige revisors rapport). Dog vil rapporten kort kommentere de ajourførte ISA 705 og ISA 706 samt komme med referencer til disse løbende i rapporten, hvor det findes relevant. Baggrunden for ovenstående afgræsning er, at der i rapportens undsøgelsesdel omkring regnskabsbrugernes vurdering af et årsregnskab med en erklæring efter de nye og ajourførte standarder contra et årsregnskab med en erklæring efter de nugældende standarder vil blive taget udgangspunkt i et årsregnskab med en erklæring uden modifikationer.

ISA 700 (ajourført) gælder ved en revision af et fuldstændigt regnskab med generelt formål. Der afgrænses derfor for regnskaber udarbejdet i overensstemmelse med en begrebsramme med særligt formål (ISA 800) samt ISA 805.

Rapporten vil omhandle den uafhængige revisors erklæring om revision af et årsregnskab, hvorfor der afgrænses for andre typer erklæring på et årsregnskab. Dette kunne for eksempel være review af et årsregnskab eller assistance med opstilling af årsregnskabet.

Der afgrænses desuden for, hvilken påvirkning de nye og ajourførte standarder vil have for virksomheder, som ikke er børsnoterede eller ikke har særlig offentlig interesse. Dette gøres, fordi de mest gennemgribende ændringer kommer til at vedrøre netop børsnoterede virksomheder og virksomheder, som har særlig offentlig interesse. Dog vil beskrivelserne af de fleste ændringer (ISA 700 ajourført) også vedrøre ikke-børsnoterede virksomheder, men rapporten vil ikke komme med forslag til, hvordan revisors erklæring for en virksomhed, som ikke har særlig offentlig interess, vil komme til at se ud i fremtiden.

Rapporten vil ligeledes kommentere på Europa-Parlamentet og Rådets nye direktiv (2014/56/EU) om ændring af 8. direktiv om lovpligtig revision (2006/43/EF) og forordningen om specifikke krav til lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden mv. (Nr. 537/2014). Ændringsdirektivet og forordningen nødvendiggør en ændring af den danske revisorlovgivning. Rapporten vil kun kommentere på ændringerne i revisorlovgivningen, som har betydning for revisors erklæring. Dermed afgrænser rapporten sig for andre ændringer i revisorlovgivningen, som ændringsdirektivet og forordningen medfører.

I det afsnit, hvor rapporten vil komme med et forslag til udformning af den uafhængige revisors erklæring efter de nye og ajourførte standarder, bliver der taget udgangspunkt i en tidligere dansk børsnoteret virksomhed. Rapporten afgrænser sig derfor for, hvilken påvirkning som de nye og ajourførte standarder vil have på udenlandske virksomheder.

Ifølge problemformuleringen vil rapporten fokusere på, hvordan revisors erklæring vil komme til at se ud i fremtiden. Derfor afgrænses der i afsnittet omkring udformningen af revisors erklæring for en børsnoteret virksomhed for det rent revisionstekniske. Det vil sige, at rapporten ikke vil kommentere eller undersøge, om det er korrekt, at der er afgivet en erklæring uden modifikationer på regnskabet for den virksomhed, som der tages udgangspunkt i, men blot konkludere at det var den erklæring, der blev afgivet i sin tid.

## Målgruppe

Målgruppen for denne rapport vil primært være revisorer og mere professionelle regnskabsbrugere for eksempel bankfolk og investorer. Endvidere vil rapporten også være relevant læsning for andre studerende på cand.merc.aud studiet. Denne målgruppe er valgt ud fra det parameter, at mindre erfarne regnskabsbrugere fokuserer mindre på, hvad revisorer skriver i deres erklæring, men hovedsageligt fokuserer på bundlinjen i resultatopgørelsen, er der over- eller underskud.

Da rapportens målgruppe hovedsageligt er folk med erfaring og viden omkring, hvordan en årsrapport skal læses og forstås, vil rapporten indeholde begreber inden for regnskabsaflæggelse, som ikke vil blive beskrevet yderligere. Dette vil være gældende for de mest gængse begreber og teorier inden for regnskabsaflæggelse. Mindre kendte og udbredte begreber og teorier vil derimod blive beskrevet mere dybdegående, så målgruppen får hele forståelsen af rapporten.

Der henvises desuden til afsnittet ”Begrebsdefinitioner”[[5]](#footnote-5), hvor nogle af de anvendte begreber i rapporten er beskrevet yderligere.

## Rapportens opbygning og disposition

For at give læserne af rapporten et bedre overblik over rapporten og for at sikre en overskuelig og struktureret rapport er figur 1 udarbejdet. Figuren er udarbejdet med udgangspunkt i rapportens problemformulering samt underspørgsmål.

**Kapitel 1 og 2**

Indledning og problemformulering

**Kapitel 3**

Metodebeskrivelse

**Kapitel 4**

Gennemgang af nye og ajourførte ISA’er

**Kapitel 5**

De nye og ajourførte ISA’ers påvirkning på revisors erklæring

**Kapitel 6**

Regnskabsbrugernes opfattelse af et regnskab med den nye revisorerklæring

**Kapitel 7**

Konklusion

**Kapitel 8**

Perspektivering

Figur 1: Opgavens opbygning, egen tilvirkning

Kapitel 1 og 2 præsenterer læseren for rapportens problemstilling, formålet med rapporten samt rapportens problemformulering.

Kapitel 3, som er dette kapitel, er, hvor metodevalget i rapporten er beskrevet.

I kapitel 4 vil rapporten gennemgå de nye og ajourførte ISA’er. Kapitlet vil desuden fokusere på, hvordan de nye og ajourførte adskiller sig fra de nuværende ISA’er. Herudover vil kapitel 4 også beskrive de nye EU-krav til revisionspåtegning samt de ændringer disse medfører til Revisorloven samt, hvordan den nye erklæringsbekendtgørelse, som de danske revisorer skal udforme deres erklæring efter, vil komme til at se ud.

Herefter vil det i kapitel 5 blive gennemgået, hvordan de nye og ajourførte ISA’er, jævnfør kapitel 4, påvirker revisors erklæring på et årsregnskab for en børsnoteret virksomhed i fremtiden. Dette vil resultere i et forslag til, hvordan revisors erklæring kunne komme til at se ud for en børsnoteret virksomhed efter de nye og ajourførte ISA’er samt EU-krav. Der vil i forslaget til revisors erklæring afgivet efter de nye og ajourførte ISA’er blive taget udgangspunkt i en konkret virksomhed.

I kapitel 6 vil der på baggrund af de semistrukturerede interviews med regnskabsbrugere blive lavet en undersøgelse. Undersøgelsen vil tage udgangspunkt i forslaget til udformningen af revisors erklæring i fremtiden, som er udarbejdet i kapitel 5. Regnskabsbrugerne vil blive spurgt omkring deres opfattelse af årsregnskabet med henholdsvis den nye og den originale erklæring på årsregnskabet. Formålet med undersøgelsen er at komme frem til, om regnskabsbrugerne mener, at revisors erklæring i fremtiden giver en bedre eller dårligere forståelse af årsregnskabet, eller om der slet ikke er nogen forskel.

Herefter opsummeres kapitel 4 til 6 i en konklusion. Konklusionen vil give det bedst mulige svar på rapportens problemformulering.

Slutteligt afsluttes rapporten med en perspektivering. Her vil rapporten komme ind på andre problemstillinger, som ikke er en del af problemformuleringen, men som vil være relevant inden for rapportens emne.

# Gennemgang af nye og ajourførte ISA standarder

Før rapporten vil gennemgå de nye og ajourførte ISA’er, vil rapporten kort gennemgå bevæggrunden for indførelsen af ISA standarderne samt baggrund for opdateringen af samme.

I 2009 udsendte IFAC en opdateret version af samtlige internationale standarder om kvalitetssikring og revision. ISA’erne blev første gang udsendt på dansk i april 2011 efter EU’s godkendelse af den danske oversættelse og afløste i den forbindelse de tidligere danske revisonsstandarder RS 1 – RS 810. Dette skete med virkning for revision af regnskaber for regnskabsperioder, der begynder 15. december 2010 eller senere (dvs. fra kalenderår 2011).[[6]](#footnote-6) ISA’erne er indirekte implementeret i dansk lovgivning gennem Revisorloven § 16 vedrørende god revisorskik[[7]](#footnote-7), hvorfor danske revisorer siden 2011 har skullet udarbejde deres erklæring i overensstemmelse med ISA standarderne. Dette er gjort via Erklæringsbekendtgørelsen.

Efter udsendelsen af disse standarder har der, som skrevet i indledningen, været en stigende efterspørgsel efter flere informationer i revisors erklæring. Denne stigende efterspørgsel har medført, at IAASB har udsendt nye og ajourførte standarder vedrørende revisors rapportering. De nye og ajourførte standarder skal således være med til at forbedre revisors kommunikation med regnskabsbrugerne.

Dette har medført, at følgende ISA’er enten er ajourført eller helt nye.

* ISA 700 (ajourføres) – Udformning af en konklusion og afgivelse af erklæring om et regnskab
* ISA 701 (ny) – Kommunikation af centrale forhold ved revisionen i den uafhængige revisors erklæring
* ISA 260 (ajourføres) – Kommunikation med den øverste ledelse
* ISA 570 (ajourføres) – Fortsat drift (Going concern)
* ISA 705 (ajourføres) – Modifikationer til konklusionen i den uafhængige revisors erklæring
* ISA 706 (ajourføres) – Supplerende oplysninger vedrørende forståelse af regnskabet og supplerende oplysninger vedrørende forståelse af revisionen i den uafhængige revisors erklæring

Herudover vil ændringerne til ISA’erne medføre, at følgende nuværende ISA’er kræver tilpasninger.

* ISA 210 – Aftale om revisionsopgavers vilkår
* ISA 220 – Kvalitetsstyring ved revision af regnskaber
* ISA 230 – Revisionsdokumentation
* ISA 510 – Førstegangsrevisionsopgaver – primobalancer
* ISA 540 – Revision af regnskabsmæssige skøn, herunder regnskabsmæssige skøn over dagsværdi og tilknyttede oplysninger
* ISA 580 – Skriftlige udtalelser
* ISA 600 – Særlige overvejelser – revision af koncernregnskaber (herunder komponentrevisors arbejde)

De efterfølgende afsnit vil gennemgå de for rapporten relevante nye og ajourførte ISA og fremhæve, hvordan disse adskiller sig fra de nugældende standarder.

## Ajourføring af ISA 700

ISA 700 omhandler udformning af en konklusion og afgivelse af erklæring om et regnskab. ISA 700 er gældende ved en revision af et fuldstændigt regnskab med generelt formål. I forhold til den tidligere ISA 700 har IAASB i den ajourførte ISA 700 indført, at formålet med ISA 700, udover at skabe sammenlignelighed i revisors erklæring på globalt plan, er at øge værdien af erklæringen ved at gøre de oplysninger, som gives i erklæringen, mere relevante for regnskabsbrugerne.[[8]](#footnote-8) Denne indførelse af formålet med standarden er et direkte resultat af den tidligere beskrevet efterspørgsel fra regnskabsbrugerne omkring forbedring af revisors kommunikation med regnskabsbrugerne.

ISA 700 definerer, at målet med ISA’en er at udforme en konklusion om regnskabet baseret på en stillingtagen til de konklusioner, der er draget fra det opnåede revisionsbevis og at udtrykke denne konklusion klart i en skriftlig erklæring.[[9]](#footnote-9)

Konklusionen skal sige, hvorvidt regnskabet i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. For at kunne udforme denne konklusion skal revisor opnå høj grad af sikkerhed for, om regnskabet som helhed er uden væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl. For at opnå dette skal revisor indhente tilstrækkelig og egnet revisionsbevis i overensstemmelse med ISA 330 samt vurdere indvirkningen på revisionen af konstaterede fejlinformationer og indvirkningen på regnskabet af eventuelle ikke-korrigerede fejl i overensstemmelse med ISA 450. Herudover skal revisor blandt andet tage stilling til, om:

* den valgte og anvendte regnskabspraksis er konsistent med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme og er passende,
* ledelsens regnskabsmæssige skøn er rimelige,
* de oplysninger, som præsenteres i regnskabet, er relevante, pålidelige, sammenlignelige og forståelige.

Herudover skal revisor også vurdere, om regnskabet giver et retvisende billede, hvis regnskabet er udarbejdet i overensstemmelse med en begrebsramme for regnskaber, der giver et retvisende billede, hvilket vil være tilfældet for denne rapport, da kapitel 5 og 6 vil tage udgangspunkt i et årsregnskab aflagt efter bestemmelserne i Årsregnskabsloven § 11, stk. 1:

*”Årsregnskabet og et eventuelt koncernregnskab skal give et retvisende billede af virksomhedens og koncernens aktiver og passiver, finansielle stilling samt resultatet. Ledelsesberetning skal indeholde en retvisende redegørelse for de forhold, som beretningen omhandler. ”*

Overvejelser om, hvorvidt regnskabet giver et retvisende billede, skal omfatte regnskabets samlede præsentation, struktur og indhold, samt om regnskabet inklusiv noter afspejler de underliggende transaktioner og begivenheder på en sådan måde, at der gives et retvisende billede heraf.[[10]](#footnote-10)

Hvis revisor konkluderer, at der ikke er nogen væsentlige bemærkninger til ovenstående forhold, skal revisor afgive en konklusion uden modifikationer på regnskabet i overensstemmelse med ISA 700. Hvis revisor derimod konkluderer, at regnskabet som helhed indeholder væsentlig fejlinformationer eller ikke er i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, skal revisor modificere konklusionen i erklæringen i overensstemmelse med ISA 705 (ajourført).[[11]](#footnote-11)

Ovenstående beskrivelse af ISA 700 (ajourført)’ mål, udformning af en konklusion om regnskabet og konklusionens form adskiller sig ikke væsentligt for den tidligere ISA 700. Der hvor ISA 700 (ajourført) adskiller sig væsentligt fra den tidligere ISA 700 er i de punkter, som drejer sig om revisors erklæring på regnskabet. I tabel 1 vil rapporten gennemgå, hvordan revisors erklæring ifølge ISA 700 (ajourført) vil se ud for regnskaber, der slutter den 15. december 2016 eller senere sammenholdt med, hvordan revisors erklæring ser ud på nuværende årsregnskaber ifølge ISA 700. I dette kapitel vil der kun være en mindre gennemgang af de forskellige afsnit i den nye erklæring set i forhold til den nugældende erklæring. I kapitel 5 kommer en mere dybdegående gennemgang af, hvordan revisors erklæring vil komme til at se ud for en konkret virksomhed i forhold til den tidligere erklæring.

|  |  |
| --- | --- |
| **Nugældende ISA 700[[12]](#footnote-12)** | **ISA 700 (ajourført)[[13]](#footnote-13)** |
| **Titel** | **Titel** |
| **Adressat** | **Adressat** |
| **Indledende afsnit** | **Revisors konklusion**  Revisors konklusion flyttes fra slutningen af erklæringen til starten. |
| **Ledelsens ansvar for regnskabet** | **Grundlag for konklusion**  Nyt afsnit – I en erklæring uden modificeret konklusion vil dette afsnit være et standardafsnit. |
| **Revisors ansvar** | **Fortsat drift**  Nyt afsnit – Er kun relevant for revisioner, hvor der er identificeret forhold omkring fortsat drift. Skal rapporteres i overensstemmelse med ISA 570 (ajourført). |
| **Revisors konklusion** | **Centrale forhold ved revision**  Nyt afsnit – Her har revisor mulighed for at kommunikere forhold, som krævede betydelig opmærksomhed fra revisors side ved udførelsen af revision. Se mere herom i kapitel 4.2. |
| **Andre erklæringsforpligtelser** | **Ansvar for regnskabet**  Svarer i hovedtræk til afsnittet ”Ledelsens ansvar for regnskabet” ifølge ISA 700. |
| **Revisors underskrift** | **Revisors ansvar for revisionen af regnskabet**  Svarer i hovedtræk til afsnittet ”Revisors ansvar” ifølge ISA 700. |
| **Dato på revisors erklæring** | **Andre erklæringsforpligtelser**  Ingen væsentlige ændringer. |
| **Revisors adresse** | **Navn på den opgaveansvarlige partner** |
|  | **Revisors underskrift** |
|  | **Revisors adresse** |
|  | **Dato på revisors erklæring** |

Tabel 1: Nugældende ISA 700 sammenholdt med ISA 700 (ajourført)

Som det ses i tabel 1 vil der ske gennemgribende ændringer til selve layoutet i revisors erklæring ved indførslen af ISA 700 (ajourført). Det skal dog nævnes, at ISA 700 (ajourført) ikke stiller krav til rækkefølgen af ovenstående afsnit i erklæringen med undtagelse af konklusionsafsnittet og afsnittet om grundlaget for konklusionen, som skal komme først i erklæringen. I stedet for en bestemt rækkefølge af afsnittene i erklæringen kræver ISA 700 (ajourført) derimod, at der anvendes specifikke overskrifter i erklæringen. Anvendelsen af specifikke overskrifter skal være med til at gøre erklæringer udarbejdet i overensstemmelse med ISA 700 (ajourført) mere genkendelige, specielt i tilfælde, hvor ovenstående rækkefølge af afsnittene ikke er fulgt.[[14]](#footnote-14)

Formålet med at flytte konklusionen fra tidligere slutningen af erklæringen til starten af erklæringen samt herefter at komme med grundlaget for den konklusion, som revisor har afgivet, er, at regnskabsbrugerne dermed allerede fra starten bliver introduceret til revisors mening om regnskabet. Udover at regnskabsbrugerne starter med at blive introduceret for konklusionen, som for eksempel kunne være ”blank”, afkræftende eller med forbehold, får regnskabsbrugerne herefter beskrevet på hvilket grundlag, revisor har valgt at afgive erklæringen. At regnskabsbrugerne allerede får disse informationer fra starten gør formentlig det, at regnskabsbrugerne forstår revisors konklusion på regnskabet fra starten af. Tidligere skulle regnskabsbrugerne først læse de standardiserede formalia omkring ledelse og revisor ansvar, inden regnskabsbrugerne kom frem til sagens kerne. Dette kunne man forstille sig ”afskrækkede” nogen regnskabsbrugere for at læse revisors erklæring eller gå død i læsningen af erklæringen. Med indførslen af ISA 700 (ajourført) undgår man derfor, at mange af regnskabsbrugerne vælger at springe revisors erklæring over. Det kan dog sagtens tænkes, at regnskabsbrugerne vælger at undlade at læse den resterende del af revisors erklæring, som hovedsageligt består af formalia. Regnskabsbrugerne har fået revisors konklusion på regnskabet fra starten af, hvilket er vigtigt for forståelsen af regnskabet. Man kan for eksempel forestille sig en situation, hvor revisor har afgivet en konklusion med forbehold omkring værdiansættelse af debitorer. Regnskabet siger et resultat på DKK + 1 mio., men revisor har taget forbehold for værdiansættelsen af debitorer, som burde være nedskrevet med DKK 2,5 mio., hvilket vil betyde, at resultat burde have heddet DKK -1,5 mio., hvilket sandsynligt vil ændre regnskabslæsernes opfattelse af regnskabet, ved ikke at læse revisors erklæring har regnskabslæserne misset denne oplysning og dermed forståelsen af regnskabet.

Flytningen af konklusionen kan også være med til at få mindre erfarne regnskabslæsere til at læse revisors erklæring og dermed få en anden opfattelse af regnskabet. Mindre erfarne regnskabslæsere har mere fokus på virksomhedens resultat end, hvad revisor skriver i erklæringen.

Det kan forestilles, at nogen af regnskabsbrugerne tidligere er gået død, når regnskabsbrugerne har været i gang med at læse revisors erklæring blandt andet i forbindelse med at læse formaliaene, som ikke giver den store værdi for regnskabsbrugerne. ISA 700 (ajourført) giver nu den mulighed, at revisor kan vælge at lade dele af beskrivelsen af revisors ansvar fremgå af et bilag til revisors erklæring i stedet for i selve erklæringen. Hvis revisor vælger at lade beskrivelsen af revisionen fremgå af et bilag, skal revisor i sin erklæring henvise til bilagets placering. ISA 700 (ajourført) giver også en tredje mulighed, som er at lave en henvisning i erklæringen til en passende myndigheds hjemmeside, hvor dele af beskrivelsen af revisors ansvar så forefindes.[[15]](#footnote-15) I Danmark kan det være en henvisning til Erhvervsstyrelsen’ hjemmeside.

Der vil ikke længere være et indledende afsnit i erklæringen.[[16]](#footnote-16) Selve formuleringen fra det indledende afsnit ifølge ISA 700 vil dog fortsat fremgå af den nye erklæring. Formuleringen vil blot ikke fremgå under sit eget afsnit, men være en del af konklusionen. ISA 700 (ajourført), afsnit 23-27 anfører, hvad konklusionen skal indeholde. Afsnit 24, som skal medtages i konklusionen, er stort set identisk med ISA 700, afsnit 23, som beskriver, hvad det indledende afsnit skal indeholde. Dermed bliver det indledende afsnit ifølge ISA 700 en del af konklusionen ifølge ISA 700 (ajourført). De øvrige krav til konklusionens indhold ifølge ISA 700 (ajourført) er stort set identiske med de nuværende krav ifølge ISA 700, hvorfor disse ikke vil blive gennemgået yderligere, der henvises i stedet til kapitel 5 for, hvordan konklusionen vil komme til at se ud, når konklusionen er udarbejdet efter kravene ifølge ISA 700 (ajourført).

Udover ovenstående ændring af selve opbygningen af erklæringen vil der også blive indført helt nye afsnit i erklæringen, som er ”Grundlag for konklusion”, ”Fortsat drift” og ”Centrale forhold ved revisionen”.

Grundlag for konklusionen bliver beskrevet i ISA 700 (ajourført). Ved en ”blank” erklæring vil dette afsnit være en standard formulering, hvor revisor angiver følgende:

* at revisionen er udført i overensstemmelse med internationale standarder,
* henviser til et særskilt afsnit i erklæringen, hvor revisors ansvar er beskrevet,
* beskriver at revisor er uafhængige, samt
* angiver, at revisor har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for revisors konklusion.

Oplysningerne, omkring at revisionen er udført i overensstemmelse med internationale standarder samt angive, at revisor har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for revisors konklusion, er identiske med de oplysninger, som revisor efter ISA 700 skulle give under afsnittet ”Revisors ansvar”. Disse oplysninger er således blot flyttet fra det ene afsnit til det andet. Derimod er det nyt, at revisor direkte skal oplyse, at revisor er uafhængig af selskabet.[[17]](#footnote-17) Dette bliver i erklæringens nuværende form indirekte oplyst, da det står, at revisor har overholdt etiske krav, hvilket blandt andet indebærer, at revisor er uafhængig.

