

**Kandidat afhandling – Aalborg Universitet – Cand.merc.aud
Maj 2005**

Revision af udviklingsomkostninger

Udarbejdet af:
Heidi Lynnerup Larsen

Vejleder:
Peter Nørrevang /

English Summary

Danish trade and industry focus on innovation and search for new products and production methods to be competitive. Therefore, Danish companies invest more and more resources on research and development. Accounting for development cost is complex, and the value of the asset depends on future events. Therefore, development cost requires high skills from the auditor, and present the auditor for a number of various auditing issues.

The purpose of this paper is to evaluate and describe how development cost is to be audited, and which specific issues the auditor must take into consideration.

Before the study of auditing development cost, the paper states that the assignment of the auditor is to increase the reliance on information provided by a third party. The auditor must be independent and serve the public. The auditor must ensure that preparer of financial statements prepare the information based on the regulation concerning accounting for development costs, that is ÅRL and in addition Regnskabsvejledning 7 regarding research and development costs.

The framework, that the auditor base his audit on, is Revisionsvejledning 1 – regarding Principles for auditing financial statements. The standard states that the management is responsible for the preparation of the financial statements and that the auditor must plan and perform the audit to be able to conclude whether the financial statement contain material mistakes.

Before beginning the audit the auditor must accept the audit assignment. As part of that the auditor must evaluate his independence, professional competence, resources and contact the prior auditor. For that purpose the auditor collects information to obtain knowledge about the client and that assignment to be able to evaluate the business and accounting risks and the management attitude towards these. It is important that the auditor has an understanding of the business and evaluates the integrity of the management.

After accepting the audit assignment, the auditor must plan the audit based on an evaluation of materiality and risk. Materiality related to development cost is computed based on a qualitative materiality level for the hole company. Development often is a significant items, as it demand much auditing work and includes audit of accounting judgement. As part of the audit planning the auditor must perform a risk assessment. This assessment should include as well inherent risk and control risk. Regarding development cost, cost valuation and allocation

often will be the assertions including the highest risks, because: none-routine transactions, material accounting judgements, risk of fraud and lack of effective internal controls regarding amortisation, write-downs and indirect production costs.

The auditor must conclude the risk assessment and create an audit strategy. Based on the audit strategy, the auditor must prepare the audit instruction. The audit instructions must cover the assertions: existence, completeness, valuation, rights, allocation and presentation.

The audit of development cost is performed as a combination of tests of controls and substantive tests. The most important assertions and the assertions with the highest risk are valuation and allocation. The audit of these assertions is often performed as substantive evaluations, tests and analysis of the judgements performed by the management.

At last the audit of the development costs must be reported. The internal reporting consists of a conclusion regarding the audit of the financial statement, part of this is a summary of the sub-conclusions. One of these sub-conclusions often will regard development cost especially concerning the risk assertions valuation and allocation. Afterwards the auditor report externally in management letters, audit minutes and auditors opinion. The audit minutes will comment on development cost when development costs are material. In that case the reference will regard the judgements of the management concerning the time of useful life and write-downs. The reference must contain the auditor's evaluation and conclusion.

Regarding the main problem of the paper it can be concluded that it is important, that the auditor archives an understanding of the risks of the business regarding development costs. The high risk assertions are valuation and allocation because of the judgments behind. The audit of these issues is mainly performed as substantive evaluation, test and analysis.

Indholdsfortegnelse

| | |
|--|-----------|
| 1. INDLEDNING | 8 |
| 1.1 Problemformulering og opbygning af opgaven..... | 8 |
| 1.1.1 Hovedproblem | 8 |
| 1.1.2 Metode og opbygning af opgaven | 9 |
| 1.1.3 Delproblemer | 10 |
| 1.2 Afgrænsning | 11 |
| DEL 1 – TEORETISK GENNEMGANG AF REVISION OG REGNSKABSMÆSSIG BEHANDLING AF UDVIKLINGSOMKOSTNINGER..... | 13 |
| 2. REVISORS ROLLE I SAMFUNDET | 14 |
| 2.1 Formål med revision..... | 14 |
| 2.2 Regulering vedrørende revisor og udførelse af revisors hverv..... | 16 |
| 2.2.1 Årsregnskabsloven (ÅRL)..... | 17 |
| 2.2.2 Lov om statsautoriserede og registrerede revisorer (LSRR) | 17 |
| 2.2.3 Erklæringsbekendtgørelsen (ErklBek) | 19 |
| 2.2.4 Revisionsvejledninger (RV) / Revisionsstandarder (RS) | 19 |
| 2.2.5 Uddrag af straffeloven | 21 |
| 2.3 Delkonklusion..... | 21 |
| 3. DEN REGNSKABSMÆSSIGE BEHANDLING AF UDVIKLINGSOMKOST- NINGER | 22 |
| 3.1 Dansk regnskabsregulering..... | 22 |
| 3.1.1 Definition af udviklingsomkostninger..... | 22 |
| 3.1.2 Indregning af udviklingsomkostninger..... | 24 |
| 3.1.3 Måling af udviklingsomkostninger..... | 26 |
| 3.1.3.1 Afskrivning af aktiverede udviklingsprojekter..... | 28 |
| 3.1.3.2 Nedskrivning af aktiverede udviklingsprojekter | 29 |
| 3.1.3.3 Opskrivning af aktiverede udviklingsprojekter | 30 |
| 3.1.4 Oplysningskrav i regnskabet vedrørende udvikling | 30 |
| 3.1.4.1 Anvendt regnskabspraksis | 30 |
| 3.1.4.2 Note vedrørende anlægsaktiver | 30 |
| 3.1.4.3 Ledelsesberetningen | 31 |
| 3.2 Regnskabsregulering i henhold til IAS 38..... | 32 |
| 3.2.1 Definition..... | 32 |
| 3.2.2 Indregning..... | 32 |
| 3.2.3 Måling..... | 32 |
| 3.2.3.1 Afskrivning..... | 32 |
| 3.2.3.2 Nedskrivning | 33 |
| 3.2.3.3 Opskrivning | 35 |

| | |
|--|-----------|
| 3.2.4 Oplysningskrav | 35 |
| 3.3 Delkonklusion..... | 36 |
| 4. GENEREL GENNEMGANG AF REVISIONSPROCESSEN | 38 |
| 4.1 Afgrænsning af ansvar mellem ledelse og revisor..... | 38 |
| 4.2 Accept af opgaven | 39 |
| 4.3 Informationsindsamling..... | 40 |
| 4.4 Planlægning | 41 |
| 4.4.1 Væsentlighed | 42 |
| 4.4.2 Risiko..... | 44 |
| 4.4.3 Revisionsmål | 45 |
| 4.4.4 Revisionsmetoder | 46 |
| 4.4.5 Former for revisionsbeviser..... | 46 |
| 4.4.6 Valg af revisionsstrategi og dokumentation af planlægningen | 47 |
| 4.5 Udførelse | 48 |
| 4.6 Afslutning og rapportering | 49 |
| 4.6.1 Revisionsprotokollen | 49 |
| 4.6.2 Revisionspåtegninger på reviderede regnskaber | 52 |
| 4.7 Delkonklusion..... | 54 |
| DEL 2 – REVISION AF UDVIKLINGSOMKOSTNINGER I PRAKSIS | 56 |
| 5. ACCEPT AF REVISIONSOPGAVEN I RELATION TIL UDVIKLINGS- OMKOSTNINGER | 57 |
| 5.1 Uafhængighed..... | 57 |
| 5.2 Faglig kompetence og ressourcer | 57 |
| 5.3 Kontakt til tidligere revisor..... | 58 |
| 5.4 Delkonklusion..... | 59 |
| 6. INFORMATIONSSINDSAMLING I RELATION TIL UDVIKLINGSOMKOST- NINGER | 60 |
| 6.1 Virksomhedsbeskrivelse | 60 |
| 6.2 Anvendelse af IT | 62 |
| 6.3 Generelt kontrolmiljø | 63 |
| 6.3.1 Virksomhedens risikovurdering | 63 |
| 6.3.2 Kontrolaktiviteter..... | 64 |
| 6.3.3 Information og kommunikation..... | 64 |
| 6.3.4 Overvågning | 66 |
| 6.4 Detail kontrolmiljø | 66 |

| | |
|---|------------|
| 6.5 Økonomisk udvikling | 67 |
| 6.6 Risikoanalyse..... | 67 |
| 6.7 Delkonklusion..... | 68 |
| 7. VÆSENTLIGHED I RELATION TIL UDVIKLINGSOMKOSTNINGER | 69 |
| 7.1 Delkonklusion..... | 71 |
| 8. RISIKOVURDERING I RELATION TIL UDVIKLINGSOMKOSTNINGER..... | 72 |
| 8.1 Iboende risiko | 72 |
| 8.1.1 Markedet..... | 72 |
| 8.1.2 Kunder | 73 |
| 8.1.3 Leverandører..... | 73 |
| 8.1.4 Regnskabssystemet..... | 73 |
| 8.1.5 Personale..... | 74 |
| 8.1.6 Tidligere års erfaringer | 74 |
| 8.1.7 Transaktionstyper | 75 |
| 8.1.8 Regnskabsmæssige skøn..... | 76 |
| 8.1.9 Besvigelser..... | 77 |
| 8.2 Kontrolrisiko..... | 78 |
| 8.2.1 Gennemgang af brugersystem | 79 |
| 8.2.2 Identifikation af intern kontrol | 82 |
| 8.2.3 Identifikation af procedurer | 82 |
| 8.3 Samlet risikovurdering og delkonklusion..... | 84 |
| 9. PLANLÆGNING I RELATION TIL UDVIKLINGSOMKOSTNINGER..... | 86 |
| 9.1 Delkonklusion..... | 89 |
| 10. UDFØRELSE I RELATION TIL UDVIKLINGSOMKOSTNINGER | 91 |
| 10.1 Revisionsinstruks vedr. udviklingsomkostninger..... | 91 |
| 10.1.1 Revision i årets løb | 91 |
| 10.1.2 Statusrevision..... | 97 |
| 10.2 Revision af regnskabsmæssige skøn..... | 105 |
| 10.3 Begivenheder indtruffet efter balancedagen..... | 106 |
| 10.4 Ledelsens regnskabserklæring | 107 |
| 10.5 Dokumentation for den udførte revision | 108 |
| 10.6 Delkonklusion..... | 109 |
| 11. AFSLUTNING SAMT RAPPORTERING AF REVISIONEN I RELATION TIL UDVIKLINGSOMKOSTNINGER | 111 |
| 11.1 Den interne rapportering..... | 111 |

| | |
|--|------------|
| 11.2 Den eksterne rapportering | 111 |
| 11.2.1 Management Letter | 111 |
| 11.2.2 Revisionsprotokollen | 112 |
| 11.2.3 Revisionspåtegning | 114 |
| 11.3 Delkonklusion | 115 |
| 12. KONKLUSION | 116 |
| 13. LITTERATURLISTE | 123 |
| BILAG 1: EKSEMPEL PÅ LEDELSENS REGNSKABSERKLÆRING | 126 |
| BILAG 2: REVISIONSMÆSSIGE FORHOLD, SOM REVISOR SKAL KOMMUNIKERE TIL DEN ØVERSTE LEDELSE | 128 |
| BILAG 3: EKSEMPEL PÅ REVISIONSPÅTEGNING UDEN MODIFIKATION | 129 |
| BILAG 4: BEREGNING AF VÆSENTLIGHEDSNIVEAUER FOR 3 VIRKSOMHEDER | 130 |
| BILAG 5: VÆSENTLIGHEDSNIVEAU FORDELT PÅ BALANCEPOSTERNE | 133 |
| BILAG 6: EKSEMPEL PÅ HOVEDOVERSKRIFTER I ET PROTOKOLLAT VEDRØRENDE ÅRSRAPPORTEN | 134 |

1. Indledning

Den klassiske industri i Danmark mister i disse år konkurrenceevne overfor en række lavtlønslande. Dansk erhvervsliv må derfor være innovative og søge nye produkter og produktionsmetoder for at opnå konkurrencedygtighed.

Som følge heraf anvender danske virksomheder stadig større mængder af ressourcer på forskning og udvikling. Denne tendens afspejles i den rapportering, som virksomhederne stiller til rådighed for interessenterne. Samtidig har implementering af ny Årsregnskabslov medført øget fokus på udviklingsomkostninger.

Denne udvikling påvirker som følge heraf også revisors arbejde i relation til revision af disse årsrapporter. Udviklingsomkostninger er hverken et materielt eller monetært aktiv, som revisor ofte har stor erfaring i at revidere. I stedet er der tale om et immaterielt aktiv, som revisor derfor ofte har svære ved at forholde sig til. Aktivets opstår ofte som led i en længere proces. Endvidere er der tale om et komplekst aktiv, som er sammensat af en række forskellige elementer i form værditilvækst leveret af medarbejdere, materialer og anlægsressourcer samt eksterne leverandører. Endelig er aktivets værdi i høj grad afhængig af fremtidige begivenheder.

Udviklingsomkostninger er således en regnskabspost, som stiller høje krav til revisor, og stiller revisor overfor en række forskellige revisionsmæssige problemstillinger. Det er disse krav og problemstillinger, som denne opgave omhandler.

1.1 Problemformulering og opbygning af opgaven

1.1.1 Hovedproblem

Denne opgave har til formål at vurdere og beskrive revision af udviklingsomkostninger i årsrapporten i henhold til revisionsprocessen i Revisionsvejledning 1. Opgavens hovedproblem er således at besvar følgende:

- **Hvorledes revideres udviklingsomkostninger i årsrapporten, og hvilke særlige forhold gør sig gældende for revision af udviklingsomkostninger?**

1.1.2 Metode og opbygning af opgaven

Besvarelse af opgavens hovedproblem, skal som fastlagt ovenfor ske med baggrund i den proces for revision, som er fastlagt i Revisionsvejledning 1 – Vejledning om grundlæggende principper for revision af regnskaber.

Processen består af følgende steps og danner grundlag for disponering af opgaven:

- Accept af revisionsopgaven
- Informationsindsamling
- Vurdering af:
 - Væsentlighed
 - Risiko
- Planlægning, herunder fastlæggelse af revisionsstrategi og –plan
- Udførelse af revisionen, herunder revisionsinstruks
- Rapportering

Besvarelse af opgavens hovedproblem, vil ske i opgavens 2. del, idet opgaven vil indeholde en 1. del, som teoretisk beskriver den ramme, som opgavens hovedproblem skal besvares på baggrund af.

Den indledende teoretiske del 1 beskriver revisors rolle i samfundet. Ligesom de regelsæt, som regulerer den regnskabsmæssig behandling af udviklingsomkostninger, vil blive beskrevet, idet det er dette sæt af kriterier, som revisor skal kontrollere, at regnskabsudarbejder anvender i sin rapportering.

Herudover vil der også blive foretaget en kort teoretisk gennemgang af revisionsprocessen, idet det er denne, som skal danne baggrund for besvarelse af opgavens hovedproblem.

For at gøre opgaven konkret og praktisk, er der opgaven igennem anvendt eksempler. Eksemplerne omfatter tænkte virksomheder og lægges til grund for diskussion af revisionsmæssige problemstillinger. Såfremt andet ikke fremgår, er der tale om en virksomhed med betydende udviklingsaktiviteter, samt at disse aktiviteter i et vist omfang er underlagt interne kontroller og procedurer, som gør det muligt at anvende systemrevision. Eksemplerne er opstillet på baggrund af opgaveløseres erfaring med og kendskab til sådanne virksomheder. Erfaringerne og kendskabet er opnået ved udførelse af praktisk revisionsarbejde samt ved samtale med diverse kollegaer i revisionsbranchen.

1.1.3 Delproblemer

Besvarelse af opgavens hovedproblem sker som nævnt ovenfor med udgangspunkt i den proces for revision, som er fastlagt i Revisionsvejledning 1 – Vejledning om grundlæggende principper for revision af regnskaber. På baggrund heraf kan opgavens del 2 opdeles i en række delproblemer, som følger strukturen i denne proces.

Indledningsvist har opgaven til formål at besvare følgende delproblem (afsnit 5):

- **Hvilke forhold skal revisor vurdere i forbindelse med accept af en revisionsopgave, og hvilke forhold skal revisor være særligt opmærksom på i relation til udviklingsomkostninger?**

Som led i accept af opgaven, og som grundlag for planlægning og udførelse af revisionen, skal revisor anvende en række informationer. Opgaven har derfor til formål at besvare følgende delproblem:

- **Hvilke informationer skal revisor indsamle til brug for accept, planlægning og udførelse af revisionsopgaven, og hvilke informationer er særligt relevante i relation til revision af udviklingsomkostninger?**

På baggrund af den indsamlede information skal revisor foretage en vurdering af væsentlighed og risiko, som skal danne grundlag for udarbejdelse af en revisionsstrategi og –plan. Opgaven har derfor til formål at besvare følgende delproblem:

- **Hvorledes vurderer revisor væsentlighed og risiko, og hvilke særlige forhold gør sig gældende i relation til revision af udviklingsomkostninger?**

På baggrund af ovenstående vil opgaven besvare følgende delproblem:

- **Hvorledes udarbejder revisor en revisionsstrategi og –plan, og hvilke særlige forhold gør sig gældende i relation til revision af udviklingsomkostninger?**

Med udgangspunkt i den fastlagte revisionsstrategi og –plan, skal revisor udføre den egentlige revision. Opgaven har derfor til formål at besvare følgende delproblem:

- **Hvorledes udfører revisor konkret revisionen, og hvilke revisionshandlinger anvendes ved revision af udviklingsomkostninger, herunder indholdet af en revisionsinstruks vedrørende udviklingsomkostninger?**

Når revisor har udført revisionen, skal revisionen rapporteres. Opgaven har derfor afslutningsvis til formål at besvare følgende delproblem:

- **Hvorledes rapporterer revisor sin revision, og hvilken rapportering foretages vedrørende revision af udviklingsomkostninger?**

1.2 Afgrænsning

Opgaven vil fokusere på konkrete problemstillinger i relation til udviklingsomkostninger. Revisors rolle, ansvar, arbejde og rapportering beskrives således kun på overordnet niveau som indledning til besvarelse af opgavens hovedproblem (del 2).

Endvidere fokuserer opgaven på revision af udviklingsomkostninger. Revisors rolle i relation til øvrige opgaver vedrørende udviklingsomkostninger, såsom regnskabsmæssig assistance, review af regnskaber indeholdende udviklingsomkostninger, afgivelse af øvrige erklæringer vedrørende udviklingsomkostninger vil ikke være en del af opgaven. Således omhandler opgaven også alene regnskaber for klasse B, C og D, som i henhold til årsregnskabsloven er underlagt revision.

Det skal ligeledes nævnes, at opgaven i relation til de regnskabsmæssige reguleringssæt, som revisor skal vurdere den foretagne rapportering på baggrund af, alene omfatter Årsregnskabsloven, Danske Regnskabsvejledninger og IFRS.

Vedrørende den regnskabsmæssige regulering afgrænser opgaven sig fra revision af de klasse B-virksomheder, som har valgt ikke at aktivere udviklingsomkostninger. Ligeledes omhandler opgaven ikke revision af forskningsomkostninger, som er nært beslægtet med udviklingsomkostninger, men som ikke må aktiveres.

Afslutningsvis skal det nævnes, at opgaven alene omfatter revision af årsrapporternes finansielle del, således er revision af ledelsesberetning samt eventuelle supplerende beretninger ikke omfattet af opgaven.

Opgavens informationsindsamling er afsluttet den 01.11.2004. Kun regulering gældende på dette tidspunkt er anvendt – med mindre andet er angivet.

DEL 1 – Teoretisk gennemgang af revision og regnskabsmæssig behandling af udviklingsomkostninger

Opgavens første del har til formål, at redegøre for følgende forhold:

- Revisors rolle i samfundet, kapitel 2
- Den regnskabsmæssige behandling af udviklingsomkostninger, kapitel 3
- Generel gennemgang af revisionsprocessen, kapitel 4

På baggrund af denne redegørelse vil opgavens del 2 besvare, hvorledes udviklingsomkostninger i årsrapporten revideres, herunder hvilke særlige forhold der gør sig gældende for revision af udviklingsomkostninger.

2. Revisors rolle i samfundet

Dette afsnit har til formål at beskrive revisors rolle i samfundet. Det vil ske ud fra en beskrivelse af formålet med revision, samt en overordnet gennemgang af lovgivningen samt anden regulering vedrørende revisor og udførelse af revisors hverv.