Ændringerne til udformningen af revisors erklæring på et regnskab samt implementeringen af nye afsnit i erklæringen har også betydet, at det var nødvendigt at ændre erklæringsbekendtgørelsen. Dette skyldes at der i § 5, stk. 1 i den tidligere erklæringsbekendtgørelse stod at:

*”Revisionspåtegningen skal i det mindste indeholde følgende i 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 revisors ansvar for revisionen samt en omtale af den udførte revision, jf. stk. 2.*
3. *Forbehold i henhold til § 6, eller oplysning om, at påtegningen er uden forbehold, jf. stk. 3.*
4. *En konklusion vedrørende den udførte revision, jf. stk. 4-6.*
5. *Supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet, jf. § 7, stk. 1.*
6. *Supplerende oplysninger vedrørende andre forhold, jf. stk. 2.*
7. *Hvor ledelsesberetning er udarbejdet, en udtalelse fra revisor om, hvorvidt revisors gennemlæsning af ledelsesberetningen, baseret på den udførte revision af årsregnskabet og et eventuelt koncernregnskab, har givet anledning til bemærkninger, jf. stk. 7 og 8.*

Som det ses i den tidligere § 5, stk. 1, står der for eksempel, at revisors erklærings omtale af revisors ansvar placeres før konklusionen, hvorimod at der i ISA 700 (ajourført) står, at konklusionen skal komme før omtalen af revisors ansvar. Dermed var en opdatering af erklæringsbekendtgørelsen nødvendigt for at kunne følge de nye krav ifølge ISA 700 (ajourført), hvis revisor ikke skal bryde loven, da det ikke var muligt at opfylde kravene i både erklæringsbekendtgørelsen og ISA 700 (ajourført) på samme tid. Der henvises desuden til afsnit 4.4 for yderligere oplysninger omkring ændringer til revisorlovgivningen samt 4.4.1 for en gennemgang af den nye erklæringsbekendtgørelse.

Som skrevet vil der, ud over afsnittet ”Grundlag for konklusion”, desuden komme to andre nye afsnit omkring ”Fortsat drift” samt ”Centrale forhold ved revisionen”. Disse afsnit vil blive gennemgået særskilt (afsnit 4.2 og 4.3), da afsnittene er beskrevet i særskilte ISA’er (570 og 701).

Afsnittet ”Ansvar for regnskabet” ifølge ISA 700 (ajourført) minder i store træk om afsnittet ”Ledelsens ansvar for regnskabet” ifølge ISA 700. De forhold, som ISA 700 kræver indeholdt i afsnittet, skal fortsat medtages i afsnittet ifølge ISA 700 (ajourført). Dog kræver ISA 700 (ajourført) yderligere oplysninger, som at det kræves oplyst, at ledelsen er ansvarlig for at vurdere virksomhedens evne til at fortsætte driften, og om udarbejdelsen af regnskabet på grundlag af regnskabsprincippet om fortsat drift er passende.[[18]](#footnote-18)

Som tidligere beskrevet giver ISA 700 (ajourført) mulighed for, at beskrivelsen af revisors ansvar for revisionen af regnskabet enten kan oplyses i selve erklæringen, i et bilag til revisors erklæring eller henvisning til en specifik hjemmeside, hvor beskrivelsen forefindes. Det er dog ikke alle oplysninger omkring revisors ansvar, som kan flyttes til et bilag eller hjemmeside. Der er fortsat krav til visse oplysninger omkring revisors ansvar i selve erklæringen. De oplysninger, som revisor blandt andet skal beskrive, er, at det er revisors mål at opnå høj grad af sikkerhed for, om regnskabet som helhed er uden væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl. Herudover skal revisor beskrive, hvad høj grad af sikkerhed er udtryk for samt anføre, hvorledes fejlinformationer kan opstå, og at fejlinformationer kan betragtes som væsentlige, hvis det med rimelighed kan forventes, at de enkeltvis eller tilsammen har indflydelse på de økonomiske beslutninger, som regnskabsbrugerne træffer på grundlag af regnskabet.[[19]](#footnote-19) Disse oplysninger minder til dels om de oplysninger, som revisor blandt andet skal afgive i afsnittet ”Revisors ansvar” efter ISA 700.

Oplysningerne omkring revisors ansvar, som revisor ifølge ISA 700 (ajourført) kan vælge at henvises til i et bilag eller på en hjemmeside, er afsnit 38-39 i ISA 700 (ajourført). Disse afsnit beskriver blandt andet, at revisor under revisionen udøver faglig vurdering og opretholder professionel skepsis samt, hvad en revision indebærer. Dette er for eksempel, at det er revisors ansvar at identificere og vurdere risikoen for væsentlig fejlinformation i regnskab samt udforme og udføre revisionshandlinger som reaktion på disse risici og opnå en forståelse af de interne kontroller, der er relevant for revisionen. Herudover bliver kommunikationen med virksomhedens øverste ledelse beskrevet. Med udgangspunkt i de forhold, som er kommunikeret til den øverste ledelse, skal revisor oplyse under ”revisors ansvar for revisionen af regnskabet”, at revisor har beskrevet, hvilke forhold, der havde størst betydning ved revisionen af regnskabet og dermed er beskrevet i erklæringen ifølge ISA 701. Desuden vil revisor skulle beskrive yderligere oplysninger i dette afsnit, hvis der er tale om en erklæring på et koncernregnskab. I rapportens afsnit 5.2 er der lavet et udkast til revisors erklæring aflagt efter de nye og ajourførte ISA’er. Det er alt tekst fra ”Som led i en revision… til … som den offentlige interesse har af sådan kommunikation.” under overskriften ”Revisors ansvar for revision af årsregnskabet”, som der kan henvises til i et bilag eller på en hjemmeside.

Som noget nyt er det et krav ifølge ISA 700 (ajourført), at navnet på den opgaveansvarlige partner oplyses i erklæringen. Dette var ikke et krav ifølge ISA 700. Dette vil dog ikke medføre nogen ændringer for danske revisorer, da dette allerede er et krav ifølge erklæringsbekendtgørelse.[[20]](#footnote-20)

I de resterende afsnit, som ISA 700 (ajourført) beskriver, er der ikke sket nogen væsentlige ændringer i forhold til ISA 700. Hvilket gælder afsnittene ”Andre erklæringsforpligtelser”, ”Revisors underskrift” og ”Revisors adresse”, hvorfor disse afsnit ikke er beskrevet yderligere.

## Ny ISA 701

ISA 701 omhandler kommunikation af centrale forhold ved revisionen i den uafhængige revisors erklæring. Dette er en ny ISA standard, som har til formål at kommunikere centrale forhold ved revisionen for at øge kommunikationsværdien af revisors erklæring ved at skabe større gennemsigtighed af den udførte revision.[[21]](#footnote-21) De centrale forhold, som revisor vælger at beskrive i erklæringen ifølge ISA 701, skal beskrives i et særskilt afsnit under overskriften ”Centrale forhold ved revisionen”.[[22]](#footnote-22) ISA 701 skal hjælpe regnskabsbrugerne med at forstå de forhold, som efter revisors faglige vurdering har været de mest betydelige ved revisionen af regnskabet samt give en bedre forståelse af virksomheden og de områder med betydelige ledelsesskøn. Præcis som ajourføringen af ISA 700, som er gennemgået i kapitel 4.1, er indførelsen af ISA 701 et direkte resultat af efterspørgsel fra regnskabsbrugerne omkring forbedring af revisors kommunikation med regnskabsbrugerne.

ISA 701 forklarer tydeligt, at kommunikationen af central forhold ved revisionen ikke er: [[23]](#footnote-23)

* en erstatning for, at revisor afgiver en modificeret konklusion ifølge kravene i ISA 705 (ajourført). Disse oplysninger skal være særskilt fra oplysningerne i afsnittet ”Centrale forhold ved revisionen”,
* en erstatning for at rapportere omkring væsentlig usikkerhed forbundet med begivenheder eller forhold, der vil kunne rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften ifølge ISA 570 (ajourført),
* en særskilt konklusion om enkeltstående forhold, som f. eks. kunne være:
  + forhold som kræver, at revisor afgiver en supplerende oplysning ifølge kravene i ISA 706 (ajourført)

Som det ses, er der flere sammenhænge mellem ISA 701, ISA 705 (ajourført) og ISA 706 (ajourført). Derfor vil det være relevant at læse ISA 705 (ajourført) og ISA 706 (ajourført) i sammenhæng med ISA 701. Som skrevet under afgrænsningerne vil der i denne rapport ikke være en dybdegående gennemgang af netop ISA 705 (ajourført) og ISA 706 (ajourført), men de vil dog blive inddraget i dette afsnit, hvor det er relevant.

Som skrevet i indledningen gælder ISA 701 for revision af børsnoterede virksomheder, dog vil afsnittet også være gældende for PIE-virksomheder, jævnfør ny EU forordning.[[24]](#footnote-24) ISA 701 lægger dog også op til, at der kan opstå situationer, hvor revisor af anden årsag beslutter at kommunikere centrale forhold ved revisionen. Det vil sige, at muligheden for at kommunikere centrale forhold ved revisionen også foreligger ved revision af ikke-børsnoterede virksomheder. ISA 705 (ajourført) forbyder revisor at kommunikere centrale forhold ved revisionen, når revisor udtrykker en manglende konklusion om regnskabet.[[25]](#footnote-25) Grunden til det er, at angivelsen af årsagerne til den manglende konklusion i erklæringens afsnit ”Grundlag for manglende konklusion” giver den nyttige information til regnskabsbrugerne til at kunne forstå, hvorfor revisor har udtrykt en manglende konklusion. Hvis revisor også vælger at kommunikere centrale forhold ved revisionen i samme erklæring, kan det antyde, at regnskabet som helhed er mere troværdigt i relation til disse forhold, end hvad der ville være passende efter omstændighederne, og vil ikke være konsistent med den manglende konklusion.[[26]](#footnote-26)

Målet med ISA 701 er at fastlægge centrale forhold ved revisionen og efter at have udformet en konklusion om regnskabet at kommunikere disse forhold ved at beskrive dem i revisors erklæring.[[27]](#footnote-27)

De forhold, som er centrale forhold ved revisionen og dermed skal medtages i revisors erklæring, vil være forhold, som allerede er kommunikeret til virksomhedens øverste ledelse i overensstemmelse med ISA 260 (ajourført) i forbindelse med drøftelsen af det planlagte omfang og den tidsmæssige placering af revisionen. Ud fra de forhold, som er kommunikeret til den øverste ledelse, skal revisor fastlægge, hvilke forhold som kræver betydelig opmærksomhed fra revisors side ved udførelsen af revisionen under hensynstagen til:

* områder med højere vurderet risiko for væsentlig fejlinformation eller betydelige risici identificeret i overensstemmelse med ISA 315 (ajourført)[[28]](#footnote-28)
* betydelige vurderinger fra revisors side vedrørende områder i regnskabet, der har involveret betydelig ledelsesvurdering, og som er forbundet med stor skønsmæssig usikkerhed
* indvirkning på revisionen af betydelige begivenheder eller transaktioner, der har fundet sted i regnskabsperioden.[[29]](#footnote-29)

Ud fra disse forhold skal revisor vurdere, hvilke forhold der var mest betydelige ved revisionen af regnskabet og dermed er centrale forhold ved revisionen. Det er vigtigt at påpege, at de forhold, som revisor vælger at beskrive som centrale for revisionen, er baseret på resultaterne af revisionen af regnskabet. Dermed kan der godt være forhold, som revisor i første omgang har fastlagt som betydelige for revisionen i forbindelse med planlægningen, som ikke bliver beskrevet i revisors erklæring, da forholdene ikke var betydelige ved revisionen af regnskabet. Som skrevet er det forhold vedrørende revisionen af den aktuelle periode, som skal beskrives. Dog kan centrale forhold, som er kommunikeret i tidligere års erklæringer, være nyttige i forbindelse med overvejelsen omkring, at de fortsat er centrale forhold ved revisionen af den aktuelle periode. I mange tilfælde kan man godt forestille sig, at dette gør sig gældende.

Der er andre forhold, som kan kræve revisors betydelig opmærksomhed, men som nødvendigvis ikke kræves oplyst i regnskabet. Dette kan eksempelvis være implementering af et nyt IT-system. Et skifte af IT-system kan godt ændre på revisionsstrategien for eksempel kunne revisor have tiltro til det tidligere IT-system og derfor ikke satte nogen spørgsmålstegn ved de rapporter, revisor fik herfra. Denne tiltro vil revisor ikke have til det nye IT-system, derfor vil revisor skulle give det nye IT-system en betydelig opmærksomhed, hvilket kan få den betydning, at det bliver et centralt forhold for revisionen.

Når revisor har identificeret, hvilke forhold, som revisor vurderer skal kommunikeres i erklæring under afsnittet ”Centrale forhold ved revisionen”, skal revisor beskrive, hvorfor forholdet blev anset som værende et af de forhold, som var mest betydeligt ved revisionen, og hvordan forholdet blev behandlet ved revisionen.[[30]](#footnote-30) Der henvises endvidere til kapitel 5, hvor der er givet et forslag til, hvordan denne beskrivelse kunne komme til at se ud i revisors erklæring.

Områder, som man ofte kunne forestille sig vil gå ind under kategorien centrale forhold ved revisionen, kunne for eksempel være immaterielle anlægsaktiver (for eksempel goodwill, udviklingsomkostninger), igangværende arbejder, varebeholdninger og garantiforpligtelser med videre. Altså områder med betydelige ledelsesmæssige skøn.

Beskrivelsen af centrale forhold ved revisionen kan ikke erstatte et forhold, der giver anledning til en modificeret konklusion i overensstemmelse med ISA 705 (ajourført) eller væsentlig usikkerhed omkring virksomhedens evne til at fortsætte driften i overensstemmelse med ISA 570 (ajourført). Disse skal rapporteres i overensstemmelse med ISA 705 (ajourført) og ISA 570 (ajourført). Forholdene vil altid være centrale forhold ved en revision, hvorfor revisor i stedet skal medtage en henvisning til de(t) særskilte afsnit af erklæringen, hvor forholdet er beskrevet.[[31]](#footnote-31)

ISA 701 siger, at revisor skal kommunikere med den øverste ledelse omkring centrale forhold, hvilket i praksis vil ske løbende gennem hele revisionsprocessen fra planlægning til underskrift på regnskabet, og så starter cyklussen igen. Der henvises endvidere til ISA 260 (ajourført).[[32]](#footnote-32)

I Danmark vil forholdene, som er centrale forhold ved revisionen, være kommunikeret i revisionsprotokollatet ifølge revisorlovens § 20. Der står, at revisor i det mindste skal oplyse om forhold, som normalt må forventes at have betydning for modtagerens eller hvervgiverens stillingtagen til årsregnskabet med videre.[[33]](#footnote-33) Derfor vil revisorer i Danmark kunne tage de vigtigste forhold, som revisor har beskrevet i revisionsprotokollatet, og indføre disse i erklæringen. Det kan selvfølgelig godt tænkes, at formuleringen skal tilrettes, så den opfylder kravene i ISA 701.

## Ajourføring af ISA 570

ISA 570 omhandler fortsat drift (going concern). I forhold til den nugældende ISA 570 er der ikke sket nogen ændring i selve ISA 570 (ajourført)’ mål. Målet med ISA 570 (ajourført) er fortsat:

* at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for, samt konkludere om, hvorvidt den daglige ledelses anvendelse af regnskabsprincippet om fortsat drift ved udarbejdelsen af regnskabet er passende
* på grundlag af det opnåede revisionsbevis at konkludere, om der eksisterer en væsentlig usikkerhed i relation til begivenheder eller forhold, der kan skabe betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften, og
* at rapportere i overensstemmelse med ISA 570 (ajourført)[[34]](#footnote-34)

Der er generelt ikke sket mange ændringer til denne standard i ajourføringen i forhold til den nugældende standard. ISA 570 (ajourført) er hovedsagligt kun tilpasset med de ændringer, som ajourføringen af ISA 700 (ajourført) har medført. Dette gælder i det tilfælde, hvor revisor har konkluderet, at ledelsens anvendelse af regnskabsprincippet om fortsat drift er passende, men der er en væsentlig usikkerhed. Her skal revisor ifølge den nugældende ISA 570 oplyse dette i en supplerende oplysning.[[35]](#footnote-35) Hvorimod det ifølge ISA 570 (ajourført) skal oplyses i et separat afsnit med overskriften ”Væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift”.[[36]](#footnote-36) [[37]](#footnote-37) I dette afsnit skal revisor henlede opmærksomheden til den note i regnskabet, hvor ledelsen har beskrevet den væsentlige usikkerhed samt anføre, at begivenhederne eller forholdene, som forårsager den væsentlige usikkerhed, kan skabe betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften. Slutteligt skal revisor i afsnittet skrive, at forholdet ikke har medført en modifikation af revisors konklusion. Afsnittet ”Væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift” er således stort set identisk med den supplerende oplysning, revisor vil give ifølge den nugældende ISA 570.

Notekravet til den note, hvori ledelsen skal beskrive den væsentlige usikkerhed, ændrer sig ikke i den ajourførte udgave af ISA 570. Noten skal således stadig give fyldestgørende oplysninger om de vigtigste begivenheder eller forhold, der kan skabe betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften samt beskrive, hvorledes den daglige ledelse har tænkt sig at håndtere disse begivenheder eller forhold. Typiske situationer vil være, hvor driften igennem en årrække ikke har været rentabel, og derfor har virksomheden tabt likviditet. Her vil virksomheden skulle beskrive, hvilke planer eller tiltag virksomheden har for at gøre driften rentabel igen. Herefter skal det oplyses, at der en væsentlig usikkerhed tilknyttet forholdet, som derfor kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften, og at virksomheden derfor muligvis vil være ude af stand til at realisere sine aktiver og indfri sine forpligtelser som led i den normale drift.[[38]](#footnote-38)

Grunden til, at oplysningen nu skal gives i et særskilt afsnit, er, som tidligere beskrevet, for at hjælpe regnskabsbrugerne til at få en bedre forståelse af regnskabet. Ved at flytte oplysningen fra et afsnit med overskriften ”Supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet” i slutningen af erklæringen til et særskilt afsnit efter konklusionen og dermed starten af erklæringen, jævnfør tabel 1, med overskriften ”Væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift”, får revisor mere tydeliggjort den væsentlige usikkerhed, som der er i regnskabet over for regnskabsbrugerne.

Et nyt punkt i ISA 570 (ajourført) i forhold til ISA 570 er, hvis revisor identificerer begivenheder eller forhold, der kan skabe betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften, men revisor konkluderer i denne situation, at der ikke er nogen væsentlig usikkerhed, men blot en usikkerhed. Her skal revisor tage stilling til, om regnskabet, i form af en note, giver fyldestgørende oplysninger om disse begivenheder og/eller forhold.[[39]](#footnote-39) Denne note vil i sådan en situation være nødvendig for, at regnskabet giver et retvisende billede i overensstemmelse med ÅRL. Revisor skal ikke tilføje et særskilt afsnit i erklæringen omkring væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift, da revisor i denne situation har konkluderet, at der ikke foreligger en væsentlig usikkerhed, men blot en usikkerhed.

## EU-Krav samt ny revisorlovgivning

Europa-Parlamentet og Rådet vedtog i foråret 2014 et nyt direktiv (2014/56/EU) om ændring af 8. direktiv om lovpligtig revision (2006/43/EF) og ny forordning om specifikke krav til lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden mv. (Nr. 537/2014). Senest den 17. juni 2016 skal direktivet være implementeret i dansk ret, ligesom forordningen ligeledes gælder i Danmark fra den 17. juni 2016. For at leve op til kravene i ændringsdirektivet og forordningen har Revisorkommissionen udarbejdet en rapport[[40]](#footnote-40), som omhandler, hvilke ændringer disse vil medføre i den danske revisorlovgivning. Som skrevet under afgrænsningerne vil denne rapport kun komme ind på de områder i rapporten, som har betydning for revisors erklæring i fremtiden.

Revisors erklæring bliver omhandlet i ændringsdirektivets artikel 1, nr. 23, som omhandler ændringer til artikel 28 i det oprindelige direktiv. I forhold til de nuværende krav til revisors erklæring i erklæringsbekendtgørelsen svarer ændringsdirektivets krav, jævnfør artikel 28, stort set hertil. Der, hvor der var en forskel i forhold til den tidligere erklæringsbekendtgørelse, er i stk. 2, punkt f. Her stilles der krav til, at revisors erklæring skal indeholde en udtalelse om eventuelle væsentlige usikkerheder vedrørende begivenheder eller forhold, som kan sætte alvorlige spørgsmålstegn ved virksomhedens evne til at fortsætte som en going concern. Efter de tidligere krav i erklæringsbekendtgørelsen var der alene krav om, at revisor skal tage forbehold for fortsat drift, hvis regnskabet er aflagt under forudsætning af fortsat drift, men revisor finder, at forudsætningen ikke er opfyldt.[[41]](#footnote-41) Den tidligere erklæringsbekendtgørelse indeholdte ikke et krav om, hvornår revisor skulle give en supplerende oplysning vedrørende fortsat drift. Dette fremgår dog af ISA 570 (ajourført), jævnfør kapitel 4.3, som danske revisorer også er underlagt, jævnfør reglerne om god revisorskik. Ligeledes kræver de ajourførte ISA 700 krav, jævnfør kapitel 4.1, at revisor skal have et særskilt afsnit med i erklæringen omkring væsentlig usikkerhed om fortsat drift, hvis revisor er enig i, at anvendelsen af regnskabsprincippet om fortsat drift er passende, og usikkerheden er tilstrækkeligt oplyst i regnskabet.[[42]](#footnote-42) For at opfylde kravene i henholdsvis ændringsdirektivet og ISA’erne vurderede Revisorkommissionen, at der var behov for en tilpasning af erklæringsbekendtgørelsen, således at der stilles krav om en omtale af væsentlig usikkerhed om fortsat drift.[[43]](#footnote-43) Der henvises til afsnit 4.4.1 for den nye erklæringsbekendtgørelse gældende fra 18. juni 2016, hvor kravet er indarbejdet. De øvrige krav til revisors erklæring i ændringsdirektivet vurderer Revisorkommissionen er dækket af de revisionsstandarder, som er beskrevet tidligere i rapporten, samt de gældende regler. Følgende oversigt er lavet for at vise, hvor kravene ifølge ændringsdirektivet står i lovgivningen eller i revisionsstandarderne:

|  |  |
| --- | --- |
| Artikel 28, stk. 2, litra a | Erklæringsbekendtgørelsen § 5, stk. 3 |
| Artikel 28, stk. 2, litra b | Erklæringsbekendtgørelsen § 5, stk. 6 |
| Artikel 28, stk. 2, litra c | Erklæringsbekendtgørelsen § 5, stk. 3 |
| Artikel 28, stk. 2, litra d | Erklæringsbekendtgørelsen § 7 |
| Artikel 28, stk. 2, litra e | Erklæringsbekendtgørelsen § 5, stk. 7 |
| Artikel 28, stk. 2, litra f | Erklæringsbekendtgørelsen § 5, stk. 5 |
| Artikel 28, stk. 2, litra g | ISA 700 (ajourført), afsnit 48 |

Tabel 2: Sammenhæng mellem ændringsdirektivet og lovgivning eller revisionsstandarder, egen tilvirkning

I forordningen bliver revisors erklæring omhandlet i artikel 10. Revisorkommissionen vurderer samlet set, at kravene i forordningen kan ske inden for rammerne af de nye ISA’er.[[44]](#footnote-44) Forordninges artikel 10, stk. 2, litra c vedrører centrale forhold ved revisionen og er således omfattet af ISA 701. Artikel 10, stk. 2, litra d er omfattet af ISA 700 (ajourført) vedrørende revisors ansvar. Forordningen stiller dog også yderligere krav til PIE-virksomheder end ISA’erne. Dette er blandt andet kravene, jævnfør forordningens artikel 10, stk. 2, litra a, b, f og g. Disse krav omhandler, hvilket organ som har udpeget revisionsfirmaet,[[45]](#footnote-45) angive datoen for udpegelsen og det tidsrum, hvor revisor uden afbrydelse har varetaget opgaven,[[46]](#footnote-46) erklære, at der ikke er udført ikke-revisionsydelser, der er forbudte efter artikel 5, stk. 1 i forordningen[[47]](#footnote-47) og angive eventuelle ikke-revisionsydelser, som revisor har udført for virksomheden.[[48]](#footnote-48) Disse krav er i denne rapports forslag til revisors erklæring i fremtiden indarbejdet under afsnittet ”Uafhængighed”.[[49]](#footnote-49) Der henvises til rapportens afsnit 5.4, hvor rapportens forslag til den nye revisorerklæring, som er udarbejdet i afsnit 5.2, bliver opsplittet og der vil være henvisninger til, hvor kravene til afsnittene i erklæringen står skrevet.