2.1 Formål med revision

Behovet for revision opstår som følge af, at der ofte vil være en interessekonflikt mellem udarbejderen af økonomisk information (virksomheden) og brugeren af økonomisk information (regnskabslæser), ligesom brugeren ofte ikke har direkte adgang til at kommunikere med udarbejderen. Revisors rolle er således at indtræde i forholdet mellem udarbejderen og brugeren, med det formål at tilføje de af udarbejderen fremlagte informationer yderligere troværdighed.

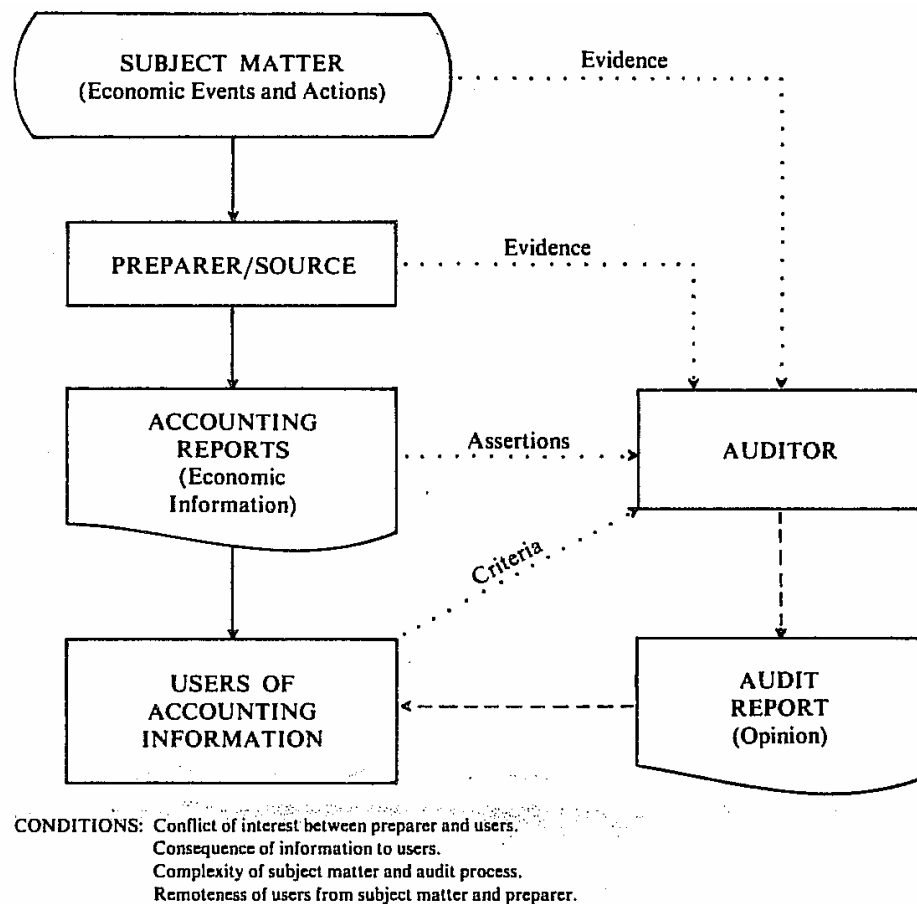
Revisors rolle, og dermed revision, er blandt andet defineret i ASOBAC¹:

”Auditing is a systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence regarding assertions about economic actions and events to ascertain the degree of correspondence between those assertions and established criteria and communicating the results to interested users.”

Sammenhængen, mellem overstående definition og det trepartsforhold som revisor indgår i, fremgår af efterfølgende model:

¹ ASOBAC (A Statement Of Basic Audition Concepts) udarbejdet af en komite under American Accounting Association, 1973

Figur 1: The communication of Accounting Information and Role of Audit Function



Kilde: ASOBAC udarbejdet af en komite under American Accounting Association, 1973

Revision er således udtryk for en systematisk proces, hvor revisor som en objektiv tredjepart undersøger og vurderer bevis for den økonomiske information, som udarbejderen stiller til rådighed for brugeren.

Revisor undersøger og vurderer,:

- at der er sammenhæng mellem de økonomiske begivenheder og de af virksomheden afgivne informationer
- at den økonomiske information er i overensstemmelse med det kriteriesæt, som udarbejderen har fastsat

På baggrund af de foretagne undersøgelser og vurderinger skal revisor kommunikere en meningstilkendegivelse omkring de afgivne informationer til brugerne.

Ovenstående beskrivelse er i overensstemmelse med dansk regulering af revision. I revisionsvejledning (RV) 1 er det anført, at hovedformålet med revision er, at revisor udtaler sig om det af ledelsen aflagte regnskab i en revisionspåtegning. Såfremt regnskabet aflægges i henhold til årsregnskabsloven, skal revisor udtale sig om, hvorvidt regnskabet giver et retvisende billede af virksomhedens aktiver og passiver, dens økonomiske stilling samt resultat.

I ASOBAC samt RV 1 er der kun tale om, at revision sker på baggrund af økonomiske oplysninger. I revisionsstandard (RS) 100 er der en udbygning af definitionen, idet denne definerer, at det er et emne, revisor skal erklære sig om. Denne definition udvider dermed erklæringsområdet til også at omfatte oplysninger af ikke finansiel karakter.

Målet med en erklæringsopgave er i henhold til RS 100, afsnit 4 således:

”Målet med en erklæringsopgave er, at revisor ud fra bestemte, egnede kriterier vurderer eller måler et emne, som er en anden parts ansvar, og udtrykker en konklusion, som giver den tiltænkte bruger en grad af sikkerhed om det undersøgte emne. Erklæringsopgaver udført af revisorer er beregnet til at øge troværdigheden af oplysninger om et emne gennem en vurdering af, om emnet i al væsentlighed er i overensstemmelse med egnede kriterier for derved at øge sandsynligheden for, at oplysningerne imødekommer den tiltænkte brugers behov. I denne forbindelse bibringer graden af sikkerhed afgivet via revisors konklusion den grad af tillid, den tiltænkte bruger kan have til troværdigheden af emnet.”

Samlet er de beskrevne definitioner enige i, at revision har til formål at øge troværdigheden hos brugeren af de af udarbejderen afgivne informationer.

2.2 Regulering vedrørende revisor og udførelse af revisors hverv

Revisor er i forbindelse med revision underlagt en række love og anden regulering:

- Årsregnskabsloven (ÅRL)
- Lov om statsautoriserede og registrerede revisorer (LSRR)
- Erklæringsbekendtgørelsen (ErklBek)
- Revisionsvejledninger (RV) / Revisionsstandarder (RS)
- Uddrag af straffeloven

I det efterfølgende vil de enkelte punkters indflydelse på revisors rolle og revision blive beskrevet.

2.2.1 Årsregnskabsloven (ÅRL)

I Danmark er der jævnfør ÅRL § 135, stk. 1 pligt til, at årsrapporter aflagt efter klasse B, C og D skal underligges revision. Der er med andre ord revisionspligt for alle selskaber.

Jævnfør § 135, stk. 2 er det alene statsautoriserede eller registrerede revisorer, der kan udføre revision af disse årsrapporter.

2.2.2 Lov om statsautoriserede og registrerede revisorer (LSRR)

Den overordnede regulering af revisor og revisors rolle sker i LSRR.

LSRR indeholder følgende hovedpunkter, som har særlig relevans i relation til revision af udviklingsomkostninger:

- § 1 – lovens anvendelsesområde
- § 2 – revisors virksomhed
- § 10, stk. 4 – revisors rapportering
- § 11 – revisors uafhængighed

Disse hovedpunkter vil blive gennemgået nedenfor.

Udover ovenstående indeholder loven ligeledes bestemmelser om: -hvilke betingelser der skal være opfyldt for at revisor kan opnå sin beskikkelse, -revisors funktionsperiode, -revisionsvirksomheder, -vederlaget, -kvalitetskontrol og revisortilsyn, -disciplinærnævn, -tavshedspligt og -straffebetingelser.

I LSRR § 1, stk. 2 fremgår, hvornår loven skal anvendes:

”Loven finder anvendelse ved revisors revision af regnskaber m.v. og supplerende beretninger samt ved revisors afgivelse af erklæringer og rapporter, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.”

Ved udførelse af revision er revisor offentlighedens tillidsrepræsentant, jf. LSRR § 2, stk. 1. Som offentlighedens tillidsrepræsentant skal revisor tilføre regnskabet troværdighed.

Når revisor udfører sit hverv, skal det ske i overensstemmelse med LSRR § 2, stk. 2, 2.pkt., hvor af det fremgår, at:

”Opgaverne skal udføres med omhu, nøjagtighed og den hurtighed, som deres beskaffenhed tillader, samt i overensstemmelse med god revisorskik.”

At opgaven skal udføres med omhu og nøjagtighed skal ses i sammenhæng med, at den samtidig skal udføres med den hurtighed, som opgavens karakter tillader. I praksis betyder det, at revisor skal vurdere opgaven og dens delelementer i relation til væsentlighed og risiko. På baggrund heraf skal revisor fastlægge den mest effektive plan for revisionens udførelse, herunder revisionsmetoder, medarbejdersammensætning og tidsmæssig placering.

Som det fremgår, skal opgaven endvidere udføres i overensstemmelse med god revisorskik. God revisorskik er en afspejling af, hvorledes en god og kompetent gennemsnitsrevisor (bonus pater revisor) vil udføre det samme arbejde. God revisionskik er således en retsligstandard, som ændrer og udvikler sig over tid. Forandringerne vil for eksempel ske ved udbredelse af kendskabet til faglige vejledninger og standarder samt afgørelser fra faglige organisationer og udvalg.

Således er revisor forpligtet til at udføre revisionen på den bedste, hurtigste og mest effektive måde, uden at gå på kompromis med kvaliteten af det udførte arbejde.

På baggrund af den udførte revision, skal revisor rapporteret i henhold til LSRR § 10, stk. 4:

”Når revisor har afsluttet revisionen, skal revisor forsyne det reviderede med en revisionspåtegning, der er revisors erklæring om den udførte revision og konklusion herpå. Revisor skal endvidere føre en revisionsprotokol.”