Da forordningen omhandler revisionspåtegningen for virksomheder af interesse for offentligheden, er det ikke nødvendigt at indarbejde kravene i den danske lovgivning (erklæringsbekendtgørelsen), da erklæringsbekendtgørelsen er mindstekravene til revisionspåtegningen for alle virksomheder, hvorfor kravene ifølge forordningen vil være tilføjelser til revisionspåtegningen i forhold til erklæringsbekendtgørelsen.

Ændringsdirektivet og forordningen giver desuden medlemsstaterne mulighed for at fastsætte yderligere krav til indholdet i revisors erklæring i fremtiden. I Danmark er der i henholdsvis erklæringsbekendtgørelsen og selskabsloven særlige danske krav til oplysninger, som eventuelt skal gives i revisionspåtegningen. De fire krav er:

1. Hvis erklæringen er uden forbehold, skal revisor tydeligt og fremhævet angive: ”Revisionen har ikke givet anledning til forbehold”[[50]](#footnote-50)
2. Hvis et forbehold er af så afgørende betydning, skal revisor oplyse, at generalforsamlingen ikke bør godkende regnskabet.[[51]](#footnote-51)
3. Hvis lovgivningen om bogføring og opbevaring af regnskabsmateriale ikke er overholdt, og den pågældende overtrædelse ikke er uvæsentlig, skal revisor altid give en supplerende oplysning. Herudover skal revisor give særskilt supplerende oplysning, hvis revisor under sit arbejde er blevet bekendt med forhold, og som giver en begrundet formodning om, at medlemmer af ledelsen kan ifalde erstatnings- eller strafansvar.[[52]](#footnote-52)
4. Hvis selskabets ledelse ikke har overholdt sine forpligtelser til at udarbejde forretningsorden og til at oprette og føre bøger, fortegnelser og protokoller, samt overholdt reglerne om forelæggelse og underskrivelse af revisionsprotokollen, skal revisor give en supplerende oplysning.[[53]](#footnote-53)

Jævnfør kravene i ISA 705 (ajourført) skal revisor, når revisor modificerer revisionskonklusionen, ændre overskriften til afsnittet ”Konklusion” til, alt efter hvad der er passende, ”Konklusion med forbehold”, ”Afkræftende konklusion” eller ”Manglende konklusion”[[54]](#footnote-54) samt ændre overskriften til afsnittet ”Grundlag for konklusion” til ”Grundlag for konklusion med forbehold”, ”Grundlag for afkræftende konklusion” eller ”Grundlag for manglende konklusion”[[55]](#footnote-55). Det vurderes derfor, at oplysningen ”Revisionen har ikke givet anledning til forbehold” ikke længere er nødvendig, da det tydeligt fremgår af overskrifterne, om revisionen har givet anledning til forbehold eller ej.

Det fremgår ikke i de nye EU-krav eller de nye ISA’er, at revisor skal oplyse, hvis et forbehold er af så afgørende betydning, at generalforsamlingen ikke bør godkende regnskabet. Generalforsamlingen i større virksomheder består ofte af mange aktionærer, som ikke har noget at gøre med den daglige ledelse. Aktionærerne får i det hele taget ikke mange informationer om virksomheden ud over de offentlige udmeldinger, herunder regnskabet. Derfor vurderes det fortsat, at revisors oplysning om, hvorvidt generalforsamlingen ikke bør godkende regnskabet, er af vigtig betydning og derfor stadig bør være et krav i erklæringsbekendtgørelsen. Dette blandt andet på baggrund af, at generalforsamlingen, som regel ikke får mange andre oplysninger, som generalforsamlingen eventuelt kunne træffe beslutningen på baggrund af. Dette kunne for eksempel være revisionsprotokollatet. Derfor kan man sagtens forestille sig situationer, hvor et regnskab vil blive godkendt af generalforsamlingen på baggrund af de oplysninger, som generalforsamlingen har, men regnskabet burde ikke have været godkendt ifølge revisoren. Men der var ikke noget krav til revisor om oplysning herom, hvorfor revisor ikke har oplyst herom.

Oplysningerne omkring overtrædelse af bogføringsloven og ledelsesansvar behøver ikke i sig selv at have betydning for det retvisende billede, men kan have det. Selvom oplysningerne ikke nødvendigvis har betydning for det retvisende billede af regnskabet, kan oplysningerne have relevans for de offentlige myndigheders tilsyn med virksomhederne. Dette kan være i tilfælde, hvor revisor har oplyst, at bogføringsloven ikke er overholdt. Hvilket kan være en relevant oplysning for SKAT, som på baggrund af revisors oplysning i regnskabet kan tage på kontrolbesøg hos virksomheden og se, om momsen er behandlet korrekt. En anden situation kan være, hvis revisor har oplyst om et ulovligt aktionærlån. Her kunne SKAT også være interesseret i, om lånet er behandlet korrekt skattemæssigt både af virksomheden samt hos aktionæren. På baggrund af relevansen for de offentlige myndigheder bør kravet i erklæringsbekendtgørelsen fortsat være gældende også henset til, at revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant.[[56]](#footnote-56)

Som tidligere beskrevet omkring, at generalforsamlingen ikke bør godkende regnskabet, får aktionærerne ikke mange oplysninger ud over årsrapporten. Derfor ved generalforsamlingen ikke, om selskaberne har overholdt deres forpligtelser omkring udarbejdelse af forretningsorden, til at oprette og føre bøger, fortegnelser og protokoller samt underskrivelse af revisionsprotokollen, hvis revisor ikke oplyser dette i revisors erklæring, hvorfor det ligeledes vurderes, at oplysningskravet skal bevares.

Bemærkningerne til ændringsdirektivet og forordningen har alle været punkter, som ikke kræver en ændring af den gældende revisorlov. Punkterne bliver reguleret andre steder, som for eksempel i erklæringsbekendtgørelsen. Eneste punkt i ændringsdirektivet og forordningen, som Revisorkommissionen vurderer kræver en ændring i revisorloven vedrørende revisors erklæring, er i ændringsdirektivets artikel 28, stk. 3, som omhandler den situation, hvor der er valgt mere end en revisor til at revidere regnskabet. Dette punkt har også relevans for denne rapport, da det selskab, som der tages udgangspunkt i i forbindelse med forslaget til revisors erklæring i fremtiden, også blev revideret af to revisorer. Her står der i ændringsdirektivet, at revisorerne skal nå til enighed om resultaterne af revisionen og afgive en fælles erklæring. Hvis der er uenighed imellem revisorerne, skal revisorerne hver især fremlægge sin udtalelse i et særskilt afsnit af revisors erklæring og angive grunden til uenigheden. Denne bestemmelse foreslås indført i revisorloven som § 19 stk. 3. Ovenstående bestemmelse er sidenhen blevet vedtaget af Folketinget ved 3. behandling den 19. maj 2016 og dermed indført i revisorloven.

### 4.4.1 Den nye erklæringsbekendtgørelse

Som skrevet i afsnit 4.1 krævede indførelsen af de nye revisionsstandarder, at erklæringsbekendtgørelsen også blev ændret, så det var muligt for revisor at overholde både de nye revisionsstandarder og erklæringsbekendtgørelsen. Dette har udmundet sig i en ny erklæringsbekendtgørelse, som trådte i kraft den 18. juni 2016. Som skrevet i afsnit 4.1, var det specielt § 5 i erklæringsbekendtgørelsen, som krævede en opdatering i forhold til opfyldelse af de nye revisionsstandarder. § 5 er ændret til følgende fra det, som stod i afsnit 4.1.

***§5.*** *Revisionspåtegningen skal i det mindste indeholde:*

1. *En konklusion, jf. stk. 2-3.*
2. *En omtale af grundlaget for den afgivne konklusion, jf. stk. 4.*
3. *En omtale af væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift, jf. stk. 5.*
4. *Fremhævelse af forhold i regnskabet, jf. § 7, stk. 1.*
5. *En omtale af revisors ansvar for revisionen, jf. stk. 6.*
6. *Oplysninger vedrørende andre forhold, jf. § 7, stk. 2.*
7. *Hvor ledelsesberetningen er udarbejdet, en udtalelse om ledelsesberetningen, jf. stk. 7 og 8.*

Som det ses, svarer § 5 nogenlunde til opbygningen af revisors erklæring, jævnfør ISA 700 (ajourført), jævnfør tabel 1. Der er dog afsnit i tabel 1, som ikke er med i ovenstående paragraf som for eksempel afsnittet ”centrale forhold ved revisionen”. Dette skyldes, at erklæringsbekendtgørelsen er opbygget, således at den passer på alle virksomheder. Det ses i den indledende tekst til § 5, ”Revisionspåtegningen skal i det mindste indeholde:”, her skal der lægges mærke til ”i det mindste”, det vil sige, at erklæringsbekendtgørelsen er mindstekravene til revisionspåtegningen. Derfor kan revisor godt indsætte flere afsnit i deres erklæring, så længe at ovenstående er overholdt. Afsnittet omkring ”centrale forhold ved revisionen” er kun et krav ved revision af virksomheder af offentlig interesse, hvorfor afsnittet ikke er indsat i erklæringsbekendtgørelsen, da erklæringsbekendtgørelsen, som skrevet, gælder for alle virksomheder, men revisor kan indsætte afsnittet i revisors erklæring i overensstemmelse med ISA’erne uden at komme i strid med erklæringsbekendtgørelsen. Ligeledes kommer erklæringsbekendtgørelsen heller ikke i strid med ændringsdirektivet eller forordningen jævnfør afsnit 4.4.

Hvis der følges op på de fire krav i afsnit 4.4, er krav nr. 1 vedrørende, at revisor tydeligt skulle fremhæve: ”Revisionen har ikke givet anledning til forbehold” ikke længere et krav, jævnfør den nye erklæringsbekendtgørelse.

Krav nr. 2 vedrørende, at revisor i deres erklæring skal oplyse, hvis et forbehold er af så afgørende betydning, at generalforsamlingen ikke bør godkende regnskabet, er fortsat gældende og står nu i erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 9. Det vil sige, at vi i Danmark fortsat har vurderet, at dette krav er af så væsentlig betydning, at dette krav fortsat skal være gældende for danske selskaber, selvom det ikke er noget krav fra EU’ side. Dog bemærkes det, at der i § 6, stk. 9, 2. pkt. står *”1. pkt. finder ikke anvendelse ved revision af regnskaber aflagt af små virksomheder, jf. revisorlovens § 1 a, stk. 1, nr. 4.”* Revisorlovens § 1 a, stk. 1, nr. 4 omhandler definitionen på små virksomheder, hvilket vil sige, at revisor ikke er forpligtet til at oplyse generalforsamlingen om, at generalforsamlingen ikke bør godkende regnskabet ved revisionen af små virksomheder. Langt hovedparten af de virksomheder, som vil gå under grænserne i revisorlovens § 1 a, stk. 1, nr. 4, vil være ejerledet virksomheder, hvorfor der ikke er en større gruppe af aktionærer, som eventuelt kunne stemme imod at få regnskabet godkendt.

Krav nr. 3 vedrørende, at revisor i deres erklæring skal oplyse, hvis lovgivningen om bogføring og opbevaring af regnskabsmateriale ikke er overholdt, samt hvis revisor har en begrundet formodning om, at medlemmer af ledelsen kan ifalde erstatnings- eller strafansvar er ligeledes fastholdt i den nye erklæringsbekendtgørelse[[57]](#footnote-57). Hvilket, i lighed med krav 2, vil sige, at den lovgivende magt i Danmark fortsat har vurderet, at dette krav er af så væsentlig betydning, at det fortsat skal være gældende for danske selskaber, selvom dette ikke er noget krav fra EU’ side. Dette giver også mening, jævnfør beskrivelsen i afsnit 4.4, hvor det står beskrevet, at ovenstående oplysninger har relevans for de offentlige myndigheder.

Krav nr. 4 har ikke hjemmel i erklæringsbekendtgørelsen, men i selskabsloven. Der er ligeledes ikke sket ændringer hertil. Det vil sige, at Erhvervsstyrelsen har fulgt Revisorkommissionens anbefalinger, jævnfør afsnit 4.4.

# Revisors erklæring i fremtiden

I dette kapitel vil rapporten samle kravene, jævnfør de nye og ajourførte ISA’er samt kravene i EU’s ændringsdirektiv og EU-forordningen, sammen og komme med et forslag til, hvordan revisors erklæring for en børsnoteret virksomhed vil komme til at se ud i fremtiden. Der tages udgangspunkt i en børsnoteret virksomhed, således at alle kravene, som er gennemgået indtil videre i denne rapport er gældende. Der er lavet en kort introduktion til den børsnoterede virksomhed i afsnit 5.1.

I afsnit 5.4 er udkastet til den nye erklæring splittet op, og der er skrevet referencer til, hvor kravene til de forskellige tekstafsnit står i henholdsvis de nye og ajourførte ISA’er og EU’s ændringsdirektiv og EU-forordningen.

## Introduktion til Memory Card Technology A/S[[58]](#footnote-58)

Den børsnoterede virksomhed, som forslaget til revisors erklæring i fremtiden vil blive lavet på baggrund af, er Memory Card Technology A/S (MCT). Virksomheden er gået konkurs, men grunden til at netop MCT er udvalgt skyldes, at der ligger en stor afgørelse fra Revisornævnet samt Lands- og Højesteret omkring revisors arbejde, hvorfor det er muligt at udforme afsnittet omkring ”centrale forhold ved revisionen” på baggrund af de informationer, som står i henholdsvis Revisornævnets og Lands-og Højesterets afgørelse. Som skrevet under afgrænsningerne vil rapporten ikke komme ind på det rent revisionstekniske omkring revisorernes afgivelse af en ”blank” erklæring for regnskabet for MCT, men konstaterer blot, at det blev der.

Der vil blive taget udgangspunkt i årsrapporten for regnskabsåret 1999/2000. Der er siden 1999/2000 sket en udvikling i kravene til, hvad revisors erklæring skal indeholde, hvorfor den afgivne erklæring på regnskabet for 1999/2000 ikke er identisk med den erklæring, som ville være afgivet, hvis erklæringen var afgivet for et 2015 regnskab. I bilag 1 er den afgivne erklæring for 1999/2000 gengivet. I bilag 2 er den afgivne erklæring lavet om, så den lever op til kraven for et 2015 regnskab. Dette er gjort for at lave et bedre sammenligningsgrundlag for respondenterne mellem den nugældende erklæring og den fremtidige erklæring.

Før forslaget til den fremtidige erklæring vil blive fremlagt, vil rapporten give en kort beskrivelse af forholdene i MCT, som bliver nævnt i henholdsvis Revisornævnets og Landsrettens afgørelse. Højesterets afgørelse stadfæster Landsrettens afgørelse med undtagelse af revisor ansvar, hvorfor de forhold, som vil blive beskrevet nedenfor, er taget fra Landsrettens afgørelse. På denne måde bliver det lettere at sammenholde de faktiske forhold i MCT med de centrale forhold ved revisionen, som vil blive givet i forslaget til revisors erklæring i fremtiden.

### 5.1.1 Værdiansættelse af varelageret

Varebeholdningen i MCT udgjorde pr. 30. juni 2000 DKK 490 mio. svarende til 48,9% af balancesummen, hvorfor regnskabsposten var væsentlig i virksomheden. MCT optog virksomhedens varebeholdninger til gennemsnitlig anskaffelses- eller kostpris og nedskrev til nettorealisationsværdi, hvis denne var lavere.

Ifølge Revisornævnet havde revisorerne ikke indhentet tilstrækkeligt med revisionsbevis for en opskrivning af varelageret og værdiansættelsen af varelageret som helhed. Revisorerne mente, at de havde foretaget egnede og tilstrækkelige revisionshandlinger med henblik på at sikre sig en begrundet overbevisning om, at råvarelageret var korrekt værdiansat. Der blev blandt andet udført følgende revisionshandlinger:

* Stikprøvevis kontrol af, at råvaretilgange til varelageret registreredes til faktisk fakturapris,
* Test af den løbende gennemsnitsprisberegning, herunder at afgange blev registret til gældende gennemsnitspris,
* Test af genberegningsfunktionaliteten i et testmiljø,
* Analyser og drøftelser med selskabet i relation til nettorealisationsprisvurderingen,
* Analyser og drøftelser med selskabet i relation til ukurans.

### 5.1.2 Værdiansættelse af tilgodehavender

Revisornævnet mente ikke, at revisorerne havde indhentet tilstrækkeligt med revisionsbevis for tilstedeværelsen af to fakturaer datereret d. 30/6 2000 (balancedagen), som var udstedt til samme kunde. Dette mente Revisornævnet ikke, da revisorerne ikke havde været i stand til at få hele saldoen bekræftet hos kunden, men kun en del af saldoen. Desuden kunne revisorerne ikke sammenholde selskabets fragtbreve med fakturaerne, hvorfor der ikke var opnået 100% bevis for, at varerne faktisk havde forladt selskabets adresse, og at der dermed var sket risikoovergang, hvorfor der også var tvivl, om der var sket korrekt indtægtsførelse.

Revisorerne mente dog, at der var indhentet tilstrækkeligt med revisionsbevis, selvom kunden ikke havde bekræftet den ene af fakturaerne, hvorfor der samlet set ikke var grund til at tvivle på, at salget var gennemført, og salgsprisen kunne indtægtsføres. Revisionsbeviset bestod i fragtbrev, intern pakkeliste fra selskabets edb-system, samt bekræftelse fra personale hos MCT.

Herudover mente statsadvokaten ikke, at revisorerne havde indhentet tilstrækkeligt revisionsbevis for værdiansættelsen af en anden kunde. Statsadvokaten mente ikke, at der var udført revisionshandlinger med henblik på at påse, at risikoen for det overdragne råvarelager faktisk var overgået til kunden på balancedagen, og dermed at kriterierne for indtægtsførelse var opfyldt. Det bemærkes desuden, at denne væsentlige og usædvanlige transaktion, der var tale om, om overførsel af varer til et konsignationslager, var foretaget på den sidste dag i regnskabsåret.

Ifølge Revisornævnet havde revisorerne indhentet tilstrækkeligt revisionsbevis for tilstedeværelsen af transaktionen, da revisorerne havde modtaget en saldomeddelelse, hvor kunden havde bekræftet sin saldo hos MCT og dermed også ovenstående transaktion. Herudover havde revisorerne foretaget en stikprøvevis optælling af konsignationslageret og konstateret, at varerne fysisk var udskilt fra MCT’s øvrige lager. For værdiansættelsen af tilgodehavendet havde revisorerne indhentet årsregnskabet for kunden, som ikke gav anledning til bemærkninger vedrørende kundens betalingsevne samt konstateret, at tilgodehavendet var delvis forsikringsdækket.

### 5.1.3 Aktivering af omkostninger

Selskabet havde i 1999 planer om at blive noteret på NASDAQ. Dette blev dog opgivet igen. Omkostningerne til forberedelsen af noteringen beløb sig til cirka DKK 10 mio., som selskabet sidenhen valgte at aktivere under periodeafgrænsningsposter med den begrundelse, at langt det meste af et udarbejdet prospektudkast vedrørende noteringen på NASDAQ vil kunne genbruges ved en påtænkt kapitalforhøjelse på Københavns Fondsbørs.

### 5.1.4 Indregning af kontraktomsætning

Kontraktomsætning i MCT gjorde, at der blev indregnet henholdsvis DKK 155,9 mio. i omsætning og DKK 153,9 mio. i vareforbrug. Revisornævnet mente ikke, at der var indhentet revisionsbevis for indregning af hele omsætningen i stedet for kun ”Module Processing Fee”. Forløbet var således, at kunden (Samsung) kom med samtlige råvarer og fik MCT til at samle det. Det bemærkes dog, at ejendomsretten til råvarerne forbliver kundens under hele processen, hvorfor der således aldrig sker risikoovergang. Der var derfor ikke grundlag for indregning af henholdsvis omsætning på DKK 155,9 mio. og vareforbrug på DKK 153,9 mio. i stedet for DKK 2,0 mio. i omsætning i form af ”Module Processing Fee”, som var det, der faktisk blev faktureret mellem selskaberne.

Revisorerne mente dog, at risikoen for varerne var overgået til MCT på baggrund af følgende forhold:

* MCT var forpligtet til for egen regning at holde varerne forsikret
* MCT ifølge aftalen med Samsung skulle købe varerne af Samsung
* MCT havde garantiansvar for færdigvarerne
* Ejendomsretten til varerne måtte anses for overgået til MCT

Herudover mente Revisornævnet heller ikke, at der var indhentet tilstrækkeligt med revisionsbevis vedrørende tilstedeværelsen af defekte varer på lageret, samt at revisorerne manglede at eliminere interne avancer på råvarelageret. Revisorerne mente ikke, at der var nogen problemer vedrørende disse forhold og dermed ikke centrale ved revisionen, hvorfor forholdene ikke er beskrevet yderligere i dette afsnit, da forholdene således ikke ville blive beskrevet i afsnittet ”centrale forhold ved revisionen”.

## Udkast til revisors erklæring i fremtiden

Nedenfor er forslaget til, hvordan revisors erklæring kunne have set ud, hvis regnskabet for MCT var aflagt efter de fremtidige regler, som er beskrevet i kapitel 4. Som skrevet tidligere i rapporten er afsnittet omkring ”centrale forhold ved revisionen” udarbejdet på baggrund af de gennemgåede forhold i afsnit 5.1.1 til 5.1.4.

***Den uafhængige revisors erklæringer***

Til kapitalejerne i Memory Card Technology A/S

**Erklæring om revisionen af koncernregnskabet og årsregnskabet**

**Konklusion**

Vi har revideret koncernregnskabet og årsregnskabet for Memory Card Technology A/S for regnskabsåret 1. juli 1999 – 30. juni 2000, der omfatter anvendt regnskabspraksis, resultatopgørelse, balance og noter for såvel koncernen som selskabet samt pengestrømme for koncernen.

Det er vores opfattelse, at det medfølgende koncernregnskab og årsregnskab giver et retvisende billede af koncernens og selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 30. juni 2000 samt af resultatet af koncernens og selskabets aktiviteter samt koncernens pengestrømme for regnskabsåret 1. juli 1999 – 30. juni 2000 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

**Grundlag for konklusionen**

Vi har udført revisionen i overensstemmelse med internationale standarder om revision og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning. Vores ansvar ifølge disse standarder er nærmere beskrevet i erklærings afsnit ”Revisors ansvar for revisionen af regnskabet”. Det er vores opfattelse, at det opnåede revisionsbevis er tilstrækkeligt og egnet som grundlag for vores konklusion.

***Uafhængighed***

Vi er uafhængige af både koncernen og selskabet i overensstemmelse med Internationale Ethics Standards Board for Accountants’ Etiske regler for revisorer samt de etiske krav, der er relevante for vores revision af årsregnskabet ifølge dansk lovgivning. Vi har også opfyldt vores øvrige etiske forpligtelser i henhold til disse krav og IESBA’s Etiske regler for revisorer.

Vi erklærer efter vores bedste viden og overbevisning, at de ikke-revisionsydelser, som vi har udført for koncernen og selskabet, er i overensstemmelse med gældende lov og regler i Danmark, samt at vi ikke har udført ikke-revisionsydelser, der er forbudte efter artikel 5, stk. 1 i EU forordning nr. 537/2014.

De ikke-revisionsydelser, som vi har udført for koncernen og selskabet, i perioden 1. juli 1999 – 30. juni 2000, er beskrevet i note 17 i koncernregnskabet.

Vi blev valgt som revisorer for koncernen for første gang d. 11. november 1997. Vores aftale er blevet fornyet årligt af generalforsamlingen for en uafbrudt periode på tre år.

**Centrale forhold ved revisionen**

Centrale forhold ved revisionen er de forhold, der efter vores faglige vurdering var mest betydelige ved vores revision af koncernregnskabet og årsregnskabet for den aktuelle periode. Disse forhold blev behandlet som led i vores revision af regnskabet som helhed og udformningen af vores konklusion herom, og vi afgiver ikke nogen særskilt konklusion om disse forhold.

|  |  |
| --- | --- |
| ***Fokusområde*** | ***Hvordan revisionen har afdækket fokusområdet*** |
| *Indregning af omsætning DKK 1.267 mio.*  Der henvises til resultatopgørelsen, note 1 samt regnskabspraksis side 22.  Vi fokuserede på indregning af omsætningen, da det er den væsentligste regnskabspost i regnskabet, og der pr. definition er en risiko forbundet hermed.  Vi fokuserede især på indregningen af omsætningen for EMS, memory produkter, som udgør DKK 156 mio. eller 12,3% af totalomsætningen, fordi der var en usikkerhed om denne del af omsætningen opfyldte kriterierne for indregning af indtægter, specielt vedrørende risikoovergang og omkostningerne, som var afholdt i forbindelse med transaktionerne, kunne måles pålideligt. | For besvarelsen af dette fokusområde omfattede vores arbejde følgende:   * Testet de bagvedliggende kontrakter * Den daglige håndtering af varerne vedrørende køb, forsikring, garantiansvar og opbevaring * Kontrol af dokument flowet fra vugge-til-grav * Kontrol af den anvendte regnskabspraksis   Baseret på ovenstående handlinger identificerede vi ingen signifikante fejl i indregningen af omsætningen for EMS, memory produkter. |
| *Værdiansættelse af varelager DKK 490 mio.*  Der henvises til aktiverne, note 3 samt regnskabspraksis side 23.  Vi fokuserede på værdiansættelsen af varelageret, da det er en væsentlig regnskabspost, 48,9% af balancesummen. Selskabets varelager består hovedsagligt af hukommelseschips, som er meget prisfølsomme i forhold til udviklingen i teknologien, hvorfor varelageret er underlagt væsentlige regnskabsmæssige skøn. | For besvarelsen af dette fokusområde omfattede vores arbejde følgende:   * Testet nøglekontroller i forbindelse med beregning af gennemsnitlig anskaffelses- eller kostpris * Stikprøvevis kontrol af, at råvaretilgange til varelageret registreredes til faktisk fakturapris * Test af den løbende gennemsnitsprisberegning, herunder at afgange blev registret til gældende gennemsnitspris   Vi udfordrede ledelsen i relation til ledelsens nettorealisationsprisvurdering ved at analysere prisudviklingen på markedet.  Baseret på ovenstående handlinger identificerede vi ingen signifikante fejl i værdiansættelsen af varelageret og fandt, at ledelsens regnskabsmæssige skøn var rimelige. |
| *Tilstedeværelse og værdiansættelse af debitorer DKK 319 mio.*  Der henvises til aktiverne, note 3 samt regnskabspraksis side 23.  Vi fokuserede på tilstedeværelsen og værdiansættelsen af debitorer, da det er en væsentlig regnskabspost, 31,8% af balancesummen samt, at der var gennemført væsentlige og usædvanlige transaktioner tæt på balancedagen, hvilket gav anledning til særlig opmærksomhed. | For besvarelsen af dette fokusområde omfattede vores arbejde følgende:   * Indhentelse af saldomeddelelser fra debitorer * Indhentelse af fragtbreve og interne pakkelister fra de debitorer, som ikke svarede på saldomeddelelsen * Testet underliggende regnskaber for betalingsevne * Sammenholdt tilgodehavender med debitorforsikringer   Baseret på ovenstående handlinger identificerede vi ingen signifikante fejl i tilstedeværelse eller værdiansættelsen af selskabets debitorer. |
| *Periodisering af omkostninger DKK 15 mio.*  Der henvises til aktiverne og note 10.  Vi fokuserede på periodiseringen af omkostninger, da der forelå en forhøjet risiko for, at især de forudbetalte børsemissionsomkostninger, DKK 10,7 mio., ikke opfyldte kriterierne for aktivering af omkostninger. | For besvarelsen af dette fokusområde omfattede vores arbejde følgende:   * Sammenholdelse mellem et prospekt for aktieudbud på Nasdaq og Københavns Fondsbørs.   Ud over sprogversioneringen var prospekterne i al væsentlighed identiske. Omkostningerne til prospektet vedrører indtægter, som forventes at indkomme ved en senere kapitaludvidelse.  Baseret på ovenstående handlinger identificerede vi ingen signifikante fejl i aktiveringen af omkostninger til en fremtidig børsemission. |

**Udtalelse om ledelsesberetningen**

Ledelsen er ansvarlig for andre oplysninger. Andre oplysninger omfatter ledelsesberetningen, som vi har modtaget før datoen på vores erklæring.

Vores konklusion om regnskabet dækker ikke andre oplysninger.

I tilknytning til vores revision af regnskabet er det vores ansvar at læse andre oplysninger, som er identificeret ovenfor, og i den forbindelse overveje om andre oplysninger er væsentligt inkonsistente med regnskabet eller vores viden opnået ved revisionen eller på anden måde synes at indeholde væsentlig fejlinformation.

Derudover omfatter vores ansvar også at overveje, om ledelsesberetningen indeholder oplysninger i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

På baggrund af det udførte arbejde er det vores opfattelse, at:

* oplysningerne i ledelsesberetningen for regnskabsåret er i overensstemmelse med koncernregnskabet og årsregnskabet, og
* ledelsesberetningen er aflagt i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Herudover er vi forpligtet til at rapportere, hvis vi på baggrund af vores viden og forståelse af koncernen og selskabet og deres miljø opnået ved revisionen har identificeret væsentligt fejlinformation i ledelsesberetningen. Vi har ingenting af rapportere i den forbindelse.

**Ansvar for årsregnskabet og revisionen**

**Ledelsens ansvar for årsregnskabet**

Ledelsen har ansvaret for udarbejdelsen af et koncernregnskab og et årsregnskab, der giver et retvisende billede i overensstemmelse med årsregnskabsloven. Ledelsen har endvidere ansvaret for den interne kontrol, som ledelsen anser nødvendig for at udarbejde et koncernregnskab og et årsregnskab uden væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl.

Ved udarbejdelsen af koncernregnskabet og årsregnskabet er ledelsen ansvarlig for at vurdere koncernens og selskabets evne til at fortsætte driften, at oplyse om forhold vedrørende fortsat drift, hvor dette er relevant, samt at udarbejde koncernregnskabet og årsregnskabet på grundlag af regnskabsprincippet om fortsat drift, medmindre ledelsen enten har til hensigt at likvidere koncernen eller selskabet, indstille driften eller ikke har andet realistisk alternativ end at gøre dette.

Ledelsen er ansvarlig for at overvåge koncernens og selskabets regnskabsaflæggelsesproces.

**Revisors ansvar for revision af årsregnskabet**

Vores mål er at opnå høj grad af sikkerhed for, om årsregnskabet som helhed er uden væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl, og at afgive en revisorerklæring, der omfatter vores konklusion. Høj grad af sikkerhed er et højt niveau af sikkerhed, men er ikke en garanti for, at en revision, der udføres i overensstemmelse med internationale standarder om revision og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning, altid vil afdække væsentlig fejlinformation, hvor en sådan findes. Fejlinformationer kan opstå som følge af besvigelser eller fejl og kan betragtes som væsentlige, hvis det med rimelighed kan forventes, at de enkeltvis eller tilsammen har indflydelse på de økonomiske beslutninger, som brugere træffer på grundlag af regnskabet.

Som led i en revision, der udføres i overensstemmelse med internationale standarder om revision og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning, udøver vi faglig vurdering og opretholder professionel skepsis under revisionen. Herudover:

* Identificerer og vurderer vi risikoen for væsentlig fejlinformation i regnskabet, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl, udformer og udfører revisionshandlinger som reaktion på disse risici og opnår revisionsbevis, der er tilstrækkeligt og egnet til at danne grundlag for vores konklusion. Risikoen for ikke at opdage væsentlige fejlinformation, der skyldes besvigelser, er højere end ved væsentlig fejlinformation, der skyldes fejl, idet besvigelser kan omfatte sammensværgelser, dokumentfalsk, bevidst udeladelse, forkert præsentation eller tilsidesættelse af intern kontrol.
* Opnår vi forståelse af den interne kontrol med relevans for revisionen for at kunne udforme revisionshandlinger, der er passende efter omstændighederne, men ikke for at kunne udtrykke en konklusion om effektiviteten af koncernens og selskabets interne kontrol.
* Tager vi stilling til, om den regnskabspraksis, som er anvendt af ledelsen, er passende, og om de regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger, som ledelsen har udarbejdet, er rimelige.
* Konkluderer vi, om ledelsens udarbejdelse af regnskabet på grundlag af regnskabsprincippet om fortsat drift er passende, og om der på grundlag af det opnåede revisionsbevis er væsentlig usikkerhed forbundet med begivenheder og forhold, der kan skabe betydelig tvivl om koncernens og selskabets evne til at fortsætte driften. Hvis vi konkluderer, at der er væsentlig usikkerhed, skal vi i vores erklæring gøre opmærksom på de tilknyttede oplysninger i regnskabet eller, hvis sådanne tilknyttede oplysninger ikke er tilstrækkelige, modificere vores konklusion. Vores konklusioner er baseret på det revisionsbevis, der er opnået frem til datoen på vores revisorerklæring. Fremtidige begivenheder eller forhold kan dog medføre, at koncernen og selskabet ikke længere kan fortsætte driften.
* Tager vi stilling til den samlede præsentation, struktur og indhold af regnskabet, herunder oplysningerne, og om regnskabet afspejler de underliggende transaktioner og begivenheder på en sådan måde, at der gives et retvisende billede heraf.
* Opnår vi tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for de finansielle oplysninger for virksomhederne eller forretningsaktiviteterne i koncernen til at udtrykke en konklusion om koncernregnskabet. Vi er ansvarlige for at lede, overvåge og udføre koncernrevisionen. Vi er ene ansvarlige for vores revisionskonklusion.

Vi kommunikerer blandt andre forhold med den øverste ledelse om det planlagte omfang og den tidsmæssige placering af revisionen og betydelige revisionsmæssige observationer, herunder eventuelle betydelige mangler i intern kontrol, som vi identificerer under revisionen.

Vi giver også den øverste ledelse en udtalelse om, at vi har opfyldt relevante etiske krav vedrørende uafhængighed, og oplyser den om alle forbindelser og andre forhold, der med rimelighed kan tænkes at påvirke vores uafhængighed, og, hvor dette er relevant, tilhørende sikkerhedsforanstaltninger.

Med udgangspunkt i de forhold, der er kommunikeret til den øverste ledelse, fastslår vi hvilke forhold, der havde størst betydning ved revisionen af regnskabet for den aktuelle periode og dermed er centrale forhold ved revisionen. Vi beskriver disse forhold i vores revisorerklæring, medmindre lov eller øvrig regulering udelukker, at forholdet offentliggøres, eller i de yderst sjældne tilfælde, hvor vi fastslår, at forholdet ikke skal kommunikeres i vores erklæring, fordi de negative konsekvenser heraf med rimelighed ville kunne forventes at veje tungere end de fordele, som den offentlige interesse har af sådan kommunikation.

Skive, den 30. juni 2016

Iversens Revisionshus

Statsautoriseret Revisionspartnerselskab

CVR-nr.: 12 34 56 78

Anders Andersen

statsautoriseret revisor

## Vurdering af den nye erklæring

Ud fra rapportens forslag til den fremtidige revisorerklæring, jævnfør afsnit 5.2, er der i dette afsnit lavet en vurdering af den fremtidige erklæring.

Som det ses i forslaget bliver revisors erklæring i fremtiden noget mere omfattende end den er i dag. Dette vurderes både at være positivt og negativt. Negativt, da for meget tekst i erklæring kan være med til at afskrække regnskabsbrugerne for at læse erklæringen, her tænkes især på standardteksten i afsnittene omkring ledelsens og revisors ansvar. De fleste regnskabsbrugere er mest interesseret i taldelen i regnskabet, hvorfor en lang revisorerklæring ikke har den største interesse. Det kan derfor overvejes, om det vil være et bedre alternativ, at flytte dele af standardafsnittene til et bilag eller en hjemmeside. Sandsynligheden, for at afsnittene så ikke vil blive læst, vil stige i forhold til at beholde afsnittene i selve erklæringen.

Der, hvor den yderligere information i erklæringen giver en værdi, er især, omkring afsnittet ”centrale forhold ved revisionen”. Her har revisor mulighed for at beskrive forhold af individuel karakter for virksomheden og oplyse, hvilke forhold, som revisor har vurderet har krævet betydelig opmærksomhed ved revisionen. Dermed kommunikerer revisor mere med omverdenen end kun med virksomheden og omverdenen får dermed en større indsigt i virksomheden.

Det vurderes dog at den yderligere information både standardafsnittene og de individuelle afsnit vil være med til at mindske forventningskløften mellem regnskabsbrugerne og revisor. Standardafsnittene på den måde, at der kommer en større beskrivelse af revisors arbejde og de individuelle afsnit på den måde, at revisor får skrevet, hvilke forhold, som revisor har vurderet har krævet størst opmærksomhed ved revisionen, og hvad revisor har udført af arbejdshandlinger for at afdække disse forhold tilstrækkeligt.

Herudover vurderes også de to indledende afsnit (konklusion og grundlag for konklusionen) også at være to forbedringer i forhold til den nugældende erklæring. Det at konklusionen bliver fremhævet fra starten af vurderes at have den effekt på regnskabsbrugerne, at de får læst konklusionen og dermed revisors opfattelse af regnskabet. Ved en modificeret konklusion vurderes afsnittet grundlag for konklusionen at have en stor værdi, da regnskabsbrugerne her kan læse, hvorfor revisor har valgt at afgive en modificeret konklusion. Igen bliver afsnittet fremhævet med en overskrift, hvorfor det falder mere i øjnene for regnskabsbrugerne.

Endvidere vurderes det, at indførelsen af et særskilt afsnit til behandling af fortsat drift også vil være en forbedring. Igen er det forholdet omkring, at der bliver skiltet mere med, at der er et problem vedrørende fortsat drift, som udgør forbedringen i forhold til den nugældende erklæring, hvor det kan være svært at få øje på forholdet omkring fortsat drift under supplerende oplysninger.

Alt i alt vurderes den nye erklæring at være en forbedring i forhold til nugældende erklæring, især for mere professionelle regnskabsbrugere, som læser hele erklæringen. Da de vil få mange flere oplysninger omkring virksomheden, som de ikke får i den nugældende erklæring. Men den vil også være en forbedring for mindre erfarne regnskabsbrugere på grund af flytningen af konklusionen og tilføjelsen af grundlaget for konklusionen, som der er større sandsynlighed for, at de mindre erfarne regnskabsbrugere får læst ved at flytte disse til starten af erklæringen samt fremhæve dem med overskrifter.

## Den nye erklæring med henvisninger til krav

Rapporten vil i dette afsnit splitte udkastet til revisors erklæring i fremtiden ad og komme med henvisninger til, hvor kravene til afsnittene i erklæring står. Det vil sige, at der vil være henvisninger til ISA-krav, EU-krav og krav ifølge erklæringsbekendtgørelsen. Udkastet til erklæringen, jævnfør afsnit 5.2, er skåret til, så hele erklæringen ikke bliver gengivet i tabel 3, men der vil være tilstrækkeligt med tekst til at kunne identificere, hvilke afsnit i erklæringen, som der refereres til.

|  |  |
| --- | --- |
| ***Den uafhængige revisors erklæringer*** | ISA 700, afsnit 21 |
| Til kapitalejerne i Memory Card Technology A/S | ISA 700, afsnit 22 |
| **Konklusion** | ISA 700, afsnit 23 + erklæringsbekendtgørelsen § 5, stk. 1, nr. 1 |
| Vi har revideret koncernregnskabet … i overensstemmelse med årsregnskabsloven. | ISA 700, afsnit 24, 25 (b) og 27 + erklæringsbekendtgørelsen § 5, stk. 1, nr. 1 + EU Direktiv 2014/56/EU, artikel 28, stk. 2, litra a), c) |
| **Grundlag for konklusionen** | ISA 700, afsnit 28 + erklæringsbekendtgørelsen § 5, stk. 1, nr. 2 |
| Vi har udført revisionen i overensstemmelse med … og egnet som grundlag for vores konklusion. | ISA 700, afsnit 28 (a)(b)(d) |
| ***Uafhængighed*** |  |
| Vi er uafhængige af både koncern og … i henhold til disse krav og IESBA’s Etiske regler for revisorer. | ISA 700, afsnit 28 (c) |
| Vi erklærer efter vores bedste viden og … der er forbudte efter artikel 5, stk. 1 i EU forordningen nr. 537/2014. | EU Forordning Nr. 537/2014, artikel 10, stk. 2, litra g) |
| De ikke-revisionsydelser, som vi har udført … er beskrevet i note 17 i koncernregnskabet. | EU Forordning Nr. 537/2014, artikel 10, stk. 2, litra f) |
| Vi blev valgt som revisorer for koncernen … for en uafbrudt periode på tre år. | EU Forordning Nr. 537/2014, artikel 10, stk. 2, litra a), b) |
| **Centrale forhold ved revisionen** | ISA 701, afsnit 11 |
| Centrale forhold ved revisionen er de forhold, … og vi afgiver ikke nogen særskilt konklusion om disse forhold. | ISA 701, afsnit 11 (a)(b) + EU Forordning Nr. 537/2014, artikel 10, stk. 2, litra c) |
| ***Fokusområde … Hvordan revisionen har afdækket fokusområdet*** | ISA 701, afsnit 13 |
| **Udtalelse om ledelsesberetningen** | ISA 720, afsnit 21 + erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 1, nr. 7 |
| Ledelsen er ansvarlig for andre oplysninger. … Vi har ingenting af rapportere i den forbindelse. | ISA 720, afsnit 21-22 + erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 1, nr. 7 + EU Direktiv 2014/56/EU, artikel 28, stk. 2, litra e) |
| **Ansvar for årsregnskabet og revisionen** |  |
| **Ledelsens ansvar for årsregnskabet** | ISA 700, afsnit 33 |
| Ledelsen har ansvaret for … og selskabets regnskabsaflæggelsesproces. | ISA 700, afsnit 34-36 |
| **Revisors ansvar for revision af årsregnskabet** | ISA 700, afsnit 37 |
| Vores mål er at opnå høj grad af sikkerhed … som brugere træffer på grundlag af regnskabet. | ISA 700, afsnit 38 + erklæringsbekendtgørelsen § 5, stk. 1, nr. 5 + EU Direktiv 2014/56/EU, artikel 28, stk. 2, litra b) + EU Forordning Nr. 537/2014, artikel 10, stk. 2, litra d) |
| Som led i en revision, … som den offentlige interesse har af sådan kommunikation. | ISA 700, afsnit 39-40 |
| Skive, den 30. juni 2016 | ISA 700, afsnit 48-49 + EU Direktiv 2014/56/EU, artikel 28, stk. 2, litra g), stk. 4 |
| Iversens Revisionshus  Statsautoriseret Revisionspartnerselskab | ISA 700, afsnit 47 |
| CVR-nr.: 12 34 56 78 | Indsendelsesbekendtgørelsen § 28, stk. 4 |
| Anders Andersen  statsautoriseret revisor | ISA 700, afsnit 46-47 + Indsendelsesbekendtgørelsen § 28, stk. 4 + EU Direktiv 2014/56/EU, artikel 28, stk. 4 |

Tabel 3: Sammenhæng mellem revisors erklæring i fremtiden og krav, egen tilvirkning

# Regnskabsbrugernes opfattelse af revisors erklæring i fremtiden

I dette kapitel vil rapporten analysere på regnskabsbrugernes opfattelse af revisors erklæring i fremtiden. Analysen vil, som tidligere skrevet i rapporten, tage udgangspunkt i bankernes kreditvurderingsmedarbejders vurdering af revisors erklæring i fremtiden samt, om erklæringen ændrer medarbejdernes vurdering af den udførte revision. I forhold til forslaget til den nye revisorerklæring i afsnit 5.2 er det forslag, som er udsendt til respondenterne anonymiseret, således at respondenterne ikke bliver påvirket af, at der er tale om MCT. Dette er gjort, da det er vurderet, at hele historien omkring MCT kan have en negativ påvirkning på respondenternes svar, samt at respondenternes begrundelser også vil være af udelukkende negativ karakter, især med tanke på, at det udsendte forslag i lighed med den afgivne erklæring på MCT’ regnskab er en ”blank” påtegning, hvilket ikke var korrekt, jævnfør Revisornævnets afgørelse.[[59]](#footnote-59)

Der er lavet en rettelse fra den udsendte erklæring til den erklæring, som fremgår af afsnit 5.2. Det drejer sig om afsnittet ”Udtalelse om ledelsesberetningen”, som er tilpasset, så afsnittet er i overensstemmelse med ISA 720 og EU-krav. Den erklæring, som respondenterne har svaret på baggrund af, er indsat som bilag 3. Forskellen mellem de to erklæringer vurderes ikke at være en væsentlig forskel, da der stort set står det samme i afsnittet. Afsnittet er således blot flyttet et andet sted hen i erklæringen.