Revisors rapportering af en revisionsopgave omfatter afgivelse af revisionspåtegning overfor regnskabsbrugerne og revisionsprotokol overfor bestyrelsen/ledelsen.

For at revisor må udføre revision, er det en betingelse, at revisor er uafhængig. Dette fremgår af generalklausulen i LSRR § 11, stk. 1:

”revisor må ikke udføre opgaver.....når der foreligger omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om revisors uafhængighed.”

Ovenstående omstændigheder foreligger altid, hvis revisor foretager selvrevision jf. LSRR § 11, stk. 2. Dette er tilfældet når,

- revisor har tætte **familiemæssige bånd** til personer, som har ledende stillinger eller udøver bestemmende indflydelse hos den virksomhed, som ønsker erklæringen afgivet
- revisor, revisionsvirksomheden eller revisors ægtefælle/samlever, forældre samt børn har **økonomisk interesse** i den virksomhed, som ønsker erklæringen afgivet
- revisor ved **tjenesteforhold** er eller inden for de seneste 2 år har været med til at træffe beslutninger for den virksomhed, som ønsker erklæringen afgivet

2.2.3 Erklæringsbekendtgørelsen (ErklBek)

Som omtalt i ovenstående vedrørende LSRR er revisor ved afgivelse af erklæringer offentlighedens tillidsrepræsentant. Dette er ligeledes angivet i ErklBek § 1.

ErklBek beskriver hvorledes revisor skal afgive sine erklæringer. De specifikke krav hertil gennemgås i afsnit 4.6.2.

2.2.4 Revisionsvejledninger (RV) / Revisionsstandarder (RS)

Som det fremgik af ovenstående omtale af god revisionsskik, defineres god revisionsskik blandt andet på baggrund af faglige vejledninger og standarder.

Frem til 2000 blev der udstedt revisionsvejledninger af Revisionsteknisk Udvalg (REVU) på vegne af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR).

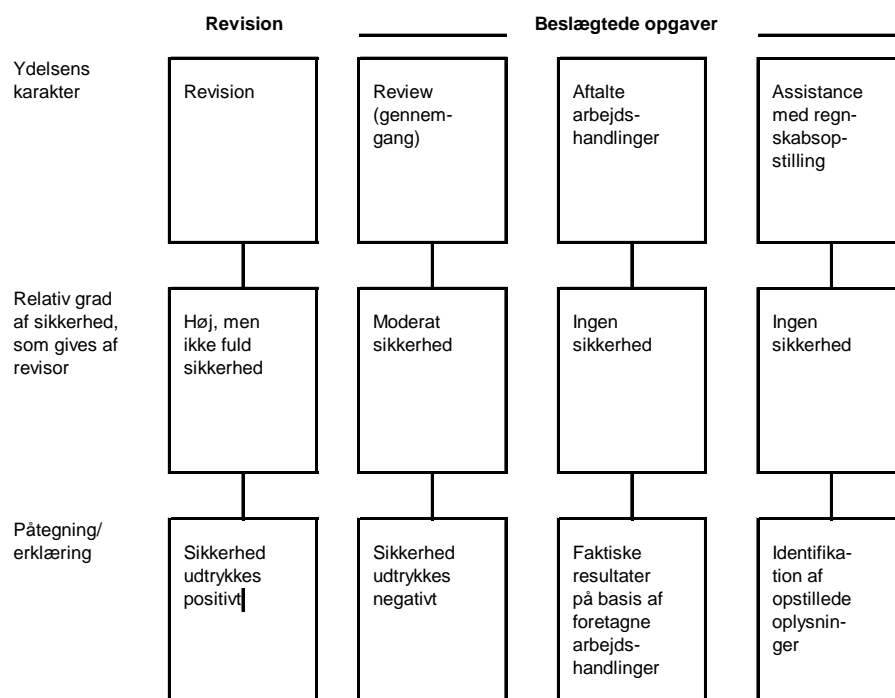
Med henblik på at ensarte revisionen har EU besluttet, at alle revisionspligtige selskaber i fremtiden skal revideres efter internationale standarder. Som følge heraf er det fra dansk side

vedtaget at indføre danske revisionsstandarder. RS'erne er som udgangspunkt en direkte oversættelse af de internationale revisionsstandarder (ISA'er), som er udgivet af International Federation of Accountants (IFAC). RS'erne kan dog være tilrettet danske lovbestemmelser. Disse særlige danske forhold fremgår særskilt af de enkelte RS'er.

Der er i alt udgivet 21 RV'er. Disse trækkes tilbage, i takt med der udgives revisionsstandarder på de pågældende områder. Det er ligeledes REVU, der står for udgivelsen af RS'erne,

RS'erne er bygget op efter en begrebsramme, jf. RS 120, hvor der er en opdeling af arbejdsopgaverne i revision og beslægtede opgaver.

Figur 2: Begrebsramme for revision og beslægtede opgaver



Kilde: RS 120, afsnit 4

Formålet med opdelingen er hvilken relativ grad af sikkerhed, som revisor afgiver i sine erklæringer.

Som det fremgår af figuren, opnås der ved revisionsopgaver høj grad af sikkerhed, hvilket i praksis vil være mellem 85-95% sikkerhed. Ved beslægtede opgaver, herunder review, aftalte arbejds-handlinger samt assistance med regnskabsopstilling, opnås der ved review en moderat

grad af sikkerhed og ved aftalte arbejdshandlinger og assistance med regnskabsopstilling ingen sikkerhed.

Ved revision afgiver revisor en erklæring med høj grad af sikkerhed for, at erklæringsemnet ikke indeholder væsentlig fejlinformation. At revisor ikke afgiver en erklæring med fuld grad af sikkerhed skyldes, at erklæringsemnet ofte indeholder skønsmæssige vurderinger, ligesom revisionen udføres ved stikprøvevise undersøgelser.

2.2.5 Uddrag af straffeloven

Revisor får i forbindelse med udførelse af sit hverv adgang til en række informationer. Jf. LSRR § 26 er revisorer underlagt straffelovens bestemmelser om tavshedspligt.

2.3 Delkonklusion

Revisors rolle i samfundet er at øge troværdigheden hos brugeren af de af udarbejderen afgivne informationer.

For at øge troværdigheden udarbejder revisor en erklæring vedrørende de af udarbejderen afgivne informationer. Dette sker på baggrund af den lovgivning samt regulering, som revisor er underlagt. Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant, og skal udføre revisionen med omhu, nøjagtighed, og den hurtighed som opgaven tillader samt i overensstemmelse med god revisorskik.

3. Den regnskabsmæssige behandling af udviklingsomkostninger

Dette afsnit vil kort beskrive den regnskabsmæssige behandling af udviklingsomkostninger. Beskrivelsen giver en generel forståelse af den regnskabsmæssige behandling, og danner grundlag for behandlingen af opgavens hovedproblem, revision af udviklingsomkostninger.

Den regnskabsmæssige behandling vil blive beskrevet med udgangspunkt i gældende dansk regnskabsregulering i form af ÅRL suppleret med Regnskabsvejledning (RVL) nr. 7 vedrørende forskning og udvikling.

Herefter vil et afsnit redegøre for forskelle i International Accounting Standard (IAS) 38 vedrørende immaterielle anlægsaktiver i forhold til dansk regnskabsregulering.

3.1 Dansk regnskabsregulering

Udgangspunktet for dansk regnskabsreguleringer er ÅRL. ÅRL er en rammelov, der skal suppleres af standarder. Det er derfor i ÅRL §136 anført, at det er pålagt Erhvervs- og Selskabsstyrelsen at udarbejde standarder, som skal supplere de retningslinier, der er angivet i ÅRL. På nuværende tidspunkt foreligger RVL 7 om forskning og udvikling fra 1991. Denne RVL er på nogle områder i uoverensstemmelse med ÅRL, hvorfor den på sigt skal erstattes af en ny RVL vedrørende immaterielle anlægsaktiver. I januar 2003 er der udarbejdet en udtalelse vedrørende RVL 7, som skal sikre, at regnskabsaflægger ikke kommer i karambolage mellem ÅRL og RVL vedrørende udviklingsomkostninger.

3.1.1 Definition af udviklingsomkostninger

ÅRL indeholder ikke en direkte definition på udviklingsomkostninger. Af ÅRL's balance-skemaer fremgår det, at omkostninger fra udviklingsprojekter skal klassificeres som immaterielle anlægsaktiver², såfremt de skal aktiveres.

² I henhold til bilag 2 i ÅRL, skema 1 skal omkostninger vedrørende udviklingsprojekter, der skal aktiveres, stå under Aktiver – Anlægsaktiver – I Immaterielle anlægsaktiver – og herefter pkt. 1 såfremt udviklingsprojekterne er færdiggjorte og pkt. 4 såfremt de er under udførelse.

Definitionen af udviklingsomkostninger skal således udledes af ÅRL's definition af aktiver og anlægsaktiver. ÅRL definerer et aktiv som:

*"Ressourcer, som er under virksomhedens kontrol som et resultat af tidligere be-
givenheder, og hvorfra fremtidige økonomiske fordele forventes at tilflyde virk-
somheden."*³

Endvidere definerer ÅRL et anlægsaktiv som:

*"Aktiver, der er bestemt til vedvarende eje eller brug for virksomheden."*⁴

Såfremt definitionerne ikke er opfyldt, skal udviklingsomkostningerne indregnes direkte i resultatopgørelsen.

ÅRL § 83 fastslår, at virksomheder i regnskabsklasse C og D skal aktivere udviklingsomkostninger, når virksomheden har til hensigt at fremstille eller benytte det udviklede produkt eller proces.

I ÅRL er der som nævnt ikke en definition af udviklingsomkostninger. Dog er det i lovbemærkningerne til ÅRL's § 83 anført, at der er forskel på forsknings- og udviklingsarbejder, idet forskningsarbejder består af grundlæggende undersøgelser med det formål at opnå ny videnskabelig eller teknisk viden og indsigt, hvorimod udviklingsarbejder er udvikling af produkter eller processer, som ligger umiddelbart før en påbegyndelse af egentlig erhvervs-mæssig udnyttelse.

RVL 7, afsnit 5 og 6 indeholder definitioner på forskning og udvikling. Disse definitioner er meget lig med lovbemærkningerne til ÅRL § 83.

*"Forskning omfatter grundlæggende undersøgelser iværksat af en virksomhed for
at opnå ny videnskabelig eller teknisk viden og indsigt."*⁵

³ ÅRL, bilag 1, pkt. C - 1.

⁴ ÅRL, bilag 1, pkt. C - 2.

⁵ RVL 7, afsnit 5.

”Udvikling omfatter anvendelse af forskningsresultater eller anden viden til fremstilling af nye eller væsentligt forbedrede produkter eller processer forud for påbegyndelsen af en erhvervsmæssig udnyttelse.”⁶

RVL 7 indeholder endvidere i afsnit 8 og 10 eksempler på forskning og udvikling:

Forskning:

- Laboratorieforskning med det formål at opnå ny viden
- Udførelse af forsøg med henblik på at finde mulige nye produkter eller processer, herunder test af potentielle emners brugbarhed
- Formulering af koncept for mulige produkter eller processer samt grundlæggende design til disse
- Undersøgelse af mulighederne for anvendelse af forskningsresultater

Udvikling:

- Udvikling af nye produkter
- Konstruktion af prototyper på nye maskiner
- Udvikling og testkørsel af nye produktionssystemer
- Udvikling og design af prototyper på værktøjer, der involverer ny teknologi

Som det vil fremgå af det efterfølgende, behandles forskning og udvikling forskelligt regnskabsmæssigt, hvorfor denne opdeling er central.

3.1.2 Indregning af udviklingsomkostninger

I henhold til ÅRL § 83 skal udviklingsomkostninger aktiveres og indregnes i balancen. Der er dog andre forudsætninger, som skal være opfyldt, for at denne indregning kan ske.

Først og fremmest skal ÅRL's kapital 3, de grundlæggende krav til årsrapporten være opfyldt, for at der kan ske indregning. Det omfatter, at årsrapporten skal give et retvisende billede af virksomhedens aktiver og passiver, kvalitetskravet om at årsrapporten skal kunne støtte regnskabsbrugerne i deres økonomiske beslutninger samt årsrapporten skal være udarbejdet efter de grundlæggende forudsætninger⁷.

⁶ RVL 7, afsnit 6.

⁷ De grundlæggende forudsætninger er: klarhed, substans, væsentlighed, going concern, neutralitet, periodisering, konsistens, bruttoværdi og formel kontinuitet

Derudover indeholder ÅRL § 33 generelle bestemmelser for, hvornår et aktiv skal indregnes i balancen. Indregning skal ske, når aktivet er under virksomhedens kontrol, og det er sandsynligt, at fremtidige økonomiske fordele vil tilflyde virksomheden, samt aktivets værdi kan måles pålideligt.

At virksomheden har kontrol over aktivet, betyder at virksomheden skal have indflydelse på og få adgang til de fremtidige økonomiske fordele af aktivet, og samtidig kunne begrænse andres adgang til disse fordele. På den måde behøver virksomheden ikke at have det egentlige ejerskab over aktivet for at kunne indregne det i balancen⁸, dog vil det typisk være tilfældet.

I kommentarerne til ÅRL § 33 er det anført, at såfremt der erhverves rettigheder, skal der ske aktivering. Endvidere må internt oparbejdede immaterielle rettigheder⁹ samt udviklingsprojekter også gerne aktiveres, såfremt alle sådanne rettigheder indregnes, når de kan måles pålideligt, jf. ÅRL § 13, stk. 1, nr. 7 om konsistens.

At indregningen skal ske konsistent er ligeledes i overensstemmelse med RVL 7, afsnit 25, som anfører, at såfremt en virksomhed aktiverer udviklingsomkostninger, skal denne praksis anvendes for alle udviklingsarbejder, der opfylder kriterierne for aktivering.

ÅRL indeholder ikke yderligere regulering af, hvornår der kan indregnes udviklingsomkostninger, som supplement kan RVL 7 anvendes til fortolkning.

I RVL 7, afsnit 12 er det anført, at forskningsomkostninger aldrig må aktiveres, idet det ikke er muligt at påvise en direkte sammenhæng mellem de afholdte omkostninger og den fremtidige indtjening.

For udviklingsomkostninger er det i afsnit 13 anført, at udviklingsomkostninger som hovedregel bør udgiftsføres i det regnskabsår, hvori de afholdes. Begrundelsen herfor er, at det skal være muligt at påvise en sammenhæng mellem afholdte omkostninger og den fremtidige indtjening for at aktivere udviklingsomkostninger, og det menes, at det vil være vanskeligt at vurdere størrelsen af den fremtidige indtjening.

⁸ Et eksempel, hvor virksomheden ikke har det egentlige ejerskab, er ved finansiel leasing.

⁹ Internt oparbejdede immaterielle rettigheder, der kan indregnes, vedrører patenter, koncessioner, varemærker og lignende rettigheder.

Denne hovedregel for ikke at aktivere udviklingsomkostninger er ikke i overensstemmelse med ÅRL. I udtalelsen vedrørende RVL 7 er det anført, at såfremt virksomheder hvor udviklingsomkostningerne opfylder kriterierne for aktivering i henhold til RVL 7, ligeledes vil være i overensstemmelse med ÅRL, såfremt de indregnes i balancen. Afsnit 13 må derfor betragtes som forældet og skal derfor ikke anvendes.

RVL 7, afsnit 14 kan derimod anvendes, idet den i overensstemmelse med ÅRL tillader aktivering af udviklingsomkostninger. Dette kræver dog, at det er muligt at påvise en sammenhæng mellem afholdte omkostninger og den fremtidige indtjening. RVL 7 afsnit 14 indeholder endvidere en række betingelser, som skal være opfyldt, for at der kan ske aktivering. Disse betingelser er følgende:

- produktet eller processen er klart defineret
- omkostninger, som kan henføres til produktet eller processen, kan identificeres særskilt
- produktets eller processens tekniske udnyttelsesmuligheder er påvist
- virksomhedens ledelse har tilkendegivet sin hensigt om at fremstille og markedsføre produktet eller benytte processen
- der er en tydelig indikation af eksistensen af enten et potentielt fremtidigt marked for produktet, eller af processens udnyttelsesmuligheder i virksomheden
- der eksisterer – eller der kan med rimelig sikkerhed forventes at blive tilvejebragt – tilstrækkelige ressourcer til såvel at fuldføre udviklingsarbejdet som til at markedsføre produktet eller udnytte processen

3.1.3 Måling af udviklingsomkostninger

Det er nu fastslået hvilke udviklingsomkostninger, der kan aktiveres. Regnskabsmæssigt er problemstillingen herefter måling af de indregnede aktiver.

ÅRL § 36 angiver at aktiver ved første indregning skal måles til kostpris¹⁰.

¹⁰ I ÅRL's bilag 1, D - 6 er kostprisen for et aktiv defineret som det beløb, der er ydet som vederlag for aktivet, uanset dette er anskaffet fra en ekstern part eller internt fremstillet.

ÅRL § 40 fastsætter hvilke omkostninger, der skal indeholdes i kostprisen:

”Alle omkostninger, der er foranlediget af anskaffelsen indtil det tidspunkt, hvor aktivet er klar til at blive taget i brug, eller som direkte kan henføres til det fremstillede aktiv.”

I kostprisen må dog kun indgå omkostninger, der afholdes fra og med det tidspunkt, hvor indregningskriterierne er opfyldt.

I bemærkningerne til ÅRL § 40 er det anført, at såfremt aktivet anskaffes fra tredje mand, anvendes beløbet på fakturaen eller lignende. Derimod er det sværere, når omkostningerne knytter sig til egen fremstilling af et aktiv, hvilket ofte gør sig gældende ved fremstilling af udviklingsprojekter. Her er det i bemærkningerne angivet, at alle direkte tilknyttede produktionsomkostninger skal medtages. Eksempelvis råvarer, hjælpematerialer og løn. Såfremt der er gået omkostninger til spild, må disse aldrig medtages i kostprisen, idet de ikke kan henføres til det fremstillede aktiv.

Betalte renter af kapital, der er lånt til at finansiere fremstillingen, kan i henhold til ÅRL § 40, 2. punktum, indgå i kostprisen.

Udover ovenstående er der krav om at indregne de omkostninger, der indirekte kan henføres til fremstillingen af det på gældende aktiv i kostprisen, jf. ÅRL § 82.

De indirekte omkostninger, også kaldet IPO (indirekte produktionsomkostninger), består af omkostninger vedrørende ledelse og drift samt vedligeholdelse af de aktiver, som generelt anvendes, eksempelvis gager, husleje, energiforbrug og afskrivninger.

Ved opgørelsen af IPO skal der skelnes mellem, om omkostningerne har været anvendt til forskning eller udvikling, idet omkostninger som direkte er medgået til forskning ikke må aktiveres, og derfor heller ikke skal indgå i fordelingen af de indirekte omkostninger. Når alle indirekte omkostninger er samlet, anvendes en relevant omkostningsdriver til fordeling af hvor stor en andel af de indirekte omkostninger, der skal medgå i kostprisen. Denne vil ved udviklingsprojekter normalt være udviklingsafdelingens direkte timeforbrug.

Ovenstående definition i henhold til ÅRL, af hvad der skal indregnes i kostprisen, er i overensstemmelse med RVL 7, afsnit 17. Heraf fremgår at alle medgåede direkte omkostninger

samt en rimelig del af de indirekte omkostninger, som kan henføres til udviklingsarbejdet, skal indgå i kostprisen. Endvidere er der nævnt følgende eksempler på, hvad sådanne omkostninger kan være:

- gager, løn og andre omkostninger til personale direkte beskæftiget med udviklingsarbejdet
- omkostninger til materialer og tjenesteydelser mv. anvendt direkte på udviklingsarbejdet
- en rimelig del af de omkostninger, der kun indirekte kan henføres til udviklingsarbejdet, herunder husleje, afskrivninger mv.

Måling efter første indregning skal ske iht. ÅRL §41, 42 og 43 vedrørende afskrivning, nedskrivning og opskrivning.

3.1.3.1 Afskrivning af aktiverede udviklingsprojekter

Der skal for alle immaterielle anlægsaktiver ske en systematisk afskrivning af enten kostprisen eller af genindvindingsværdien (det vil sige den nedskrevne værdi), idet sådanne aktiver har en begrænset brugstid, jf. ÅRL § 43. Det er i overensstemmelse med RVL 7, afsnit 19.