Der henvises til bilag 4 for spørgsmålene til det semistrukturerede interview, som er lavet med bankernes kreditvurderingsmedarbejdere. Undersøgelsen vil tage udgangspunkt i spørgsmålene i kronologisk rækkefølge. Som det ses i bilag 4, afsluttes det semistrukturerede interview med muligheden for at komme med positive, negative eller øvrige kommentarer til den nye erklæring. Kommentarerne hertil er indarbejdet under det spørgsmål, hvor kommentarerne vurderes at have mest relevans. Det bemærkes ligeledes, som skrevet i afsnit 3.2, at interviewpersonerne ikke udgør en repræsentativ gruppe af regnskabsbrugere, men kun består af bankfolk, hvilket vil sige, at man kunne forestille sig et andet resultat af undersøgelsen, hvis en anden gruppe af regnskabsbrugere eller et mix af regnskabsbrugere var spurgt, ligesom det bemærkes, at omfanget af interviewpersoner er begrænset, hvorfor et ja eller nej svar godt kan rykke procentmæssigt meget i undersøgelsen, men det vurderes ikke at være så væsentligt, at resultaterne ikke kan anvendes.

## Revisors erklæring i fremtiden giver ikke et bedre overblik over revisors opfattelse af årsrapporten

For at finde ud af om revisors erklæring i fremtiden giver et bedre overblik for respondenterne over revisors opfattelse af en årsrapport, er nedenstående spørgsmål stillet. Eller med andre ord, fremstår det mere tydeligt, hvilken konklusion revisor er kommet frem til, og om der er nogle kritiske punkter i årsrapporten, som regnskabsbrugerne skal være opmærksom på.

*”Giver den fremtidige opbygning af revisionspåtegningen et bedre overblik over revisors opfattelse af årsrapporten? ”*

Figur 2: Respondenternes holdning til spørgsmål 1, egen tilvirkning

Som figur 2 viser, vurderer respondenterne altså ikke, at den fremtidige opbygning af revisors erklæring vil give et bedre overblik over revisors opfattelse af årsrapporten. Dette virker overraskende, da netop opbygningen af erklæringen i fremtiden, her tænkes især på flytningen af konklusionen fra før sidst i erklæringen til nu først i erklæringen, gerne skulle fremme netop dette. Som beskrevet i afsnit 4.1 skulle netop det, at konklusionen bliver flyttet til starten gøre, at regnskabsbrugerne fra starten af bliver introduceret til revisors opfattelse af regnskabet og dermed styrke overblikket over revisors opfattelse af årsrapporten.

Hvis der kigges på, hvorfor respondenterne ikke mener, at den fremtidige opbygning af erklæringen giver et bedre overblik over revisors opfattelse af årsrapporten, er hovedårsagen til den manglende forbedring af overblikket, mængden af tekst og især standardtekst i erklæringen. Det skal dog bemærkes i samme ombæring, at udkastet til erklæringen, som respondenterne har modtaget, er den ”fulde” erklæring. Det vil sige, at der i den udsendte erklæring også er medtaget de afsnit, som revisor kan vælge at henvise til i et bilag eller på en specifik hjemmeside, jævnfør afsnit 4.1. Hvis de afsnit, som der kan henvises til, ikke var medtaget i den udsendte erklæring, ville erklæringen fylde fem sider i stedet for de seks sider, som den udsendte erklæring fylder. Det er forventningen, at revisorer i fremtiden i langt hovedparten af deres erklæringer vælger at lave en henvisning til enten et bilag eller en hjemmeside for netop at begrænse længden på erklæring og dermed forbedre overblikket, hvis dette tillades af myndighederne. I første omgang er det Erhvervsstyrelsens holdning, at man ikke lever op til EU direktivets krav, hvis afsnittene ikke findes i selve erklæringen. Det vurderes, dog at der stadig kan ske ændringer hertil, alt efter hvordan resten af EU’ holdning er til problemstillingen. I Storbritannien har det hidtil været muligt at henvise til en hjemmeside.

Det bliver blandt andet nævnt i en af besvarelserne, at den fremtidige erklæring er meget omfattende og netop længden indebærer den risiko, at en bankrådgiver overser de for bankrådgiverens vigtigste forhold i erklæringen. Det bliver også fremhævet, at der er forhold, som nødvendigvis ikke behøves at blive opremset i revisors erklæring. Disse oplysninger kunne man i lighed med den nuværende erklæring blot gengive i en enkelt sætning, hvor revisor skriver, at revisor har overholdt etiske krav, hvilket blandt andet indebærer, at revisor er uafhængige. Når muligheden for at henvise til et bilag eller en hjemmeside for noget af erklæringen foreligger, hvorfor så ikke gøre det muligt at henvise til endnu mere af standardteksten i et bilag eller på en hjemmeside?

Ved at indføre de yderligere informationer i revisors erklæring bemærkes det, at revisors erklæring i fremtiden får mere karakter af en revisionsprotokol end en erklæring. Dette kan opfattes både positivt og negativt. Positivt, da informationsniveauet i erklæringen stiger, og negativt, da mængden af standardtekst, som skrevet oven for, mindsker overblikket.

En interessant bemærkning er omkring det sidste punkt, som er beskrevet under ”Revisors ansvar for revision af årsregnskabet”. Her står følgende:

*”Med udgangspunkt i de forhold, der er kommunikeret til den øverste ledelse, fastslår vi hvilke forhold, der havde størst betydning ved revisionen af regnskabet for den aktuelle periode og dermed er centrale forhold ved revisionen. Vi beskriver disse forhold i vores revisorerklæring, medmindre lov eller øvrig regulering udelukker, at forholdet offentliggøres, eller i de yderst sjældne tilfælde, hvor vi fastslår, at forholdet ikke skal kommunikeres i vores erklæring, fordi de negative konsekvenser heraf med rimelighed ville kunne forventes at veje tungere end de fordele, som den offentlige interesse har af sådan kommunikation. ”*

Dette er interessant på to måder. For det første, hvad giver erklæringen af overbevisning for bankfolks eller en anden regnskabsbrugers vurdering af en virksomhed, hvis der kan være betydelige forhold i regnskabet, som revisor har undladt at beskrive i revisors erklæring. I disse tilfælde vil det fortsat være nødvendigt for bankfolk at indhente revisionsprotokollatet for at være sikker på, at der ikke er betydelige forhold, som revisor gør opmærksom på, men ikke er beskrevet i erklæringen på baggrund af ovenstående.

For det andet er det interessant, da ovenstående afsnit er et af de afsnit, som revisor kan vælge at henvise til i et bilag eller på en specifik hjemmeside. Det vil, som tidligere skrevet, nok være tilfældet for langt de fleste erklæringer i fremtiden, at revisor vil lave en henvisning i stedet for at beskrive dem i erklæringen. Hvis det bliver til en henvisning, vil det nok være sådan i det fleste tilfælde, at regnskabsbrugerne ikke vælger at følge henvisningen og dermed ikke får læst ovenstående afsnit. Derfor kan regnskabsbrugerne tro, at de har fået alle betydelige forhold oplyst i revisors erklæring, men netop på grund af ovenstående har revisor undladt at beskrive et betydeligt forhold i erklæringen, hvilket vil betyde, at regnskabsbrugerne mangler noget af forståelsen af regnskabet. Det skal i samme ombæring nævnes, at det kun vil være i yderst sjældne tilfælde, at der vil opstå en situation, hvor revisor ikke beskrive et betydeligt forhold ved revisionen, hvorfor det mere er et tænkt eksempel end et eksempel, som rent faktisk vil finde sted i praksis.

For at komme udenom denne problemstilling kunne revisor i erklæringen i afsnittet ”centrale forhold ved revisionen” skrive, at revisor har undladt at beskrive et eller flere forhold i afsnittet, fordi de negative konsekvenser heraf med rimelighed ville kunne forventes at veje tungere end de fordele, som den offentlige interesse har af sådan kommunikation. På denne måde skilter revisor med, at der er forhold i regnskabet, som har været betydelige ved revisionen, men som revisor ikke kan beskrive yderligere i erklæringen. Forholdet eller forholdene vil aldrig have så betydelig indflydelse på regnskabet, at konklusionen skulle have været anderledes, da forholdet eller forholdene i sådan et tilfælde skulle være beskrevet i for eksempel afsnittet ”Grundlag for konklusion med forbehold” jævnfør ISA 705, men revisor har gjort regnskabsbrugerne opmærksom på, at der er betydelige forhold ud over dem, som er beskrevet i afsnittet ”centrale forhold ved revisionen”.

Udover bemærkningerne omkring for meget standardtekst, som mindsker overblikket, har respondenterne også positive bemærkninger til den nye erklæring. Her bemærkes det blandt andet, at den fremtidige opbygning af erklæringen er med til at fremme overblikket i erklæringen samt revisors opfattelse af årsrapporten, hvilket også er håbet med den fremtidige opbygning af erklæringen. Herudover nævnes det, at informationsniveauet i erklæring er blevet højere, hvilket også har været et af hovedformålene med de nye standarder, som skrevet i indledningen. Dette skyldes blandt andet indførelsen af og den måde afsnittet ”centrale forhold ved revisionen” er opstillet. Opstillingen af dette afsnit giver et godt overblik over, hvilke områder revisor har fundet centrale ved revisionen, samt hvordan revisor har afdækket disse risikoområder. Mere om afsnittet ”centrale forhold ved revisionen” i afsnit 6.3.

## Merinformationen i revisors erklæring giver en merværdi i forhold til vurderingen af et selskab

For at finde ud af om den yderligere information i revisors erklæring i fremtiden giver en merværdi for regnskabsbrugerne i forhold til vurdering af et selskab, er der stillet følgende spørgsmål:

*”Giver den yderligere information i den fremtidige påtegning mere værdi i forhold til vurderingen af et selskab? ”*

Figur 3: Respondenternes holdning til spørgsmål 2, egen tilvirkning

Figur 3 viser, at langt hovedparten af respondenterne er positive over for den yderligere information, som revisors erklæring i fremtiden giver i forhold til vurderingen af et selskab. Dette var også det forventede svar på spørgsmålet, da det, som skrevet i indledningen til denne rapport, var en af hovedformålene med ajourføringen af ISA standarderne samt indførelsen af ISA 701 at give yderligere informationer i revisors erklæring, som skulle give regnskabsbrugerne en merværdi i forhold til vurderingen af selskaberne.

Hvis der først kigges på de respondenter, som har svaret nej til spørgsmålet, og respondenternes begrundelse herfor, er respondenternes bekymring, at den yderligere information mest af alt består af standardtekst, hvorfor der er en bekymring for, at hele revisors erklæring ikke vil blive læst. Det bemærkes, at i det forslag til revisors erklæring i fremtiden, som respondenterne har modtaget, fylder erklæringen seks sider, hvilket kan virke som meget at skulle læse om revisors mening om regnskabet, da netop revisors erklæring i en årsrapport nok ikke er det afsnit, som regnskabsbrugerne finder mest interessant. Herudover bemærker en af respondenterne også, at når revisors erklæring bliver udvidet med et par sider, skulle man fra lovgivningens side også vurdere på omfanget af beskrivelsen af regnskabspraksis i regnskabet, da mængden af standardtekst i et regnskab efterhånden vil komme til at fylde meget mere end selve taldelen i regnskabet[[60]](#footnote-60), hvilket i bund og grund er det vigtigste. Dette er et yderst interessant emne, som denne rapport dog ikke vil komme nærmere ind på.

Figur 3 viser dog, som forventet, at den yderligere information i den nye erklæring giver en merværdi i forhold til vurderingen af et selskab. Det er især afsnittet omkring ”centrale forhold ved revisionen”, som respondenterne synes giver en merværdi i forhold til vurderingen af et selskab. Dette er også det afsnit i revisors erklæring, hvor revisor, udover konklusionen og grundlaget for konklusionen, har mulighed for at beskrive forhold af mere individuel karakter for den enkelte virksomhed. Da forslaget, som respondenterne har modtaget, er et forslag til en ”blank” erklæring, er konklusionen og grundlaget for konklusionen også standardafsnit i forslaget, hvorfor afsnittet omkring ”centrale forhold ved revisionen” er det eneste afsnit i forslaget, som ikke er forholdsvis standardiseret tekst. Derfor giver det mening, at det netop er dette afsnit, som respondenterne har udpeget, som det afsnit, der giver en merværdi i den nye revisorerklæring, da det, er formålet med dette afsnit i erklæringen at give en merværdi for regnskabsbrugerne. Der henvises til næste afsnit 6.3 for yderligere gennemgang af respondenternes holdning til netop afsnittet ”centrale forhold ved revisionen”, da næste spørgsmål er direkte henvendt til dette afsnit i erklæringen.

Det bliver også nævnt blandt respondenterne, at den yderligere information i erklæringen medvirker til en forbedret forventningsafstemning mellem revisor og regnskabsbrugeren. Dette må siges at være en yderst positiv forbedring af erklæringen, da forventningskløften[[61]](#footnote-61) har været en udfordring for revisorer gennem en årrække. Her tænkes blandt andet på afsnittet omkring ”centrale forhold ved revisionen”, da det er i dette afsnit i erklæringen, hvor regnskabsbrugerne får oplyst, hvilke områder, som revisor har vurderet værende mest betydelige ved revision, samt hvad revisor har gjort for at afdække fokusområderne. Herudover vil meget af den standardtekst, som er en del af den nye erklæring, også være med til at mindske forventningskløften, da der i ”standard-afsnittene” vil være en større beskrivelse af, hvad henholdsvis ledelsens og revisors ansvar er i forbindelse med udarbejdelsen af et årsregnskab og en revision, hvormed regnskabsbrugerne får en længere beskrivelse af, hvad revisor rent faktisk gør i forbindelse med sin revision af et årsregnskab. Endvidere vil andre tiltag i forbindelse med indførelsen af de nye og ajourførte ISA standarder også være med til at mindske forventningskløften, som ikke er indarbejdet i det udsendte forslag blandt andet afsnittet omkring ”Væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift”, jævnfør ISA 570 (ajourført), hvor revisor i højere grad skilter med usikkerheden vedrørende fortsat drift.[[62]](#footnote-62) Rapporten vil ikke lave en yderligere undersøgelse på, hvordan den nye erklæring mindsker forventningskløften.

## Afsnittet ”centrale forhold ved revisionen” giver mere værdi i forhold til vurderingen af et selskab

Følgende spørgsmål er stillet for at finde ud af, om specielt afsnittet omkring ”centrale forhold ved revisionen” i revisors erklæring i fremtiden giver en merværdi for regnskabsbrugerne i forhold til vurdering af et selskab.

*”Giver specielt afsnittet omkring ”centrale forhold ved revisionen” i den fremtidige påtegning mere værdi i forhold til vurderingen af et selskab? ”*

Figur 4: Respondenternes holdning til spørgsmål 3, egen tilvirkning

Som det ses af figur 4, er respondenterne meget enige i, at afsnittet omkring ”centrale forhold ved revisionen” giver en merværdi i forhold til vurderingen af selskabet. Formålet med indførelsen af ISA 701 er at øge kommunikationsværdien i revisors erklæring samt at hjælpe regnskabsbrugerne med at forstå virksomheden og de områder i årsrapporten, som er underlagt betydelig ledelsesvurdering.[[63]](#footnote-63) Derfor kan det siges ud fra denne rapports undersøgelse, at den fremtidige indførelse af ISA 701 er berettiget.

Hvis der ses på, hvorfor respondenterne vurderer, at afsnittet omkring ”centrale forhold ved revisionen” giver en merværdi i forhold til vurderingen af et selskab, har flere af respondenterne bemærket, at oplysningerne, som bliver givet i afsnittet omkring ”centrale forhold ved revisionen”, er de oplysninger, som respondenterne ellers skal finde i revisionsprotokollen, hvilket ligeledes bekræfter bemærkningen i afsnit 6.1, hvor det blev bemærket, at revisors erklæring i fremtiden får mere karakter af en revisionsprotokol. Forskellen i forhold til de oplysninger, som revisor vælger at skrive om i revisionsprotokollen og de oplysninger, som revisor kommer til at skrive om i erklæringen, er, at i erklæringen er det kun de forhold, som krævede betydelig opmærksomhed fra revisors side ved udførelsen af revisionen, som vil blive beskrevet, mens revisor i revisionsprotokollen kan vælge at beskrive langt flere områder i regnskabet, som ikke nødvendigvis har krævet betydelig opmærksomhed fra revisors side, men måske har mere karakter af en ”servicemeddelelse” til selskabets øverste ledelse, som måske ikke er helt nede i de mindste detaljer i selskabet. Ved indførelsen af afsnittet omkring ”centrale forhold ved revisionen” bliver alle de forhold, som revisor har beskrevet i revisionsprotokollen altså skåret ned til de væsentligste forhold og dermed samtidig også de væsentligste forhold i forhold til respondenternes kreditvurdering af et selskab. Netop det, at det kun er de regnskabsposter, som revisor ud fra deres faglige vurdering mener, har krævet yderligere opmærksomhed ved revisionen, har en stor værdi i forhold til en kreditvurdering, da respondenterne hermed hurtigt får skåret de overflødige beskrivelser af områder uden væsentlig betydning i revisionsprotokollen væk og kan koncentrere sig om de væsentlige områder i deres kreditvurdering. Nogle af respondenterne har også bemærket, at det i revisionsprotokoller kan virke uoverskueligt, hvilke områder, som revisor mener har krævet mest opmærksomhed ved revisionen, og hvilke områder som er mindre betydelige.

Det vil være de områder, som bliver beskrevet i afsnittet ”centrale forhold ved revisionen”, som respondenterne vil gennemgå i forbindelse med deres samtaler med selskaberne, inden bankerne vælger at udstede en kredit til selskaberne eller en forlængelse af en eksisterende kredit. Der vil også være andre forhold, som for eksempel historiske resultater, cash flowet og opbakning fra ejerkredsen i selskaberne, som er betydelige faktorer i forhold til kreditvurderingen eller kreditgivningen.

I forbindelse med selve opbygningen af afsnittet ”centrale forhold ved revisionen” nævnes det, at revisor ved hvert forhold, som bliver beskrevet under ”centrale forhold ved revisionen” gennemgår de revisionshandlinger, som revisor har udført for at opnå tilstrækkeligt med revisionsbevis samt kommer med en konklusion på de udførte revisionshandlinger. Det er netop disse oplysninger, omkring hvad revisor har gjort for at sikre, at der ikke er en væsentlig fejlinformation i regnskabsposten, som respondenterne søger efter, når de indhenter revisionsprotokollen for et selskab. Der henvises endvidere til afsnit 6.5, som omhandler, om respondenterne kan finde på at stille yderligere krav til revisors arbejdshandlinger, når arbejdshandlinger i fremtiden kommer til at fremgå af erklæringen, som hænger godt i tråd med besvarelsen på dette spørgsmål. Men det fremgår ifølge respondenterne ikke altid tydeligt i revisionsprotokollen, hvilke områder som revisor mener har været mest betydelige ved revision, og hvilke revisionshandlinger revisor har udført for at opnå tilstrækkeligt med revisionsbevis for, at regnskabsposten ikke indeholder en væsentlig fejlinformation. Selve strukturen i afsnittet ”centrale forhold ved revisionen” fremgår ifølge respondenterne mere overskueligt end en beskrivelse i revisionsprotokollen. Men der foreligger ikke specifikke krav til, hvordan afsnittet omkring ”centrale forhold ved revisionen” skal opstilles. Derfor vil opstillingen sandsynligvis variere fra revisionsselskab til revisionsselskab.

## Den yderligere information i revisors erklæring ændrer ikke på opfattelsen af, hvilket arbejde revisor har udført

Der er stillet følgende spørgsmål for at finde ud af, om respondenternes opfattelse af hvilket arbejde revisor har udført ændres pga. den yderligere information i revisors erklæring i fremtiden.

*”Ændrer den yderligere information i den fremtidige revisionspåtegning på din opfattelse af, hvilket arbejde revisor har udført? ”*

Figur 5: Respondenternes holdning til spørgsmål 4, egen tilvirkning

Som det ses af figur 5, ændres respondenternes opfattelse af revisors arbejde altså ikke på trods af den yderligere information, som revisor giver i erklæringen. Dette virker umiddelbart lidt overraskende ud fra svarene på de to foregående spørgsmål, hvor respondenterne vurderede, at den yderligere information i erklæringen gav en merværdi i forhold til vurderingen af et selskab, men tilsyneladende ikke på, hvilket arbejde som revisor har udført i forbindelse med deres revision. Det virker både overraskende i forhold til bemærkningen omkring forventningskløften mindskes samt i forhold til respondenternes svar på spørgsmål 3 omkring afsnittet ”centrale forhold ved revisionen”. Her var alle respondenter enige i, at beskrivelsen af de centrale forhold ved revisionen i erklæringen gav en merværdi. Derfor skulle man tro, at netop dette afsnit var med til at ændre på respondenternes opfattelse af, hvilket arbejde som revisor har udført. Grunden til at respondenternes opfattelse af revisors arbejde ikke ændres på trods af den yderligere information skyldes, at respondenterne typisk vil have indhentet de yderligere oplysninger i revisionsprotokollen, hvorfor respondenterne derigennem havde fået oplyst, hvilket arbejde revisor har udført. Det kunne til gengæld sagtens tænkes, at opfattelsen af hvilket arbejde revisor har udført, ville ændres hos andre regnskabsbrugere end netop bankfolk, da andre regnskabsbrugere højst sandsynligt ikke vil have adgang til revisionsprotokollen. Blandt andet kunne afsnittet omkring ”centrale forhold ved revisionen” give en anden opfattelse hos regnskabsbrugerne omkring, hvad revisor rent faktisk har udført af arbejde. Hvis der kigges på ja-svaret på spørgsmål 4 bemærker respondenten, at den yderligere information i revisors erklæring kan give en anden opfattelse af revisors arbejde i forhold til den lovgivning og de regler, som revisor er underlagt. Altså opnå et bedre kendskab til, hvad revisor udfører af arbejde ud fra, hvilken lovgivning og de regler som revisor er underlagt.

Hvis forventningskløften inddrages igen, kan det siges, at denne måske mindskes i mindre grad for respondenterne i denne rapport end for andre regnskabsbrugere, som ikke har mulighed for at indhente revisionsprotokoller, men får al deres viden omkring revisors arbejde ud fra revisors erklæring.

Er det så positivt eller negativt, at respondenternes opfattelse af revisors arbejde ikke ændres? I bund og grund må det siges at være positivt, da revisorerne jo formentlig ikke ændrer på måden, hvorpå revisorerne udfører deres arbejde, blot fordi der er ændret i kravene til revisors erklæring. Revisor er fortsat offentlighedens tillidsrepræsentant.[[64]](#footnote-64) Ændringerne i ISA 700 (ajourført) og ISA 701 ændrer ikke i måden, hvorpå revisor skal udføre sit arbejde, men blot i hvordan revisor skal kommunikere med offentligheden i revisors erklæring. Derfor må det siges at være positivt, at respondenternes opfattelse af revisors arbejde ikke ændres, da der så vil kunne sættes spørgsmålstegn ved respondenternes tro på revisors nuværende arbejde, hvilket helst ikke skulle være tilfældet, da en ”blank” erklæring gerne skulle have den samme ”værdi” både ifølge de nuværende regler samt de fremtidige regler. Dette er også tilfældet for ja-svaret, som skrevet, går dette ikke på ”værdien” af erklæringen, men mere på opfattelsen af, hvad revisor har udført af arbejde ud fra den lovgivning og de regler, som revisor er underlagt.

## Bankfolk kan godt finde på at stille krav til revisors arbejde i fremtiden

For at finde ud af om bankfolk kan finde på at stille krav til revisors arbejde i fremtiden, specielt vedrørende de arbejdshandlinger, som revisor har udført for at afdække de centrale forhold ved revisionen, er følgende spørgsmål stillet.

*”Kunne man forestille sig, at I, som bankfolk, ville stille krav til revisors arbejde vedrørende forhold, som er centrale for revisionen, når nu revisors arbejdshandlinger bliver oplyst i revisionspåtegningen? ”*

Figur 6: Respondenternes holdning til spørgsmål 5, egen tilvirkning

Som det ses af figur 6, har dette spørgsmål splittet vandene mere mellem respondenterne end ved de tidligere spørgsmål. Hvor der ved de tidligere stillede spørgsmål var en klar tendens til enten ja eller nej, er der ved dette spørgsmål en større uenighed.

Hvis der i første omgang tages udgangspunkt i de respondenter, som har valgt at svare nej til spørgsmålet, bemærkes det, at kampen om kunder gør, at bankerne ikke vil gå så langt ind i revisors bagvedliggende revisionshandlinger. Det vil ikke styrke bankens mulighed for at vinde en ny kunde, hvis noget af det første banken forlanger er, at der skal udføres yderligere arbejde, når revisor er på besøg. Det kunne være et tema på de eksisterende kunder, som bankerne har, hvor boniteten er ringe, hvorfor bankerne gerne vil opnå større sikkerhed vedrørende de regnskabsposter i årsregnskabet, hvor der er højest risiko for fejl. Dette stiller bankerne ifølge respondenterne allerede krav om på de kunder, hvor boniteten er ringe, hvorfor de respondenter, som har svaret nej til spørgsmålet, ikke mener, at indførelsen af afsnittet omkring ”centrale forhold ved revisionen” vil ændre på deres krav til revisors arbejde.

De respondenter, som har svaret ja til spørgsmålet, bemærker ligeledes, at det allerede ligger i bankernes forretningsgange, at der stilles krav til yderligere eller særlige revisionshandlinger eller en særskilt erklæring vedrørende specifikke regnskabsposter ved nogen kunder. Grunden til at respondenterne har valgt at svare ja til spørgsmålet i stedet for nej skyldes, at revisor i fremtiden vil fremhæve de forhold, som revisor har vurderet har krævet størst opmærksomhed ved deres revision i revisors erklæring, hvilket betyder, at respondenterne nu har lettere ved at se, hvilke regnskabsposter som der er størst risiko forbundet med ifølge revisors vurdering samt, hvilke revisionshandlinger revisor har udført for at afdække risikoen. Respondenterne har her muligheden for at stille krav til yderligere revisionshandlinger, som bankerne mener er nødvendige for at få afdækket regnskabsposterne tilstrækkeligt. Derfor kan det tænkes, at de respondenter, som har svaret nej til spørgsmålet, godt kunne svare ja, hvis der var tale om en ny kunde, som banken havde fået. Det skal igen bemærkes, at respondenterne har svaret på baggrund af rapportens forslag til revisors erklæring i fremtiden, hvor for eksempel de revisionshandlinger, som revisor har udført for at opnå tilstrækkeligt med revisionsbevis på de enkelte regnskabsposter, er beskrevet. Der er, som tidligere skrevet, ikke nogle deciderede krav til, hvordan afsnittet omkring ”centrale forhold ved revisionen” opstilles, hvorfor det ikke er sikkert, at alle revisorer vil oplyse, hvilke revisionshandlinger der er udført for at opnå overbevisning på den enkelte regnskabspost. Dog står der i vejledningen til ISA 701, at revisor kan lave en kort oversigt over udførte handlinger,[[65]](#footnote-65) hvorfor man kan forestille sig, at de fleste revisorer vil oplyse dette i revisors erklæring i fremtiden.

I praksis kan man forestille sig en problemstilling i forhold til dette. Dette på grund af, at revisors erklæring først kommer i regnskabet sidst i revisionsforløbet, og bankerne får måske ikke årsrapporten at se, før årsrapporten er færdiggjort. Hvis dette er tilfældet, kan bankerne ikke stille krav til yderligere revisionshandlinger end de revisionshandlinger, som revisor allerede har udført, da årsrapporten er færdiggjort, hvorfor bankerne først vil have mulighed for at stille krav til yderligere revisionshandlinger året efter. Det vurderes, at i de tilfælde, hvor bankerne vil stille krav til yderligere revisionshandlinger, vil være, når virksomhederne har ringe bonitet. Her kan man forestille sig et vist sammenspil mellem revisor og banken. Dette på grund af, at revisor sandsynligvis vil have en bankaftale mellem virksomheden og banken på plads inden underskrift på regnskabet for at sikre fortsat drift. Banken vil her have et udkast af årsrapporten, som banken kan lave deres kreditvurdering ud fra, inden banken forlænger bankaftalen. I udkastet vil revisors erklæring fremgå, og da det fortsat er udkastet af regnskabet, kan banken nå at stille yderligere krav til revisionshandlinger, hvis banken ikke er tilfreds med de revisionshandlinger, som revisor har udført eller beskrevet i erklæringen. Disse yderligere revisionshandlinger kan revisor i dette tilfælde nå at udføre. Når disse revisionshandlinger er udført vil både bank og revisor være tilfredsstillet.

Dette kan blive en udfordring for revisor, da revisor skal til at kommunikere med både ledelse og bankforbindelse, hvilket ikke vil optimere arbejdsprocessen for revisor. Arbejdsprocessen vil blive forringet, da revisor i første omgang vil udføre deres ”normale” revision, men bankforbindelsen kan efterfølgende stille yderligere krav, hvorfor revisor skal til at have fat i opgaven igen for at udføre de arbejdshandlinger, som banken kræver, hvilket ikke er en optimal revisionsproces. Dette kan revisor komme udenom ved at indlemme banken i planlægningsfasen, så revisor er klar over, hvilke regnskabsposter, som banken har øget fokus på og dermed få aftalt hvilke revisionshandlinger, som skal udføres.

Ud fra både de beskrivelser, som de respondenter, som har svaret ja til spørgsmålet og beskrivelserne, som de respondenter, som har svaret nej til spørgsmålet, kan det siges, at der ikke er den store forskel på et ja-svar eller et nej-svar, da respondenterne i begge svargrupper bemærker, at der allerede stilles krav til revisors arbejde, hvorfor man kan forestille sig, at de respondenter, som har svaret nej til spørgsmålet, i fremtiden vil stille krav til yderligere revisionshandlinger udover de revisionshandlinger, som revisor allerede har udført, jævnfør afsnittet omkring ”centrale forhold ved revisionen” i lighed med de respondenter, som har svaret ja til spørgsmålet alt efter, hvilken kunde der er tale om.

## Vurderingen af case-virksomheden ændres ikke med den nye erklæring

Følgende spørgsmål er stillet for at finde ud af, om respondenternes vurdering af case-virksomheden (Memory Card Technology A/S) ville ændres, hvis regnskabet for case-virksomheden havde været forsynet med den nye erklæring fremfor den erklæring, som er gældende for 2015-regnskaber.

*”Ville din vurdering af case-virksomheden have været anderledes, hvis virksomheden havde været forsynet med den fremtidige revisionspåtegning? ”*

Figur 7: Respondenternes holdning til spørgsmål 6, egen tilvirkning

Det ses tydeligt af figur 7, at respondenternes vurdering af case-virksomheden ikke ville have været anderledes, hvis regnskabet for case-virksomheden havde været forsynet med rapportens forslag til den nye erklæring fremfor erklæringen gældende for 2015-regnskaber.

Svaret må siges at være betryggende, da både den nye erklæring samt 2015-erklæringen begge var ”blanke” erklæringer, hvorfor der ikke er forskel på revisors konklusion på regnskabet i nogen af erklæringerne. Svaret på spørgsmålet er også i lighed med svaret på spørgsmål 4, hvor respondenterne svarede, at den yderligere information i revisors erklæring i fremtiden ikke ændrede på respondenternes opfattelse af, hvilket arbejde revisor har udført i forbindelse med deres revision.[[66]](#footnote-66) Det ville have været kritisk, hvis hovedparten af respondenterne havde svaret ja til spørgsmålet, da man kunne have den opfattelse, at respondenterne ikke var trygge ved den tidligere erklæring og dermed korrektheden af regnskabet.

Hvis der kigges på ja svarene, er det heller ikke fordi, at respondenterne mener, at der er sket en markant ændring i vurderingen af regnskabet, men mere en betryggelse af, at der er opmærksomhed på de centrale forhold ved revisionen, og at revisor har gjort, hvad der skulle gøres for at afdække netop disse risikoområder i regnskabet.

Hvis der ses på nej- samt ingen forskel-svarene bliver det ligeledes bemærket, at der ikke er konkluderet noget kritisk i erklæringen, hvorfor der ikke burde være nogen forskel i forhold til 2015-erklæringen. Flere bemærker også, at bankerne højst sandsynligt har kendskab til risikoområderne via deres generelle kendskab til virksomhederne samt via revisionsprotokollen, hvor de centrale forhold ved revisionen sandsynligvis vil fremgå af, hvorfor det, at revisor i fremtiden vil beskrive de centrale forhold ved revisionen i erklæringen fremfor i revisionsprotokollen, ikke vil ændre på respondenterne i denne rapports vurdering af en virksomhed.

Ud fra dette kan det konkluderes, at respondenternes vurdering af case-virksomhedens regnskab ikke ændres ved indførelsen af den nye erklæring, men at regnskabsbrugerne, her tænkes også på andre regnskabsbrugere end bankfolk, som ikke har adgang til oplysningerne i revisionsprotokollen, får en større tryghed og indsigt i regnskabet og virksomheden, hvilket også er i overensstemmelse med indførelsen af de nye og ajourførte ISA standarder.

## Antallet af ”centrale forhold ved revisionen” ændrer på risikovurderingen

For at finde ud af om antallet af ”centrale forhold ved revisionen” ændrer på bankfolkenes risikovurdering af en virksomhed er følgende spørgsmål stillet til respondenterne.

*”Vil antallet af ”centrale forhold ved revisionen” i påtegningen ændre på jeres risikovurdering? Vil f. eks. en virksomhed, hvor der er otte forhold, have en højere risiko end en virksomhed med to forhold. ”*

Figur 8: Respondenternes holdning til spørgsmål 7, egen tilvirkning

Som det ses af figur 8, er der altså ikke noget entydigt svar fra respondenterne om antallet af ”centrale forhold ved revisionen” i erklæringen vil ændre på en virksomheds risikovurdering. Man kan forestille sig, at det er en individuel vurdering enten fra bank til bank eller fra bankrådgiver til bankrådgiver.

Hvis der først kigges på de respondenter, som har svaret nej til spørgsmålet, er det for hovedparten af nej-svarene ikke et entydigt nej, men mere et ”ikke nødvendigvis”. Her bliver det blandt andet nævnt, at der godt kan være en erklæring, hvor der kun er to forhold, som bliver beskrevet, men at de to forhold er mere kritiske end de otte forhold, som bliver beskrevet i en anden erklæring. Det skal bemærkes, at et forhold, som bliver beskrevet i afsnittet omkring ”centrale forhold ved revision” aldrig vil være så kritisk, at forholdet skulle resultere i en modificeret konklusion eller en supplerende oplysning, som beskrevet i afsnit 4.2.

Man kan i stedet forestille sig en situation, hvor to forhold omhandler værdiansættelsen af et selskabs investeringsejendomme og et udskudt skatteaktiv, som stort set udgør hele balancesummen. Disse to forhold kunne være af mere kritisk betydning for dette selskab end et andet selskab med flere beskrevne forhold i erklæring, som kunne være omsætningen, besvigelser, debitorer, varelager, materielle anlægsaktiver, pensionsforpligtelse og så videre. Disse forhold behøver ikke at være lige så væsentlige for dette selskab, som de to forhold havde for selskabet med investeringsejendomme, hvorfor det, at der er otte forhold, ikke nødvendigvis gør, at der en større risiko forbundet hermed.

Ligeledes kan man forestille sig, at antallet af forhold, som revisor vil beskrive, vil variere fra revisionsfirma til revisionsfirma og måske ned til fra underskrivende revisor til underskrivende revisor. Nogle revisorer vil hellere beskrive et forhold for meget end et forhold for lidt. Hvor mange forhold, der bliver beskrevet, er, jævnfør ISA 701,[[67]](#footnote-67) en individuel vurdering ud fra den enkelte revisors faglige vurdering, hvorfor en virksomhed med otte beskrevne forhold ikke nødvendigvis har en højere risiko end en virksomhed med to beskrevne forhold i revisors erklæring. Da antallet af forhold kommer an på den enkelte revisor.

Herudover skal man også indregne ledelsens involvering i antallet af forhold. Ledelsen vil uden tvivl forsøge at få så få forhold som muligt beskrevet i erklæringen og i stedet beskrevet i protokollen eller slet ikke beskrevet. Herudover vil ledelsen sandsynligvis også forsøge at påvirke, hvordan forholdene i erklæringen bliver beskrevet. Dette vil ledelsen gøre for at vise over for omverdenen, at deres virksomhed er en virksomhed uden store risici og derfor er en sikker virksomhed at investere i. Det skal dog siges, at det er revisors erklæring, hvorfor det i sidste ende er revisors beslutning om et forhold skal medtages eller ej.

Hvis kigges på de respondenter, som mener, at jo flere forhold i erklæringen, desto højere må risikoen på selskabet også være. Her bliver der lagt vægt på, at det kun er de forhold, som efter revisors vurdering har været de mest betydelige ved revisionen, som bliver beskrevet i erklæringen. Dette må immervæk betyde, at desto flere forhold, som bliver beskrevet i erklæringen, desto højere må risikoen også være. Der er altså flere væsentlige fejlmuligheder i et selskab med mange centrale forhold end et selskab med få centrale forhold. Det kan godt tænkes, at man i praksis vil kunne komme i en situation, hvor en fejl vedrørende et forhold i et regnskab, hvor der kun er beskrevet to forhold, kunne have en lige så stor beløbsmæssig effekt, som tre fejl i et regnskab, hvor der er beskrevet otte forhold. Derfor vil desto flere forhold, desto højere risiko ikke være et facit, som der kan sættes to streger under. Herudover er det, som skrevet, en individuel vurdering fra revisor til revisor, hvilke og hvor mange centrale forhold, som revisor vil beskrive i deres erklæring.

På baggrund af dette giver det således mening, at figur 8 er splittet, som den er, da mange af respondenterne ikke har kunnet give et entydigt svar på spørgsmålet, da antallet af centrale forholds påvirkning på risikovurderingen afhænger af, hvilke forhold der er tale om samt væsentligheden heraf. Både risikovurderingen samt vurderingen af, hvor mange forhold, som skal oplyses i erklæringen, er en meget individuel vurdering fra bank til bank ned til bankrådgiver til bankrådgiver samt fra revisionsfirma til revisionsfirma ned til revisor til revisor, hvorfor svarene på netop dette spørgsmål er så splittet, som svarene er.

## Revisors erklæring i fremtiden er en forbedring i forhold til den nuværende erklæring

Følgende spørgsmål er stillet for at afrunde undersøgelsen og for at konkludere, om respondenterne mener, at revisors erklæring i fremtiden er en forbedring i forhold til nuværende erklæring.

*”Vurderer du, at den fremtidige påtegning er en forbedring i forhold til den nuværende påtegning? ”*

Figur 9: Respondenternes holdning til spørgsmål 8, egen tilvirkning

Hvis der ses på figur 9, er det positivt, at der er et flertal af respondenterne, som mener, at revisors erklæring i fremtiden er en forbedring i forhold til den nuværende erklæring, da meningen med indførelsen af en ny erklæring er at forbedre erklæringen i forhold til den forhenværende erklæring. Det var dog forventningen, at en større del af respondenterne havde svaret ja til spørgsmålet, da det er meningen, at når en ting opdateres, i dette tilfælde revisors erklæring, at forbedre tingen i forhold til tingens forhenværende stadie.

Hvis der så ses på, hvorfor nogle af respondenterne har valgt at svare nej til spørgsmålet skyldes det hovedsageligt de samme forhold, som er beskrevet under afsnit 6.1, at erklæringen fylder for meget, og der er for meget standardtekst i erklæringen. Dette kan der dog til dels rådes bod på, da muligheden for at flytte noget af standardteksten i det udsendte forslag til en hjemmeside (hvis denne løsning bliver en mulighed) eller et bilag ikke er indarbejdet. Det er stadig bemærkelsesværdigt, at de positive tiltag, som er indarbejdet i den nye erklæring, ikke er nok til at opveje frustrationen over den yderligere standardtekst.

Det bemærkes, at ”nej-sigerne” ikke mener, at der er det store behov for en ny erklæring, da ”nej-sigerne” bemærker, at de vil finde den yderligere information i revisionsprotokollen, hvorfor en ny erklæring med yderligere informationer bliver overflødig. Det er vigtigt i forbindelse hermed at bemærke, at respondenterne i rapportens undersøgelse kun består af bankfolk, som oftest har adgang til revisionsprotokollerne. Derfor kan man forestille sig, at andre regnskabsbrugere end netop bankfolk ville have en mere positiv opfattelse af den nye erklæring end bankfolkene, da andre regnskabsbrugere kun sjældent vil have adgang til revisionsprotokollerne, hvorfor den yderligere information i den nye erklæring vil give disse regnskabsbrugere et bedre kendskab til selskaberne, samt hvor risikoområderne i regnskabet befinder sig. En af ”nej-sigerne” bemærker også, at hvis revisionsprotokollen vil blive afskaffet, vil den nye erklæring have sin berettigelse, hvilket også underbygger tidligere kommentarer i undersøgelsen.

En anden bemærkning, man kan tilknytte til spørgsmålet, er, at det forslag til revisors erklæring i fremtiden, som er udsendt til respondenterne, er for en børsnoteret virksomhed, og dermed er afsnittet omkring ”centrale forhold ved revisionen” et krav, men for en virksomhed, som ikke er børsnoteret er dette afsnit ikke et krav, mens de andre afsnit[[68]](#footnote-68) i erklæringen fortsat vil skulle medtages i revisors erklæring i fremtiden. Derfor kan man forestille sig, at erklæringerne på mindre virksomheder ikke vil være en forbedring i forhold til den nugældende erklæring på grund af den yderligere standardtekst, som respondenterne ikke vurderer er en forbedring i forhold til den nugældende erklæring. Det bemærkes, at hvis revisor vælger at lave en henvisning til et bilag eller en hjemmeside omkring revisors ansvar, vil erklæringen komme til at fylde cirka lige så meget, som den nuværende erklæring, da afsnittet omkring uafhængighed kun er gældende for PIE-virksomheder, hvorfor dette afsnit heller ikke vil være et krav for langt de fleste virksomheder i Danmark. Det vil sige, at den mest gennemgribende ændring for en non-PIE-virksomhed ved en ”blank” erklæring er flytningen af konklusionen og grundlaget for konklusionen fra slutningen af erklæringen til starten af erklæringen, hvilket nogle af respondenterne, jævnfør afsnit 6.1, vurderede var en forbedring i forhold til den nuværende erklæring. Det kan derfor vurderes, at revisors erklæring i fremtiden også vil være en forbedring for non-PIE virksomheder i forhold til den nuværende erklæring i lighed med erklæringen for PIE-virksomheder, jævnfør svaret på dette spørgsmål. Specielt med tanke på overblikket samt på revisors opfattelse og konklusion på regnskabet.

Et flertal af respondenterne mener, at den nye erklæring er en forbedring i forhold til den nuværende erklæring. Begrundelserne for, at der er sket en forbedring, ligger hovedsageligt i den yderligere information, som revisor giver i den nye erklæring. Specielt afsnittet omkring ”centrale forhold ved revisionen” får positive tilbagemeldinger, som skrevet under afsnit 6.3. Ved at revisor beskriver de forhold, som efter revisors vurdering har været de mest betydelige ved revision, er bankfolkene sikre på, at der ikke er væsentlige forhold i regnskabet, som bankfolkene ikke er blevet orienteret om. Herudover er den fremtidige opbygning af også en forbedring, som skaber et bedre overblik i forhold til den nuværende erklæring.

En indførelse i den fremtidige erklæring, som ikke har fået den store opmærksomhed fra respondenterne, er afsnittet omkring uafhængighed. Eneste bemærkninger hertil har været, at nogle af respondenterne har fundet dette afsnit overflødigt. Derfor kan det diskuteres, hvilken merværdi netop dette afsnit giver i erklæringen. Det er kun den indledende del af afsnittet, som er et krav, jævnfør ISA 700 (ajourført).[[69]](#footnote-69) ISA 700 (ajourført) ligger op til, at netop den indledende del kan indeholdes i afsnittet ”Grundlag for konklusionen”. Resten af afsnittet er heller ikke krav, jævnfør de nye og ajourførte ISA standarder, men krav, jævnfør ny EU-forordning (Nr. 537/2014). Ifølge denne rapports undersøgelse giver de yderligere EU-krav altså ikke den store værdi for respondenterne i denne rapport. Det skal dog bemærkes, at ingen af spørgsmålene har været direkte henvendt til vurderingen af netop dette afsnit i erklæringen, hvorfor det kan tænkes, at respondenterne ikke har bidt så meget mærke i de informationer, som gives i dette afsnit. Her tænkes på, at revisor oplyser om, at der ikke er udført ikke-revisionsydelser, der er forbudte efter artikel 5, stk. 1 i EU forordning nr. 537/2014, at de ikke-revisionsydelser, revisor har udført, er beskrevet i en note, samt hvor lang tid revisor har været revisor for selskabet.