Beregningen af afskrivningerne skal først foretages efter færdiggørelsen af aktivet. Det betyder ikke, at aktivet skal anvendes i virksomheden, det skal bare være klar til at blive anvendt. Endvidere foretages beregningen under hensyntagen til den restværdi aktivet måtte have efter endt brugstid. I praksis vil immaterielle aktiver have en restværdi på DKK 0, idet de er svære at udskille, samt virksomhederne sjældent frasælger dem.

Afskrivningerne skal ske systematisk over brugstiden, hvilket betyder, at der skal tages stilling til brugstiden. I RVL 7 er det nævnt, at brugstiden er den forventede periode, hvori det udviklede produkt sælges eller processen udnyttes. Afskrivningerne kan enten være lineære, proportionale, stigende eller faldende, alt efter hvorledes brugstiden vurderes, hvorved der opnås korrekt periodisering af omkostningerne over aktivets brugstid.

I ÅRL er der krav om, at afskrivningsperioden aldrig må overstige 20 år. I RVL 7 er der ikke et krav om afskrivningsperiodens længde.

3.1.3.2 Nedskrivning af aktiverede udviklingsprojekter

I henhold til ÅRL § 42 skal aktiver, som ikke løbende reguleres til dagsværdi¹¹, nedskrives til en lavere genindvindingsværdi, som afspejler en konkret opstået værdiforringelse. Genindvindingsværdien¹² for et sådant aktiv er den højeste værdi af kapitalværdien¹³ og salgsværdien¹⁴ (fratrasket forventede omkostninger ved et salg).

I RVL 7 er der ligeledes krav til nedskrivning for henholdsvis igangværende og afsluttede udviklingsarbejder.

For de igangværende udviklingsarbejder er der krav om hvert år ved statusdagen at vurdere om de aktiverede omkostninger, inklusiv de forventede yderligere omkostninger, der måtte komme frem til udviklingsarbejdets afslutning, overstiger den forventede indtjening af udviklingsarbejdet. Såfremt den forventede indtjening på udviklingsarbejdet ikke overstiger de samlede forventede omkostninger, skal det overskydende beløb nedskrives.

Der gælder de samme regler for afsluttede udviklingsarbejder. Disse skal også vurderes hvert år ved statusdagen. Her skal nedskrivning blot ske, såfremt det resterende aktiverede restbeløb overstiger den forventede fremtidige indtjening.

Selve nedskrivningen skal indregnes i resultatopgørelsen. Såfremt tidligere foretagne nedskrivninger skal tilbageføres, skal dette ligeledes ske i resultatopgørelsen. Ved en tilbageførelse af tidligere foretagne nedskrivninger må aktivet ikke overstige den værdi (med fradrag af afskrivninger), det ville have haft, såfremt der ikke havde været foretaget nedskrivninger.

Nedskrivningen i henhold til RVL 7 er i overensstemmelse med ÅRL's bestemmelser om nedskrivning til genindvindingsværdi. Der er i ÅRL ikke yderligere krav til, hvorledes den forventede fremtidige indtjening skal opgøres. Regnskabsaflægger er således henvist til IAS 36 vedrørende værdiforringelse af aktiver, såfremt der ønske yderligere information om nedskrivningsvurderinger. IAS 36 er kort gennemgået i afsnit 3.2.3.2.

¹¹ I ÅRL's bilag 1, D – 2 er dagsværdien for et aktiv det beløb, hvormed aktivet kan udveksles ved transaktioner mellem af hinanden uafhængige parter.

¹² Jf. ÅRL's bilag 1, D – 4.

¹³ I ÅRL's bilag 1, D - 5 er kapitalværdien for et aktiv defineret som den tilbagediskonterede værdi (nutidsværdien) af de fremtidige nettoindbetalinger, som aktivet på balancedagen forventes at indbringe ved fortsat benyttelse i den nuværende funktion.

¹⁴ I ÅRL's bilag 1, D – 8 er salgsværdien for et aktiv defineret som den pris, aktivet kan sælges til på balancedagen.

3.1.3.3 Opskrivning af aktiverede udviklingsprojekter

I henhold til ÅRL § 41 må der ikke ske opskrivning af immaterielle anlægsaktiver. Det må antages at være i overensstemmelse med RVL 7, idet der intet er nævnt om opskrivninger heri.

3.1.4 Oplysningskrav i regnskabet vedrørende udvikling

3.1.4.1 Anvendt regnskabspraksis

I afsnittet om anvendt regnskabspraksis skal der redegøres for de indregningsmetoder og målegrundlag, der er anvendt, jf. ÅRL § 53. Herunder hører ligeledes indregningsmetoder og målegrundlag for indirekte produktionsomkostninger, der er medregnet til kostprisen, jf. ÅRL § 87.

Endvidere skal det af redegørelsen fremgå efter hvilke metoder af- og nedskrivninger foretages. Herunder afskrivningsmetode, skøn over restværdien samt brugstiden. I bemærkningerne til ÅRL § 53 er der anført et særskilt afsnit om udviklingsaktiviteter:

- Kriterier for aktivering af udviklingsaktiviteter samt efterfølgende af- og nedskrivning.
- Ved aktivering og afskrivning oplyses om beregningen af kostpris (inkl. IPO) samt afskrivningsprocent eller –periode.

I RVL 7, afsnit 21 er der ligeledes krav til oplysninger om, hvorledes udviklingsomkostninger behandles. Kravene er i overensstemmelse med ÅRL's bestemmelser.

Såfremt afskrivningsperioden overstiger 5 år, skal dette oplyses og begrundes konkret og fyldestgørende. Det er ikke tilstrækkeligt at henvise til, at det giver et mere retvisende billede, at afskrivningerne foretages over mere end 5 år, idet der er krav om, at afskrivningen sker over den faktiske brugstid.

3.1.4.2 Note vedrørende anlægsaktiver

Der skal udarbejdes en note, som indeholder specifikke krav til oplysning af kostpris samt ned- og afskrivninger for immaterielle anlægsaktiver, jf. ÅRL § 57. Noten ("anlægsoversigten") skal udformes således:

- Kostprisen:
 - Kostprisen ved det foregående regnskabsårs slutning uden ned- og afskrivninger,
 - tilgang i årets løb,
 - afgang i årets løb,
 - overførsler i årets løb til andre poster og
 - den samlede kostpris på balancetidspunktet.
- Ned- og afskrivninger:
 - Ned- og afskrivninger ved det foregående regnskabsårs slutning,
 - årets nedskrivninger,
 - årets afskrivninger,
 - årets ned- og afskrivninger på afhændede og udrangerede aktiver,
 - årets tilbageførsler af tidligere års nedskrivninger samt tilbageførsel af de samlede af- og nedskrivninger på aktiver, der i året er afhændet eller udgået af driften, og
 - de samlede af- og nedskrivninger på balancetidspunktet.

3.1.4.3 Ledelsesberetningen

Udover de talmæssige informationer indeholder ÅRL også bestemmelse om et særskilt afsnit i ledelsesberetningen, som beskriver forsknings- og udviklingsaktiviteter i eller for virksomheden, jf. ÅRL § 99. Denne beskrivelse er relevant for bedømmelse af virksomhedens fremtidsudsigter, dog behøver beskrivelsen ikke at være angivet med beløbsstørrelser. Selve beskrivelsen er ikke nærmere reguleret. Det er således op til den enkelte ledelse at vurdere omfanget af information.

RVL 7, afsnit 22 er i overensstemmelse med ÅRL § 99. Der er dog angivet, hvorledes informationsværdien kan fremmes ved at give oplysning om størrelsen af de i året afholdte forsknings- og udviklingsomkostninger, samt hvorledes disse er opgjort.

Udviklingsomkostninger kan endvidere indeholde så væsentlige skøn, for eksempel i relation til vurdering af nedskrivningsbehov, at det kræver særskilt omtale i ledelsesberetningen jf. ÅRL § 77. Udviklingsomkostninger kan endvidere alt efter det enkelte konkrete tilfælde have effekt på en række øvrige elementer af ledelsesberetningen.

3.2 Regnskabsregulering i henhold til IAS 38

I modsætning til dansk regnskabsregulering eksisterer der for virksomheder, der aflægger årsrapport efter IFRS en regnskabsstandard vedrørende immaterielle anlægsaktiver, IAS 38. IAS 38 vedrører alle former for immaterielle anlægsaktiver, og kan bruges som fortolkningsgrundlag i det omfang, dansk regnskabsregulering ikke er fyldestgørende. I det efterfølgende vil eventuelle forskelle mellem IAS 38 og dansk regnskabsregulering blive gennemgået. Endvidere vil nedskrivningstest i henhold til IAS 36 kort blive omtalt.

3.2.1 Definition

IAS 38's definitionen af et aktiv er i overensstemmelse med ÅRL. IAS 38 indeholder endvidere i modsætning til ÅRL en definition af et immaterielt aktiv:

”Et immaterielt aktiv er et identificerbart ikke-monetært aktiv uden fysisk substans, som anvendes til produktion eller levering af varer eller tjenesteydelser, til udlejning til tredjepart eller til administrative formål.”

3.2.2 Indregning

Betingelserne for at indregne udviklingsprojekter i balancen er overordnet i overensstemmelse med ÅRL.

3.2.3 Måling

Som i ÅRL skal udviklingsprojekter i henhold til IAS 38 ved første indregning måles til kostpris. Kostprisen kan inkludere IPO om end kravene til indregning heraf er strammere end i dansk regnskabsregulering.

3.2.3.1 Afskrivning

IAS 38 skelner i relation til afskrivninger mellem to former for aktiver – aktiver med bestemt brugstid og aktiver med ubestemt brugstid.

Bestemmelserne for aktiver med bestemt brugstid er i overvejende grad i overensstemmelse med bestemmelserne i ÅRL. Der skal ske afskrivning over brugstiden, og afskrivningerne skal påbegyndes når aktivet er klar til at blive taget i brug. Afskrivningerne skal afspejle

le det mønster, hvorefter aktivets økonomiske fordele forbruges, og kan dette ikke fastsættes skal der anvendes lineære afskrivninger. Scrapværdien fastsættes til nul, medmindre det kan bekræftes at:

- aktivet efterfølgende kan sælges
- scrapværdien kan fastsættes pålideligt for salg af det pågældende aktiv samt
- det er sandsynligt, at et aktivt marked fortsat eksisterer på tidspunktet for salget af aktivet.