På baggrund af denne undersøgelse kan det konkluderes, at det er en hårfin grænse mellem, hvornår den yderligere information giver en merværdi eller mindsker overblikket i erklæringen, jævnfør respondenternes besvarelser. Hovedparten af respondenterne svarede, at overblikket i erklæringen mindskes på grund af den yderligere information, mens den yderligere information, specielt afsnittet omkring ”centrale forhold ved revisionen”, gav en merværdi i forhold til vurderingen af et selskab.

Hovedparten af respondenterne har på et tidspunkt i undersøgelsen svaret, at de vurderer, at de får alle de relevante oplysninger i dag gennem revisionsprotokollen, hvorfor den nye erklæring kun vil have en begrænset merværdi for respondenterne i denne rapport. Dette vil være gældende for de eksisterende kunder, som bankerne har. Der, hvor erklæringen er en forbedring for respondenterne i denne rapport, er, hvis der er tale om en ny kunde. Her vil respondenterne på et tidligt tidspunkt i forløbet få et bedre indblik i virksomheden ud fra oplysningerne i erklæringen. Derfor kan det tænkes, at respondenternes svar har haft en mere negativ karakter, da der kan være en modstand mod en ny erklæring, da respondenterne ikke finder det nødvendigt med en ny erklæring, da respondenterne allerede har adgang til revisionsprotokollen.

# Konklusion

Formålet med denne rapport har, jævnfør problemformuleringen, været at finde ud af, hvordan de nye og ajourførte ISA standarder samt EU-krav vil påvirke revisors erklæring i fremtiden. Herudover har rapporten fokuseret på, om regnskabsbrugernes, i denne rapport bestående af kreditvurderingsfolk i pengeinstitutter, vurdering af revisors erklæring og den udførte revision ændres.

For at svare på problemformuleringen er der stillet nogle underspørgsmål i rapporten. Disse underspørgsmål er forsøgt besvaret for at kunne komme frem til en hovedkonklusion på rapporten.

Der konkluderes på de fire underspørgsmål, som er stillet i afsnit 2.1 og forsøgt besvaret i løbet af rapporten. Herefter summeres disse kort op for at komme med en hovedkonklusion på rapporten.

**Forskellen mellem de nye og ajourførte ISA standarder og de nugældende standarder:**

Den største forskel mellem de nugældende og de ajourførte ISA standarder er i ISA 700. Her er der sket en gennemgribende ændring omkring opstilling og præsentation af revisors erklæring i forhold til, hvordan revisors erklæring er præsenteret i et 2015 regnskab. Største forskel i opbygningen ligger i, at konklusionen i revisors erklæring nu ikke længere er det sidste afsnit i erklæringen før ”Udtalelse om ledelsesberetningen”, men kommer som det første afsnit i erklæringen efter titlen og adressaten. Herudover indsættes der efter konklusionen et nyt afsnit ”Grundlag for konklusionen”. Dette er et vigtigt afsnit i den fremtidige erklæring, da det er i dette afsnit, hvor revisor beskriver, hvorfor revisor har afgivet den konklusion, som revisor har, for eksempel hvorfor revisor har afgivet en konklusion med forbehold. Ved en ikke-modificeret konklusion vil afsnittet dog være et afsnit bestående af standardtekst. Herudover vil der blive indført yderligere to afsnit omkring ”Fortsat drift” og ”Centrale forhold ved revisionen”. De øvrige afsnit i revisors erklæring, som vi kender fra i dag, vil der ikke være den store ændring til udover yderligere beskrivelser.

Som skrevet indføres der et afsnit i revisors erklæring omkring ”fortsat drift”. Dette afsnit skal aflægges i overensstemmelse med ISA 570 (ajourført). Den største forskel i forhold til den nugældende ISA 570 er, at der i den fremtidige erklæring kommer et særskilt afsnit vedrørende væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift, men ledelsens anvendelse af regnskabsprincippet om fortsat drift er passende. Dette vil revisor beskrive i en supplerende oplysning i den nuværende erklæring, mens det altså i fremtiden skal beskrives i et særskilt afsnit i erklæringen. Dette gøres for at ”skilte” mere over for regnskabsbrugerne med, at der foreligger en væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift.

Udover ajourføringen af allerede eksisterende ISA’er indføres der en ny ISA 701. ISA 701 omhandler afsnittet omkring ”centrale forhold ved revisionen”, som ligeledes er et af de nye afsnit i revisors erklæring i fremtiden. I dette afsnit skal revisor beskrive, hvilke forhold i årsregnskabet, som efter revisors faglige vurdering har været de mest betydelige ved revisionen. Dette afsnit indføres for at øge kommunikationsværdien af revisors erklæring ved at skabe en større gennemsigtighed af den udførte revision. Afsnittet omkring ”centrale forhold ved revisionen” vil dog kun være et krav for PIE-virksomheder.

**Nye EU krav til revisors erklæring i fremtiden:**

Mange af de nye krav, som EU har vedtaget i et nyt direktiv (2015/56/EU) og i en ny forordning (Nr. 537/2014) er også en del af de nye og ajourførte ISA’er. De yderligere krav, som det nye direktiv og den nye forordning stiller for PIE-virksomheder, som ikke er en del af ISA’erne, er beskrivelse af, hvilket organ som har udpeget revisionsfirmaet, angive datoen for udpegelsen og det tidsrum, hvor revisor uden afbrydelse har varetaget opgaven, erklære, at der ikke er udført ikke-revisionsydelser, der er forbudte efter artikel 5, stk. 1 i forordningen og angive eventuelle ikke-revisionsydelser, som revisor har udført for virksomheden.

**Revisors erklæring udarbejdet efter de nye og ajourførte ISA standarder samt EU-krav:**

Som skrevet, vil opbygningen af revisors erklæring i fremtiden blive ændret en del i forhold til den erklæring, vi kender fra i dag. Nedenstående er denne rapports forslag til opbygningen af revisors erklæring i fremtiden for en PIE-virksomhed opstillet i punktform i overensstemmelse med nye og ajourførte ISA standarder og EU-krav:

* Titel
* Adressat
* Revisors konklusion
* Grundlag for konklusion
* Centrale forhold ved revisionen
* Udtalelse om ledelsesberetningen
* Ledelsens ansvar for årsregnskabet
* Revisors ansvar for revision af årsregnskabet
* Navn på den opgaveansvarlige partner
* Revisors underskrift
* Revisors adresse
* Dato på revisors erklæring

Der henvises til denne rapports udkast til den fremtidige erklæring i afsnit 5.2 for, hvad revisor beskriver under de forskellige overskrifter.

**Den fremtidige erklærings påvirkning på regnskabsbrugernes vurdering af et årsregnskab:**

For at finde frem til, hvilken påvirkning revisors erklæring i fremtiden vil have på regnskabsbrugernes vurdering af et årsregnskab, har denne rapport udarbejdet et forslag til revisors erklæring i fremtiden ud fra en case-virksomhed, som i denne rapport har været Memory Card Technology A/S, som er udvalgt på grund af de mange informationer, som foreligger om virksomheden. På baggrund af det udarbejdede forslag er der lavet semistrukturerede interviews med en gruppe af regnskabsbrugere, som i denne rapport har været kreditvurderingsmedarbejdere i pengeinstitutter. Ud fra deres svar og bemærkninger til interviewene kan det konkluderes, at respondenterne i denne rapport finder, at revisors erklæring i fremtiden er en forbedring i forhold til vurderingen af et selskab i forhold til den nuværende revisorerklæring.

Der hvor respondenterne især har vurderet, at der sker en forbedring i forhold til den nugældende erklæring er på informationsniveauet i erklæringen. Her har respondenterne udelukkende svaret, at den yderligere information i den nye erklæring giver mere værdi i forhold til vurderingen af et selskab. Specielt afsnittet ”Centrale forhold ved revisionen” har fået mange positive tilbagemeldinger fra respondenterne. Især det, at det er de områder i regnskabet, som revisor ud fra deres faglige vurdering mener, har krævet yderligere opmærksomhed ved revisionen, har en stor værdi i forhold til vurderingen af et selskab. Herudover vurderer respondenterne, at den yderligere information i den nye erklæring kan være med til at mindske forventningskløften mellem revisor og regnskabsbrugerne.

Respondenternes vurdering af den udførte revision ændres ifølge undersøgelsen ikke i forbindelse med implementeringen af den nye erklæring, hvilket er positivt, da den udførte revision ikke ændres, som følge af den nye erklæring.

Konklusion på den udførte undersøgelse har været, at den nye revisorerklæring ifølge respondenterne er en forbedring i forhold til den nugældende erklæring på grund af den yderligere information, som gives i erklæringen, specielt de informationer som er tilrettet til den enkelte virksomhed, dog skal det ifølge respondenterne vurderes, om mængde af standardtekst ikke kan skæres ned, således at erklæringen ikke bliver for lang og overblikket mindskes.

**Hovedkonklusion:**

Den samlede konklusion på problemformuleringen er, at de nye og ajourførte ISA standarder samt EU-krav vil ændre væsentligt på den uafhængige revisors erklæring i fremtiden både i forhold til indhold og udseende, specielt når der er tale om PIE-virksomhed. Disse væsentlige ændringer i erklæring vil, ifølge denne rapports undersøgelse, give mere værdi til regnskabsbrugerne i forhold til vurderingen af og kendskabet til den enkelte virksomhed. Men vil nok have en endnu større værdi for andre regnskabsbrugere end netop de regnskabsbrugere, som er interviewet i denne rapports undersøgelse. Regnskabsbrugernes vurdering af den udførte revision ændres ikke ved indførelsen af den nye erklæring.

# Perspektivering

Rapporten har haft fokus på, hvordan den uafhængige revisors erklæringer vil komme til at udforme sig, samt om den uafhængige revisors erklæringer vil ændre på regnskabsbrugernes vurdering af revisors erklæring samt revisors udførte arbejde i fremtiden. Der henvises til konklusionen for svaret herpå. I dette afsnit vil rapporten kommentere på sammenhængen mellem afsnittet ”centrale forhold ved revisionen” i revisors erklæring i fremtiden og noten ”Usikkerhed ved indregning og måling” i årsregnskabet, hvis der overhovedet er en sammenhæng herimellem.

Det er i afsnit 4.2 beskrevet, hvilke omstændigheder der gør, at forhold bliver centrale for revisionen og dermed skal omtales i revisors erklæring på regnskabet.

Grunden, til at denne problemstilling er interessant, skyldes ÅRL § 11. Heri står:

*”Årsregnskabet og et eventuelt koncernregnskab skal give et retvisende billede af virksomhedens og koncernens aktiver og passiver, finansielle stilling samt resultatet. Ledelsesberetningen skal indeholde en retvisende redegørelse for de forhold, som beretningen omhandler.*

*Stk. 2. Hvis anvendelsen af bestemmelserne i denne lov ikke er tilstrækkelig til at give et retvisende billede som nævnt i stk. 1, skal der gives yderligere oplysninger i årsregnskabet, henholdsvis koncernregnskabet. ”*

Sagt med andre ord betyder det, at et årsregnskab og et eventuelt koncernregnskab skal kunne stå alene, og heri indgår ledelsesberetningen ikke. Dette er vigtigt, da ÅRL § 99 omhandler oplysningskrav til ledelsesberetningen, blandt andet beskrivelse af eventuel usikkerhed ved indregning og måling.[[70]](#footnote-70) Det vil sige, hvis ledelsesberetningen indgik i årsregnskabet, havde der ikke været et krav om særskilt noteoplysning om usikkerhed ved indregning og måling, da disse oplysninger i så fald ville fremgå af ledelsesberetningen.

Årsregnskabet er ledelsens rapporteringsform, og derfor er revisors erklæring ikke en del af årsregnskabet. Derfor kan det være nødvendigt for ledelsen at beskrive eventuelle usikkerheder ved indregning og måling af visse poster i regnskabet for at give et retvisende billede af årsregnskabet. Denne beskrivelse af usikkerheder ved indregning og måling vil ledelsen beskrive i en note i årsregnskabet. Der er ikke nogen krav i Årsregnskabsloven til, hvilke oplysninger som skal beskrives i denne note, men ifølge IFRS er der dog krav til, hvilke oplysninger som skal fremgå af noterne til årsregnskabet. Her tænkes der på IAS 1.122 om vurderinger ved fastlæggelse af anvendt praksis og IAS 1.125 om skønsmæssige usikkerheder i årsregnskabet.

Først vil der blive taget udgangspunkt i de ”centrale forhold ved revisionen”, som er beskrevet i revisors erklæring sammenholdt med noten omkring usikkerhed ved indregning og måling. Kan revisor beskrive nogle centrale forhold ved revisionen i deres erklæring, uden at disse forhold også bliver beskrevet i en note? Områder, som typisk er underlagt væsentlige regnskabsmæssige skøn, og som ligeledes vil være væsentlige i forhold til årsregnskabet, som for eksempel immaterielle anlægsaktiver (for eksempel goodwill og udviklingsprojekter), investeringsejendomme, varebeholdninger, hensatte garantiforpligtelser med flere, vil typisk blive identificeret som værende centrale for revisionen, jævnfør beskrivelsen i afsnit 4.2, og derfor være forhold, som revisor vil beskrive i deres erklæring. Spørgsmålet er så, om disse forhold også vil skulle omtales i en note til årsregnskabet? Her vil man godt kunne forestille sig situationer, hvor der ikke vil ske omtale af ovenstående regnskabsposter i en note. Dette vil dog kun være i tilfælde, hvor årsregnskabet aflægges efter ÅRL, da det som tidligere skrevet er et krav at oplyse om skønsmæssige usikkerheder, hvis et selskab aflægger årsregnskabet efter IFRS.[[71]](#footnote-71) Et selskab, som aflægger årsregnskabet efter ÅRL, kan derfor godt vurdere, at det ikke er nødvendigt for det retvisende billede at oplyse om usikkerhederne ved indregning og måling af ovenstående, hvilket også vil være det resultat, som revisor vil komme frem til i sin erklæring.

Andre eksempler på forhold, som revisor kunne skrive om i afsnittet ”centrale forhold ved revisionen”, men som ikke vil blive bekrevet i en note i årsregnskabet, kunne være forhold vedrørende betydelige mangler i de interne kontroller, som derfor har krævet betydelig opmærksomhed fra revisors side eller forholdet omkring et nyt IT-system, som er beskrevet i afsnit 4.2, hvilket også vil kræve betydelig opmærksomhed fra revisors side.

Der kan godt være situationer, hvor revisor beskriver centrale forhold ved revisionen i deres erklæring, men at disse forhold ikke nødvendigvis behøver at blive beskrevet i årsregnskabet.

Hvis man så vender situationen om, kan man så forestille sig situationer, hvor der bliver beskrevet et eller flere forhold vedrørende usikkerhed ved indregning og måling i en note i årsregnskabet, uden at dette forhold vil blive beskrevet i afsnittet ”centrale forhold ved revisionen” i revisors erklæring? Det vil fortsat være områder, som er underlagt væsentlige regnskabsmæssige skøn, som vil blive beskrevet i en note vedrørende usikkerhed ved indregning og måling. I modsætning til hertil vil det her være svært at forestille sig en situation, hvor ledelsen finder det nødvendigt at beskrive en eller flere usikkerheder ved indregning og måling, uden at revisor også vil beskrive forholdene i deres erklæring. Dette skyldes, at hvis der er et forhold, som er så betydelig for at give et retvisende billede, at det er nødvendigt at beskrive i note, vil det med højst sandsynlighed også være et område, som har krævet betydelig opmærksom for revisor og derfor vil være et forhold, som skal beskrives i revisors erklæring.

Der vil også være eksempler på, hvor ledelsen har valgt at beskrive noget i en note, som revisor ikke vil beskrive i deres erklæring. Da det jo er ledelsen, som aflægger årsregnskabet, er det også ”frivilligt”, hvad ledelsen vælger at beskrive i noterne. Derfor vil der kunne opstå situationer, hvor ledelsen har valgt at beskrive et uvæsentlig forhold i en note, og dette ikke ændrer på det retvisende billede. Dette forhold kan være af så uvæsentlig karakter, at revisor ikke finder det nødvendigt at beskrive forholdet i deres erklæring. Dette vil kun forekomme i sjældne tilfælde, da ledelsen i et selskab som regel ikke er interesseret i at give flere oplysninger end nødvendigt.

Dvs., at der i langt de fleste tilfælde vil være overensstemmelse mellem noten usikkerhed ved indregning og måling og afsnittet ”centrale forhold ved revisionen”, og der kun i sjældne tilfælde ikke vil være en sammenhæng.

# Litteraturliste

**Bøger:**

* Revisorhåndbogen 2011 – REGNSKAB, 1. udgave, 1. oplag, Karnov Group Denmark A/S, København 2011
* IFRS 2010 – Standarder og fortolkningsbidrag – på dansk, 1. udgave, 1. oplag, 2010 Magnus Informatik A/S
* Årsrapport efter internationale regnskabsstandarder – fra dansk praksis til IFRS, 4. udgave, 1. oplag, Karnov Group Denmark A/S, København 2012, Jan Fedders & Henrik Steffensen
* Den skinbarlige virkelighed, Ib Andersen

**Hjemmesider:**

* [www.fsr.dk](http://www.fsr.dk)
* [www.erhvervsstyrelsen.dk](http://www.erhvervsstyrelsen.dk)

**Rapporter og artikler:**

* Revision & Regnskabsvæsen, nr. 9 – september 2015
* Revision & Regnskabsvæsen, nr. 11 –november 2015
* Revisorlovgivningen – styrkelse af revisionskvalitet, uafhængighed og konkurrence, Revisorkommissionens rapport af 18. september 2015
* Revisornævnets afgørelse i Memory Card Technology sagen, sag nr. 40/2004-S
* Vestrelandsretsdom i Memory Card Technology sagen, V.L. B-1553-02
* Højesteretsdom i Memory Card Technology sagen, sag 182/2013 og sag 2013/2013
* PwC – kvartalsopdatering, 3. kvartal 2015

**Lovsamlinger og bekendtgørelser:**

* Årsregnskabsloven
* Selskabsloven
* Revisorloven
* Erklæringsbekendtgørelsen
* Indsendelsesbekendtgørelsen

**Standarder:**

* ISA 570
* ISA 700
* ISA 701
* ISA 705
* ISA 706
* ISA 720
* IAS 1

**Årsrapporter:**

* Memory Card Technology, 1999/2000
* Ladbrokes plc, Annual Report and Accounts 2014
* Vodafone Group plc, Annual Report 2015
* Merlin Entertainments plc, Annual Report and Accounts 2014
* Virgin Money Group plc, Annual Report 2014
* GlaxoSmithKline plc, Annual Report 2014

# Bilag

## Bilag 1 – Den afgivne erklæring for MCT for regnskabsåret 1999/2000

**Revisionspåtegning**

Vi har revideret det af ledelsen aflagte koncernregnskab og årsregnskab for 1999/00 for Memory Card Technology A/S.

**Den udførte revision**

Vi har i overensstemmelse med almindeligt anerkendte revisionsprincipper tilrettelagt og udført revisionen med henblik på at opnå en begrundet overbevisning om, at regnskaberne er uden væsentlige fejl eller mangler. Under revisionen har vi ud fra en vurdering af væsentlighed og risiko efterprøvet grundlaget og dokumentationen for de i regnskaberne anførte beløb og øvrige oplysninger.

Vi har herunder taget stilling til den af ledelsen valgte regnskabspraksis og de udøvede regnskabsmæssige skøn samt vurderet, om regnskabernes informationer som helhed er fyldestgørende.

Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.

**Konklusion**

Det er vor opfattelse, at koncernregnskabet og årsregnskabet er aflagt i overensstemmelse med lovgivningens krav til regnskabsaflæggelse, og at regnskaberne giver et retvisende billede af koncernens og moderselskabets aktiver og passiver, økonomiske stilling samt resultat.

Århus, den 26. september 2000

PricewaterhouseCoopers Ernst & Young

Statsautoriseret Revisionsaktieselskab

Harald Birkwald Michael Nielsson Arne B. Jepsen Erling Lauridsen

Statsautoriseret revisor Statsautoriseret revisor Statsautoriseret revisor Statsautoriseret revisor

## Bilag 2 – Den afgivne erklæring for 1999/00 ”oversat til 2015 krav.

***Den uafhængige revisors erklæringer***

Til kapitalejerne i Memory Card Technology A/S

**Påtegning på koncernregnskabet og årsregnskabet**

Vi har revideret koncernregnskabet og årsregnskabet for Memory Card Technology A/S for regnskabsåret 1. juli 1999 – 30. juni 2000, der omfatter anvendt regnskabspraksis, resultatopgørelse, balance og noter for såvel koncernen som selskabet samt pengestrømsopgørelse for koncernen. Koncernregnskabet og årsregnskabet udarbejdes efter årsregnskabsloven.

**Ledelsens ansvar for koncernregnskabet og årsregnskabet**

Ledelsen har ansvaret for udarbejdelsen af et koncernregnskab og et årsregnskab, der giver et retvisende billede i overensstemmelse med årsregnskabsloven. Ledelsen har endvidere ansvaret for den interne kontrol, som ledelsen anser nødvendig for at udarbejde et koncernregnskab og et årsregnskab uden væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl.

**Revisors ansvar**

Vores ansvar er at udtrykke en konklusion om koncernregnskabet og årsregnskabet på grundlag af vores revision. Vi har udført revisionen i overensstemmelse med internationale standarder om revision og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning. Dette kræver, at vi overholder etiske krav samt planlægger og udfører revisionen for at opnå høj grad af sikkerhed for, om årsregnskabet er uden væsentlig fejlinformation.

En revision omfatter udførelse af revisionshandlinger for at opnå revisionsbevis for beløb og oplysninger i koncernregnskabet og årsregnskabet. De valgte revisionshandlinger afhænger af revisors vurdering, herunder vurdering af risici for væsentlig fejlinformation i koncernregnskabet og årsregnskabet, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl. Ved risikovurderingen overvejer revisor intern kontrol, derer relevant for virksomhedens udarbejdelse af et koncernregnskab og et årsregnskab, der giver et retvisende billede. Formålet hermed er at udforme revisionshandlinger, der er passende efter omstændighederne, men ikke at udtrykke en konklusion om effektiviteten af virksomhedens interne kontrol. En revision omfatter endvidere vurdering af, om ledelsens valg af regnskabspraksis er passende, og om ledelsens regnskabsmæssige skøn er rimelige, samt en vurdering af den samlede præsentation af koncernregnskabet og årsregnskabet.

Det er vores opfattelse, at det opnåede revisionsbevis er tilstrækkeligt og egnet som grundlag for vores konklusion.

Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.

**Konklusion**

Det er vores opfattelse, at koncernregnskabet og årsregnskabet giver et retvisende billede af koncernens og selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 30. juni 2010 samt af resultatet af koncernens og selskabets aktiviteter samt koncernens pengestrømme for regnskabsåret 1. juli 1999 – 30. juni 2000 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

**Udtalelse om ledelsesberetningen**

Vi har i henhold til årsregnskabsloven gennemlæst ledelsesberetningen. Vi har ikke foretaget yderligere handlinger i tillæg til den udførte revision af koncernregnskabet og årsregnskabet. Det er på denne baggrund vores opfattelse, at oplysningerne i ledelsesberetningen er i overensstemmelse med koncernregnskabet og årsregnskabet.