IAS 38 indeholder ikke som dansk regnskabsregulering en bestemmelse om, at afskrivningshorisonten ikke må overstige 20 år.

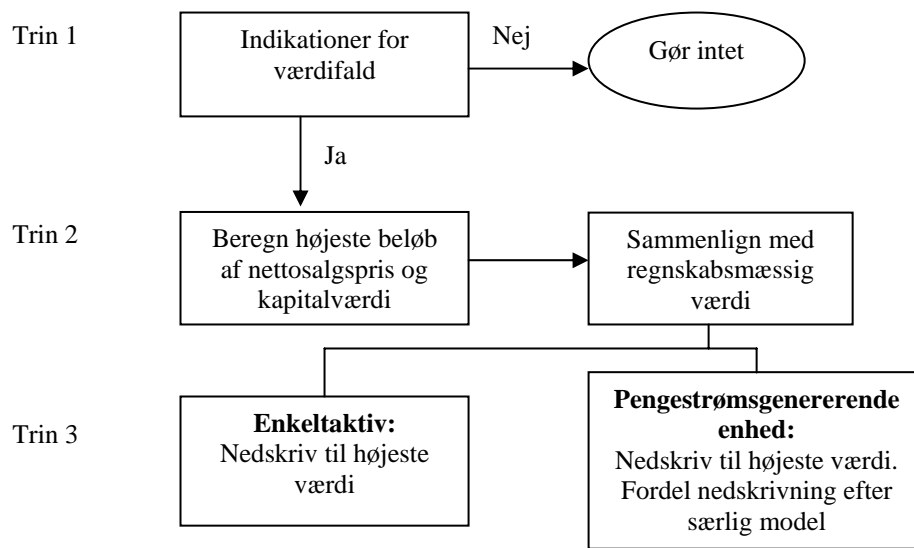
For aktiver med ubestemmelig brugstid, hermed menes aktiver, hvor der ud fra den nuværende viden ikke kan forudses nogen tidsmæssig begrænsning i nytten af aktivet, skal der ikke ske afskrivning. Aktivet skal dog undergå en årlig nedskrivningstest. I henhold til bemærkningerne fremgår det, at det er undtagelsen, at et aktiv ikke har en bestemmelig brugstid.

3.2.3.2 Nedskrivning

I henhold til IAS 38 skal der ske nedskrivning efter samme principper som i ÅRL. I modsætning til dansk regnskabsregulering indeholder de internationale regnskabsstandarder en standard, som specifikt vedrører værdiforringelse af aktiver - IAS 36. IAS 36 kan således anvendes til udfyldelse af den manglende danske regulering jævnfør ovenfor.

Trinene i en nedskrivningstest kan illustreres således:

Figur 3: Trin i en nedskrivningstest



Kilde: KPMG, dansk regnskabspraksis 2004

I trin 1 vurderes det, om der for aktivet eller en gruppe af aktiver, såfremt aktivet indgår i en pengestrømsgenerende enhed, er sket værdiforringelse. Såfremt der ikke vurderes at være sket værdiforringelse, foretages der ikke yderligere. Det skal dog nævnes, at vedrørende immaterielle aktiver hvor afskrivningsperioden overstiger 20 år, eller hvor aktivet endnu ikke er taget i brug, skal der foretages nedskrivningstest årligt.

Såfremt det er vurderet, at der er sket en værdiforringelse, skal nettosalgsprisen og kapitalværdien beregnes, og disse beløb skal sammenlignes med den regnskabsmæssige værdi, trin 2, i figur 3. Såfremt nettosalgsprisen og kapitalværdien er lavere end den regnskabsmæssige værdi, skal der ske nedskrivning, til den højeste værdi af nettosalgsprisen og kapitalværdien.

Nedskrivningen foretages i trin 3 og henføres enten til det enkelte aktiv eller den pengestrømsgenerende enhed.

Nedskrivningen skal indregnes i resultatopgørelsen, hvilket er i overensstemmelse med ÅRL. Såfremt nedskrivningen i henhold til IAS vedrører tilbageførsel af tidligere foretagne opskrivninger, skal reguleringen ske over egenkapitalen, jf. yderligere i afsnit 3.2.3.3 vedr. opskrivninger.

Nedskrivningen reducerer aktivets afskrivningsgrundlag, hvilket bevirker, at det resterende afskrivningsgrundlag skal fordeles systematisk over aktivets resterende brugstid.

3.2.3.3 Opskrivning

I modsætning til ÅRL kan der i henhold til IAS 38 foretages opskrivning, såfremt der findes et aktivt marked for det aktiv, som ønskes opskrevet. Opskrivningen skal føres direkte på egenkapitalen.

IAS 38 anfører, at det er usædvanligt, at der findes et aktivt marked. Dette betyder i praksis, at der ikke er væsentlig forskel over til ÅRL.

3.2.4 Oplysningskrav

Oplysningskravene i henhold til IAS 38 er stort set i overensstemmelse med kravene i ÅRL. I ÅRL er kravene opdelt i anvendt regnskabspraksis, noterne og ledelsens beretning, hvorimod kravene i IAS 38 er oplyst som krav til, at de skal oplyses i årsregnskabet, men ikke hvor de skal oplyses. Nedenstående vil derfor ikke blive opdelt i underafsnit, som det var tilfældet i afsnit 3.1.4, men blot blive omtalt overordnet.

Særligt for IAS 38 er, at immaterielle aktiver skal opdeles i to kategorier:

- Internt oparbejdede immaterielle aktiver og
- Andre immaterielle aktiver

De oplysninger, som i henhold til IAS 38 skal fremgå af årsregnskabet, kan sammendrages til følgende punkter¹⁵:

- Afskrivningsmetode.
- Brugstid eller afskrivningssats.
- En afstemning af den regnskabsmæssige værdi ved regnskabsårets begyndelse og slutning (anlægsnote). Der er intet krav om sammenligningstal.
- Afskrivningsperiode, der overstiger 20 år, skal begrundes.
- Immaterielle anlægsaktiver, der i sig selv er væsentlige for årsrapporten, skal beskrives, herunder med oplysninger om deres regnskabsmæssige værdi og resterende afskrivningsperiode.
- Den regnskabsmæssige værdi af immaterielle anlægsaktiver, der er pålagt begrænsning eller er pantsat.

¹⁵ KPMG – Dansk regnskabspraksis 2004

- Den beløbsmæssige størrelse af forpligtelser til anskaffelse af immaterielle anlægsaktiver.
- Hvis immaterielle anlægsaktiver indregnes til dagsværdi, skal der for hver kategori af immaterielle anlægsaktiver oplyses om:
 - Omvurderingens ikrafttrædelsestidspunkt
 - Den regnskabsmæssige værdi af omvurderede immaterielle aktiver
 - Den regnskabsmæssige værdi, som ville have været medtaget i årsrapporten, hvis det omvurderede immaterielle anlægsaktiv var indregnet til kostpris med fradrag af akkumulerede afskrivninger og nedskrivninger.
- Årsrapporten skal indeholde det samlede beløb af forsknings- og udviklingsomkostninger indregnet i regnskabsåret.

Udover ovenstående oplysninger, skal der gives yderligere oplysninger, såfremt der er foretaget nedskrivninger. Der skal være en beskrivelse af nedskrivningerne (med beløbsangivelser), og såfremt nedskrivningerne er væsentlige for regnskabet, skal der ligeledes ske omtale af, hvorledes beregningerne af genindvindingsværdien (nettosalgsværdien eller kapitalværdien) er foretaget.

3.3 Delkonklusion

Den regnskabsmæssige behandling af udviklingsomkostninger er reguleret i ÅRL, suppleret med RVL nr. 7 vedrørende forskning og udvikling. Udover den danske regnskabsregulering regulerer IAS 38 udviklingsomkostninger for de virksomheder, der anvender IFRS. IAS 38 er stort set i overensstemmelse med den danske regnskabsregulering.

Definitionen af udviklingsomkostninger er, at de for at kunne aktiveres skal være under virksomhedens kontrol, det forventes at fremtidige økonomiske fordele vil tilflyde virksomheden samt det er bestemt til vedvarende eje eller brug for virksomheden. Såfremt definitionerne ikke er opfyldt skal udviklingsomkostningerne indregnes direkte i resultatopgørelsen.

Udviklingsomkostninger skal indregnes i balancen, såfremt ÅRL's grundlæggende krav er opfyldt, aktivet skal være under virksomhedens kontrol, det er sandsynligt at fremtidige økonomiske fordele vil tilflyde virksomheden samt aktivets værdi kan måles pålideligt.

Når udviklingsomkostninger aktiveres skal de ved første indregning måles til kostpris. I kostprisen indgår omkostninger, som direkte kan henføres til anskaffelsen, samt omkostninger som indirekte kan henføres til fremstillingen af aktivet (indirekte produktionsomkostninger).

Ved den efterfølgende måling af aktivet skal der ske systematisk afskrivning over aktivets forventede brugstid, dog max 20 år. Endvidere skal aktiverede udviklingsomkostninger nedskrives til en eventuel lavere genindvindingsværdi. Kravene til hvorledes nedskrivningstesten skal foretages er reguleret i IAS 36. Af- og nedskrivninger skal indregnes i resultatopgørelsen. Der må ikke ske opskrivning af aktivet.

Regnskabsreguleringen indeholder endvidere bestemmelser omkring oplysninger i årsrapporten. I anvendt regnskabspraksis skal der redegøres for indregningsmetoder og målegrundlag, herunder hvilke metoder der anvendes ved af- og nedskrivninger. Såfremt afskrivningsperioden overstiger 5 år, skal dette oplyses og begrundes konkret. Der skal i regnskabet endvidere være en note, som oplyser om kostprisen samt ned- og afskrivninger. Endeligt skal ledelsen i et særskilt afsnit i ledelsesberetningen beskrive forsknings- og udviklingsomkostninger, samt omtale skøn såfremt de er væsentlige.