Skive, den 30. juni 2016

Iversens Revisionshus

Statsautoriseret Revisionspartnerselskab

CVR-nr.: 12 34 56 78

Anders Andersen

statsautoriseret revisor

## Bilag 3 – Udsendt erklæring til respondenterne

***Den uafhængige revisors erklæringer***

Til kapitalejerne i Virksomhed ABC A/S

**Erklæring om revisionen af koncernregnskabet og årsregnskabet**

**Konklusion**

Vi har revideret koncernregnskabet og årsregnskabet for Virksomhed ABC A/S for regnskabsåret 1. juli 2016 – 30. juni 2017, der omfatter anvendt regnskabspraksis, resultatopgørelse, balance og noter for såvel koncernen som selskabet samt pengestrømme for koncernen.

Det er vores opfattelse, at det medfølgende koncernregnskab og årsregnskab giver et retvisende billede af koncernens og selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 30. juni 2017 samt af resultatet af koncernens og selskabets aktiviteter samt koncernens pengestrømme for regnskabsåret 1. juli 2016 – 30. juni 2017 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

**Grundlag for konklusionen**

Vi har udført revisionen i overensstemmelse med internationale standarder om revision og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning. Vores ansvar ifølge disse standarder er nærmere beskrevet i erklærings afsnit ”Revisors ansvar for revisionen af regnskabet”. Det er vores opfattelse, at det opnåede revisionsbevis er tilstrækkeligt og egnet som grundlag for vores konklusion.

***Uafhængighed***

Vi er uafhængige af både koncernen og selskabet i overensstemmelse med Internationale Ethics Standards Board for Accountants’ Etiske regler for revisorer samt de etiske krav, der er relevante for vores revision af årsregnskabet ifølge dansk lovgivning. Vi har også opfyldt vores øvrige etiske forpligtelser i henhold til disse krav og IESBA’s Etiske regler for revisorer.

Vi erklærer efter vores bedste viden og overbevisning, at de ikke-revisionsydelser, som vi har udført for koncernen og selskabet, er i overensstemmelse med gældende lov og regler i Danmark, samt at vi ikke har udført ikke-revisionsydelser, der er forbudte efter artikel 5, stk. 1 i EU forordning nr. 537/2014.

De ikke-revisionsydelser, som vi har udført for koncernen og selskabet, i perioden 1. juli 2016 – 30. juni 2017, er beskrevet i note 17 i koncernregnskabet.

Vi blev valgt som revisorer for koncernen for første gang d. 11. november 2010. Vores aftale er blevet fornyet årligt af generalforsamlingen for en uafbrudt periode på seks år.

**Centrale forhold ved revisionen**

Centrale forhold ved revisionen er de forhold, der efter vores faglige vurdering var mest betydelige ved vores revision af koncernregnskabet og årsregnskabet for den aktuelle periode. Disse forhold blev behandlet som led i vores revision af regnskabet som helhed og udformningen af vores konklusion herom, og vi afgiver ikke nogen særskilt konklusion om disse forhold.

|  |  |
| --- | --- |
| ***Fokusområde*** | ***Hvordan revisionen har afdækket fokusområdet*** |
| *Indregning af omsætning DKK 1.267 mio.*  Der henvises til resultatopgørelsen, note 1 samt regnskabspraksis side 22.  Vi fokuserede på indregning af omsætningen, da det er den væsentligste regnskabspost i regnskabet og der pr. definition er en risiko forbundet hermed.  Vi fokuserede især på indregningen af kontraktomsætningen for, som udgør DKK 156 mio. eller 12,3% af totalomsætningen, fordi der var en usikkerhed om denne del af omsætningen opfyldte kriterierne for indregning af indtægter, specielt vedrørende risikoovergang og omkostningerne, som var afholdt i forbindelse med transaktionerne, kunne måles pålideligt. | For besvarelsen af dette fokusområde, omfattede vores arbejde følgende:   * Testet de bagvedliggende kontrakter * Den daglige håndtering af varerne vedrørende køb, forsikring, garantiansvar og opbevaring * Kontrol af dokument flowet fra vugge-til-grav * Kontrol af den anvendte regnskabspraksis   Baseret på ovenstående handlinger identificerede vi ingen signifikante fejl i indregningen af kontraktomsætningen. |
| *Værdiansættelse af varelager DKK 490 mio.*  Der henvises til aktiverne, note 3 samt regnskabspraksis side 23.  Vi fokuserede på værdiansættelsen af varelageret, da det er en væsentlig regnskabspost, 48,9% af balancesummen. Selskabets varelager består hovedsagligt af IT-udstyr, som er meget prisfølsomme i forhold til udviklingen i teknologien, hvorfor varelageret er underlagt væsentlige regnskabsmæssige skøn. | For besvarelsen af dette fokusområde, omfattede vores arbejde følgende:   * Testet nøglekontroller i forbindelse med beregning af gennemsnitlig anskaffelses- eller kostpris * Stikprøvevis kontrol af, at råvaretilgange til varelageret registreredes til faktisk fakturapris * Test af den løbende gennemsnitsprisberegning, herunder af afgange blev registret til gældende gennemsnitspris   Vi udfordrede ledelsen i relation til ledelsens nettorealisationsprisvurdering ved at analyse prisudviklingen på markedet.  Baseret på ovenstående handlinger identificerede vi ingen signifikante fejl i værdiansættelsen af varelageret og fandt at ledelsens regnskabsmæssige skøn var rimelige. |
| *Tilstedeværelse og værdiansættelse af debitorer DKK 319 mio.*  Der henvises til aktiverne, note 3 samt regnskabspraksis side 23.  Vi fokuserede på tilstedeværelsen og værdiansættelsen af debitorer, da det er væsentlig regnskabspost, 31,8% af balancesummen samt, at der var gennemført væsentlige og usædvanlige transaktioner tæt på balancedagen, hvilket gav anledning til særlig opmærksomhed. | For besvarelsen af dette fokusområde, omfattede vores arbejde følgende:   * Indhentelse af saldomeddelelser fra debitorer * Indhentelse af fragtbreve og interne pakkelister fra de debitorer, som ikke svarede på saldomeddelelsen * Testet underliggende regnskaber for betalingsevne * Sammenholdt tilgodehavender med debitorforsikringer   Baseret på ovenstående handlinger identificerede vi ingen signifikante fejl i tilstedeværelse eller værdiansættelsen af selskabets debitorer. |
| *Periodisering af omkostninger DKK 15 mio.*  Der henvises til aktiverne og note 10.  Vi fokuserede på periodiseringen af omkostninger, da der forelå en forhøjet risiko for, at især de forudbetalte børsemissionsomkostninger, DKK 10,7 mio., ikke opfyldte kriterierne for aktivering af omkostninger. | For besvarelsen af dette fokusområde, omfattede vores arbejde følgende:   * Sammenholdelse mellem et prospekt for aktieudbud på Nasdaq og Københavns Fondsbørs.   Ud over sprogversioneringen var prospekterne i al væsentlighed identiske. Omkostningerne til prospektet vedrører indtægter, som forventes at indkomme ved en senere kapitaludvidelse.  Baseret på ovenstående handlinger identificerede vi ingen signifikante fejl i aktiveringen af omkostninger til en fremtidig børsemission. |

**Ansvar for årsregnskabet og revisionen**

**Ledelsens ansvar for årsregnskabet**

Ledelsen har ansvaret for udarbejdelsen af et koncernregnskab og et årsregnskab, der giver et retvisende billede i overensstemmelse med årsregnskabsloven. Ledelsen har endvidere ansvaret for den interne kontrol, som ledelsen anser nødvendig for at udarbejde et koncernregnskab og et årsregnskab uden væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl.

Ved udarbejdelsen af koncernregnskabet og årsregnskabet er ledelsen ansvarlig for at vurdere koncernens og selskabets evne til at fortsætte driften, at oplyse om forhold vedrørende fortsat drift, hvor dette er relevant, samt at udarbejde koncernregnskabet og årsregnskabet på grundlag af regnskabsprincippet om fortsat drift, medmindre ledelsen enten har til hensigt at likvidere koncernen eller selskabet, indstille driften eller ikke har andet realistisk alternativ end at gøre dette.

Ledelsen er ansvarlig for at overvåge koncernens og selskabets regnskabsaflæggelsesproces.

**Revisors ansvar for revision af årsregnskabet**

Vores mål er at opnå høj grad af sikkerhed for, om årsregnskabet som helhed er uden væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl, og at afgive en revisorerklæring, der omfatter vores konklusion. Høj grad af sikkerhed er et højt niveau af sikkerhed, men er ikke en garanti for, at en revision, der udføres i overensstemmelse med internationale standarder om revision og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning, altid vil afdække væsentlig fejlinformation, hvor en sådan findes. Fejlinformationer kan opstå som følge af besvigelser eller fejl og kan betragtes som væsentlige, hvis det med rimelighed kan forventes, at de enkeltvis eller tilsammen har indflydelse på de økonomiske beslutninger, som brugere træffer på grundlag af regnskabet.

Som led i en revision, der udføres i overensstemmelse med internationale standarder om revision og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning, udøver vi faglig vurdering og opretholder professionel skepsis under revisionen. Herudover:

* Identificerer og vurderer vi risikoen for væsentlig fejlinformation i regnskabet, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl, udformer og udfører revisionshandlinger som reaktion på disse risici og opnår revisionsbevis, der er tilstrækkeligt og egnet til at danne grundlag for vores konklusion. Risikoen for ikke at opdage væsentlige fejlinformation, der skyldes besvigelser, er højere end ved væsentlig fejlinformation, der skyldes fejl, idet besvigelser kan omfatte sammensværgelser, dokumentfalsk, bevidst udeladelse, forkert præsentation eller tilsidesættelse af intern kontrol.
* Opnår vi forståelse af den interne kontrol med relevans for revisionen for at kunne udforme revisionshandlinger, der er passende efter omstændighederne, men ikke for at kunne udtrykke en konklusion om effektiviteten af koncernens og selskabets interne kontrol.
* Tager vi stilling til, om den regnskabspraksis, som er anvendt af ledelsen, er passende, og om de regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger, som ledelsen har udarbejdet, er rimelige.
* Konkluderer vi, om ledelsens udarbejdelse af regnskabet på grundlag af regnskabsprincippet om fortsat drift er passende, og om der på grundlag af det opnåede revisionsbevis er væsentlig usikkerhed forbundet med begivenheder og forhold, der kan skabe betydelig tvivl om koncernens og selskabets evne til at fortsætte driften. Hvis vi konkluderer, at der er væsentlig usikkerhed, skal vi i vores erklæring gøre opmærksom på de tilknyttede oplysninger i regnskabet eller, hvis sådanne tilknyttede oplysninger ikke er tilstrækkelige, modificere vores konklusion. Vores konklusioner er baseret på det revisionsbevis, der er opnået frem til datoen på vores revisorerklæring. Fremtidige begivenheder eller forhold kan dog medføre, at koncernen og selskabet ikke længere kan fortsætte driften.
* Tager vi stilling til den samlede præsentation, struktur og indhold af regnskabet, herunder oplysningerne, og om regnskabet afspejler de underliggende transaktioner og begivenheder på en sådan måde, at der gives et retvisende billede heraf.
* Opnår vi tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for de finansielle oplysninger for virksomhederne eller forretningsaktiviteterne i koncernen til at udtrykke en konklusion om koncernregnskabet. Vi er ansvarlige for at lede, overvåge og udføre koncernrevisionen. Vi er ene ansvarlige for vores revisionskonklusion

Vi kommunikerer blandt andre forhold med den øverste ledelse om det planlagte omfang og den tidsmæssige placering af revisionen og betydelige revisionsmæssige observationer, herunder eventuelle betydelige mangler i intern kontrol, som vi identificerer under revisionen.

Vi giver også den øverste ledelse en udtalelse om, at vi har opfyldt relevante etiske krav vedrørende uafhængighed, og oplyser den om alle forbindelser og andre forhold, der med rimelighed kan tænkes at påvirke vores uafhængighed, og, hvor dette er relevant, tilhørende sikkerhedsforanstaltninger.

Med udgangspunkt i de forhold, der er kommunikeret til den øverste ledelse, fastslår vi hvilke forhold, der havde størst betydning ved revisionen af regnskabet for den aktuelle periode og dermed er centrale forhold ved revisionen. Vi beskriver disse forhold i vores revisorerklæring, medmindre lov eller øvrig regulering udelukker, at forholdet offentliggøres, eller i de yderst sjældne tilfælde, hvor vi fastslår, at forholdet ikke skal kommunikeres i vores erklæring, fordi de negative konsekvenser heraf med rimelighed ville kunne forventes at veje tungere end de fordele, som den offentlige interesse har af sådan kommunikation.

**Udtalelse om ledelsesberetningen**

Vi har i henhold til årsregnskabsloven gennemlæst ledelsesberetningen. Vi har ikke foretaget yderligere handlinger i tillæg til den udførte revision af årsregnskabet. Det er på denne baggrund vores opfattelse, at oplysningerne i ledelsesberetningen er i overensstemmelse med årsregnskabet.

Skive, den 30. juni 2017

Iversens Revisionshus

Statsautoriseret Revisionspartnerselskab

CVR-nr.: 12 34 56 78

Anders Andersen

statsautoriseret revisor

## Bilag 4 – Det semistrukturerede interview

Spørgsmål vedrørende den nye revisionspåtegning

**Navn:**

**Virksomhed:**

**Stilling:**

**Giver den fremtidige opbygning af revisionspåtegningen et bedre overblik over revisors opfattelse af årsrapporten?**

Ja:  Nej: Ingen forskel:

Uddyb gerne:

Click here to enter text.

**Giver den yderligere information i den fremtidige påtegning mere værdi i forhold til vurderingen af et selskab?**

Ja:  Nej: Ingen forskel:

Uddyb gerne:

Click here to enter text.

**Giver specielt afsnittet omkring ”centrale forhold ved revisionen” i den fremtidige påtegning mere værdi i forhold til vurderingen af et selskab?**

Ja:  Nej: Ingen forskel:

Uddyb gerne:

Click here to enter text.

**Ændrer den yderligere information i den fremtidige revisionspåtegning på din opfattelse af, hvilket arbejde revisor har udført?**

Ja:  Nej: Ingen forskel:

Uddyb gerne:

Click here to enter text.

**Kunne man forestille sig, at I, som bankfolk, ville stille krav til revisors arbejde vedrørende forhold som er centrale for revisionen, når nu disse bliver oplyst i revisionspåtegningen?**

Ja:  Nej: Ingen forskel:

Uddyb gerne:

Click here to enter text.

**Ville din vurdering af eksempel-virksomheden have været anderledes, hvis virksomheden havde været forsynet med den fremtidige revisionspåtegning?**

Ja:  Nej: Ingen forskel:

Uddyb gerne:

Click here to enter text.

**Vil antallet af ”centrale forhold ved revisionen” i påtegningen ændre på jeres risikovurdering? Vil en virksomhed, hvor der otte forhold have en højere risiko end en virksomhed med to forhold.**

Ja:  Nej: Ingen forskel:

Uddyb gerne:

Click here to enter text.

**Vurderer du, at den fremtidige påtegning er en forbedring i forhold til den nuværende påtegning?**

Ja:  Nej: Ingen forskel:

Uddyb gerne:

Click here to enter text.

**Generelle kommentarer til den fremtidige påtegning:**

*Positive forhold:*

Click here to enter text.

*Negative forhold:*

Click here to enter text.

**Øvrige kommentarer til den nye revisionspåtegning:**

Click here to enter text.

*Ønsker at være anonym:*

Ja:  Nej:

*Må jeg kontakte dig igen, hvis jeg skulle have et par spørgsmål til dine svar på ovenstående?*

Ja:  Nej:

1. <http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Revision%20og%20andre%20erklaeringsopgaver/Internationale%20Standarder%20under%20udarbejdelse/Afsluttede%20hoeringer/Auditors%20Reporting%20juli%202013> [↑](#footnote-ref-1)
2. <http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Revision%20og%20andre%20erklaeringsopgaver/ISAer%20afventer%20ikraftraedelse/ISA%20700%20med%20flere%20_%20januar%202015_aaben> [↑](#footnote-ref-2)
3. Warming-Rasmussen (1989) [↑](#footnote-ref-3)
4. Se bilag 4 [↑](#footnote-ref-4)
5. Afsnit 3.1 [↑](#footnote-ref-5)
6. <http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Revision%20og%20andre%20erklaeringsopgaver/Internationale%20Standarder%20om%20Kvalitetsstyring%20og%20Revision%20samt%20yderligere%20krav%20i%20foelge%20danske/Oversigt%20over%20ISAer%20udsendt%20siden%202009%20-%20i%20DK%20april%202011> [↑](#footnote-ref-6)
7. <http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Revision%20og%20andre%20erklaeringsopgaver/Love%20og%20bekendtgoerelser/God%20revisorskik%20-vejledninger%20og%20standarder%201978> [↑](#footnote-ref-7)
8. ISA 700 (Ajourført), afsnit 4 [↑](#footnote-ref-8)
9. ISA 700 (Ajourført), afsnit 6 [↑](#footnote-ref-9)
10. ISA 700 (Ajourført), afsnit 10-14 [↑](#footnote-ref-10)
11. ISA 700 (Ajourført), afsnit 16-17 [↑](#footnote-ref-11)
12. ISA 700, afsnit 20-45 [↑](#footnote-ref-12)
13. ISA 700 (Ajourført), afsnit 20-51 [↑](#footnote-ref-13)
14. ISA 700 (ajourført), afsnit A14 [↑](#footnote-ref-14)
15. ISA 700 (ajourført), afsnit 40 [↑](#footnote-ref-15)
16. Se tabel 1 [↑](#footnote-ref-16)
17. ISA 700 (ajourført), afsnit 28 (c) [↑](#footnote-ref-17)
18. ISA 700 (ajourført), afsnit 33 (b) [↑](#footnote-ref-18)
19. ISA 700 (ajourført), afsnit 37 [↑](#footnote-ref-19)
20. Erklæringsbekendtgørelse, § 5, stk. 9 [↑](#footnote-ref-20)
21. ISA 701, afsnit 2 [↑](#footnote-ref-21)
22. Se tabel 1 for placeringen heraf i erklæringen [↑](#footnote-ref-22)
23. ISA 701, afsnit 4 [↑](#footnote-ref-23)
24. EU Forordning Nr. 537/2014, artikel 10, stk. 2, litra c [↑](#footnote-ref-24)
25. ISA 701, afsnit 5 [↑](#footnote-ref-25)
26. ISA 705 (ajourført), afsnit A26 [↑](#footnote-ref-26)
27. ISA 701, afsnit 7 [↑](#footnote-ref-27)
28. ISA 315 (ajourført) omhandler identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation igennem forståelse af virksomheden og dens omgivelser [↑](#footnote-ref-28)
29. ISA 701, afsnit 9 [↑](#footnote-ref-29)
30. ISA 701, afsnit 13 [↑](#footnote-ref-30)
31. ISA 701, afsnit 15 [↑](#footnote-ref-31)
32. ISA 260 (ajourført) omhandler kommunikation med den øverste ledelse [↑](#footnote-ref-32)
33. Revisorloven § 20, stk. 3, nr. 2 [↑](#footnote-ref-33)
34. ISA 570 (ajourført), afsnit 9 [↑](#footnote-ref-34)
35. ISA 570, afsnit 19 [↑](#footnote-ref-35)
36. ISA 570 (ajourført), afsnit 22 [↑](#footnote-ref-36)
37. Se tabel 1 for placeringen heraf i erklæringen [↑](#footnote-ref-37)
38. ISA 570 (ajourført), afsnit 19 [↑](#footnote-ref-38)
39. ISA 570 (ajourført), afsnit 20 [↑](#footnote-ref-39)
40. Revisorlovgivningen – styrkelse af revisionskvalitet, uafhængighed og konkurrence, Revisorkommissionens rapport af 18. september 2015 [↑](#footnote-ref-40)
41. Erklæringsbekendtgørelsen § 6, stk. 2, nr. 4 – Gældende før 18. juni 2016 [↑](#footnote-ref-41)
42. Se beskrivelse heraf i kapitel 4.3 [↑](#footnote-ref-42)
43. Revisorkommissionens rapport af 18. september 2015, side 132 [↑](#footnote-ref-43)
44. Revisorkommissionens rapport af 18. september 2015, side 137 [↑](#footnote-ref-44)
45. EU Forordning Nr. 537/2014, artikel 10, stk. 2, litra a [↑](#footnote-ref-45)
46. EU Forordning Nr. 537/2014, artikel 10, stk. 2, litra b [↑](#footnote-ref-46)
47. EU Forordning Nr. 537/2014, artikel 10, stk. 2, litra f [↑](#footnote-ref-47)
48. EU Forordning Nr. 537/2014, artikel 10, stk. 2, litra g [↑](#footnote-ref-48)
49. Se afsnit 5.2 ”Udkast til revisors erklæring i fremtiden” [↑](#footnote-ref-49)
50. Erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 3 – Gældende før 18. juni 2016 [↑](#footnote-ref-50)
51. Erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 5 – Gældende før 18. juni 2016 [↑](#footnote-ref-51)
52. Erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2 – Gældende før 18. juni 2016 [↑](#footnote-ref-52)
53. Selskabslovens § 147, stk. 3 [↑](#footnote-ref-53)
54. ISA 705 (ajourført), afsnit 16 [↑](#footnote-ref-54)
55. SA 705 (ajourført), afsnit 20 (a) [↑](#footnote-ref-55)
56. Revisorloven § 16 [↑](#footnote-ref-56)
57. Erklæringsbekendtgørelsen § 7, stk. 2 [↑](#footnote-ref-57)
58. Afsnittet tager udgangspunkt i Revisornævnets afgørelse, sag nr. 40/2004-S samt Vestre Landsrets dommen, V.L. B-1553-02 [↑](#footnote-ref-58)
59. Revisornævnets sag nr. 40/2004-S [↑](#footnote-ref-59)
60. Resultatopgørelse, balance og noter [↑](#footnote-ref-60)
61. Se definition heraf under afsnit 3.1 ”Begrebsdefinitioner” [↑](#footnote-ref-61)
62. Se afsnit 4.3 i rapporten for mere herom [↑](#footnote-ref-62)
63. ISA 701, afsnit 2 [↑](#footnote-ref-63)
64. Revisorloven § 16 [↑](#footnote-ref-64)
65. ISA 701, afsnit A46 [↑](#footnote-ref-65)
66. Se figur 5 [↑](#footnote-ref-66)
67. ISA 701, afsnit 8 [↑](#footnote-ref-67)
68. Se tabel 1 [↑](#footnote-ref-68)
69. ISA 700 (ajourført), afsnit 28 (c) [↑](#footnote-ref-69)
70. ÅRL § 99, stk. 1, nr. 2 [↑](#footnote-ref-70)
71. IAS 1.125 [↑](#footnote-ref-71)