4. Generel gennemgang af revisionsprocessen

Ligesom det foregående afsnit vedrørende regnskabsmæssig behandling af udviklingsomkostninger, har dette afsnit til formål at danne grundlag for behandlingen af opgavens hovedproblem, revision af udviklingsomkostninger. Afsnittet gennemgår revisionsprocessen generelt, og det danner herefter grundlag for en dybdegående gennemgang af de særlige revisionsmæssige forhold, der relaterer sig til revision af udviklingsomkostninger. Gennemgangen af revisionsprocessen vil blive foretaget med udgangspunkt i RV 1¹⁶ og opbygget i følgende områder:

- Afgrænsning af ansvar mellem ledelse og revisor
- Accept af opgaven
 - Herunder informationsindsamling
- Planlægning
- Udførelse
- Afslutning og rapportering

Ovenstående opbygning er ikke helt i overensstemmelse med RV 1. RV 1 placerer informationsindsamlingen i planlægningsfasen. I denne gennemgang er informationsindsamlingen placeret i forbindelse med accept af opgaven, idet opgaveaccepten kræver et vist kendskab til opgavens omfang og karakter. Omfanget af informationsindsamlingen vil dog oftest blive udvidet i forbindelse med planlægningsfasen efter accept af opgaven. Dette betyder dog ikke, at informationsindsamlingen helt kan afvente opgaveaccepten.

4.1 Afgrænsning af ansvar mellem ledelse og revisor

Indledningsvist skal det gentages, at ledelsen har ansvaret for udarbejdelse af regnskabet, samt sørge for at dette er i overensstemmelse med lovgivning og vedtægter. Ledelsen skal derfor opbygge registreringssystemer, forretningsgange og et effektivt internt kontrolsystem, der kan danne grundlag for regnskabsaflæggelsen.

Revisor skal så gennemgå og vurdere, om de af ledelsen tilrettelagte registreringssystemer, interne kontrolsystemer og procedurer ved regnskabsaflæggelsen giver et pålideligt grundlag

¹⁶ Afsnit 4 gennemgår revisionsprocessen, og som følge heraf er dele af det efterfølgende direkte citat/uddrag af RV 1.

for udarbejdelsen af regnskabet. Såfremt revisor under revision konstaterer væsentlige mangler, skal dette påtales overfor ledelsen.

Revisor skal kontrollere, hvorvidt det udarbejdede regnskab opfylder lovgivningens og eventuelle vedtægters regnskabsbestemmelser. Herunder skal revisor vurdere den anvendte regnskabspraksis, de udøvede regnskabsmæssige skøn samt de af ledelsen afgivne oplysninger.

Revisor skal tilrettelægge og udføre revisionen med henblik på at kunne tage stilling til, om regnskabet indeholder væsentlige fejl og mangler.

En revision tilrettelagt og udført i overensstemmelse med god revisionskik giver ikke fuld sikkerhed for, at enhver væsentlig fejl og mangel i regnskabet opdages.

4.2 Accept af opgaven

Enhver revisionsopgave begynder med at revisor accepterer at påtage sig opgaven. Denne opgaveaccept består af revisors vurdering af revisors uafhængighed, ressourcer og faglige kompetence. Endvidere skal revisor kontakte en eventuel tidligere revisor.

Uafhængighed

Revisor skal vurdere, hvorvidt der kan opstå tvivl om revisors uafhængighed. Det betyder, at revisor skal sikre sig, at der ikke eksisterer omstændigheder, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, jf. afsnit 2.2.2.

Ressourcer

Endvidere skal revisor vurdere, om revisor besidder tilstrækkelige ressourcer til at påtage sig opgaven. Herunder skal det vurderes, hvorvidt der er medarbejdere til at påtage sig opgaven indenfor den foreliggende tidsplan.

Faglig kompetence

Endelig skal revisor vurdere, om revisor besidder de nødvendige faglige kompetencer til at påtage sig opgaven. Såfremt der gælder særlige lovkrav for revisionsopgaven, skal revisor ligeledes vurdere, hvorvidt revisor har tilstrækkelig kendskab hertil.

Kontakt til tidligere revisor

Såfremt revisor på baggrund af ovenstående er villig til at acceptere opgaven, skal revisor jf. LSRR § 10, stk. 1, 3. pkt. tage kontakt til en eventuel tidligere revisor med henblik på at få oplyst årsagen til dennes fratræden. Ved denne henvendelse kan revisor få oplysninger, som påvirker accepten af opgaven, eller den videre planlægning og gennemførelse af revisionen.

4.3 Informationsindsamling

For at revisor kan foretage ovenstående accept, skal revisor have kendskab til klienten og opgaven. Dette kendskab opnår revisor via informationsindsamlingen. Informationsindsamlingen kan opdeles i følgende delelementer:

Virksomhedsbeskrivelse: Informationer om virksomhedens ejerforhold, organisation, driftsmæssige og finansielle forhold, registreringsystemer m.v.

Anvendelse af IT: Overordnet gennemgang af virksomhedens økonomisystemer samt IT-anvendelsen, for at vurdere om systemer og procedurer kan forventes at identificere, registrere, behandle og rapportere regnskabsmæssige data rettidigt og pålideligt.

Generelt kontrolmiljø: Vurdering af det generelle kontrolmiljø. Dette kan ske med udgangspunkt i COSO-rapportens¹⁷ definition af det generelle kontrolmiljøes sammensætning. Kontrolmiljøet opdeles heri i fire underpunkter:

- Virksomhedens risikovurdering (ledelsens vurdering af de typer risici som virksomheden er udsat for),
- Kontrolaktiviteter (virksomhedens politikker og procedurer for at de af ledelsen udarbejdede direktiver følges)
- Information og kommunikation (system hvor væsentlig information identificeres, behandles og kommunikeres i en form og så betids, at ledelsen og medarbejderne hver især har mulighed for at udfylde sit ansvar) samt

¹⁷ Internal Control – Integrated framework forfattet af Coopers & Lybrand og sponsoreret af The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission i 1992.

- Overvågning (der skal være overvågning af det interne kontrolsystem med det formål at kontrollere, at kvaliteten af systemerne opretholdes).

Detail kontrolmiljø: Gennemgang af virksomhedens væsentligste interne kontroller for at vurdere om forretningsgangene er pålidelige, herunder om der er funktionsadskillelse.

Økonomisk udvikling: Regnskabsanalyse, til belysning af udviklingen.

Risikoanalyse: Revisors vurdering af hvilke risici der er forbundet med at drive virksomheden, herunder revisors vurdering af ledelsens indstilling til regnskabsmæssige og forretningsmæssige risici.

De regnskabsmæssige risici er knyttet til regskabsposter og revisionsmål, hvorimod de forretningsmæssige risici ikke knytter sig til enkelte regskabsposter og revisionsmål. De forretningsmæssige risici hænger derimod sammen med selve driften af virksomheden, samt dens overlevelse på kort og lang sigt.

Omfanget af informationsindsamlingen afhænger af revisors forudgående kendskab til opgaven og kunden. Såfremt det er en eksisterende kunde, vil informationsindsamlingen alene bestå i en ajourføring af tidligere års informationsindsamling.

4.4 Planlægning

Efter accept af opgaven skal revisor på grundlag af informationsindsamlingen planlægge revisionen for at sikre revisionens kvalitet og effektivitet.

Planlægningen skal i henhold til RV 1 tage udgangspunkt i:

- Væsentlighed
- Risiko

Revisionen skal endvidere være tilrettelagt således, at der opnås overbevisning omkring de relevante:

- Revisionsmål

Tilrettelæggelsen af revisionen skal omfatte vurdering og valg af:

- Revisionsmetoder
 - Substansrevision
 - Systemrevision
- Former for revisionsbevis

Planlægningsfasen opsummeres og konkluderes i:

- Valg af revisionsstrategi og dokumentation af planlægningen

4.4.1 Væsentlighed

Planlægningen tager udgangspunkt i væsentlighed. Hvorvidt et forhold er væsentligt skal vurderes ud fra hvilke forhold, der forventes at påvirke regnskabsbrugernes bedømmelse af regnskabet.

Problemstillingen for revisor er, at revisor ikke har kendskab til regnskabsbrugerne, og hvad de anser for væsentligt. Det er således nødvendigt for revisor at fastlægge et niveau for, hvad regnskabsbrugerne anser for væsentligt. På baggrund heraf kan revisor tilrettelægge revisionen mod de områder, hvor der er risiko for fejl af væsentlig betydning for regnskabsbrugerne. Herved sikres det, at revisor ikke retter revisionen mod områder, der ikke har væsentlig betydning for regnskabsbrugerne.

Konkret anvender revisor et såkaldt væsentlighedsniveau i relation til at vurdere, hvad der er væsentligt for regnskabsbrugerne. Væsentlighedsniveauet fastlægges ud fra regnskabet som helhed. Der tages udgangspunktet i de hovedtal, som regnskabsbrugerne oftest har fokus på i deres beslutningsovervejelser – aktivitet, indtjeningsevne og soliditet. Der foreligger ikke en model til fastlæggelse af væsentlighedsniveauet. I praksis anvendes ofte følgende kvantitative kriterier¹⁸ til indikation af et væsentlighedsniveau:

| | |
|-------------------|-----------|
| Omsætning | 0,5% - 1% |
| Resultat før skat | 5% - 10% |
| Aktivmassen | 0,5% - 1% |
| Egenkapitalen | 1% - 2% |

¹⁸ De kvantitative kriterier er anvendt fra Blåt notat udgivet af FSR i august 1996 vedrørende væsentlighed.

Revisor skal dog altid fortage en individuel vurdering af væsentlighedsniveauet, de kvantitative kriterier er alene vejledende. Revisor skal endvidere dokumentere og begrunde sit valg af væsentlighedsniveau.

Når revisor har fastsat det samlede væsentlighedsniveau, fordeles det på regnskabet enkelte dele. Ved denne proces henses der ligeledes til risikoen, idet revisionens hovedvægt skal lægges på de poster, hvor risikoen for væsentlige fejl er størst.

Udover at revisor skal vurdere væsentlighed ud fra regnskabstallene, skal revisor også vurdere centrale interne kontroller, og om forretningsgangene fungerer tilfredsstillende. Endvidere skal revisor sikre sig, at regnskabet indeholder alle lovkrævede oplysninger, og ved vurderingen heraf anvendes væsentlighedskriteriet ikke.

Væsentlighedsniveauet er således udtryk for den mængde fejl, mangler eller usikkerheder, der kan accepteres i et regnskab, uden revisor skal tage forbehold.

Såfremt revisor konstaterer fejl eller mangler, skal disse som udgangspunkt korrigeres. Væsentlighedsniveauet kan således henføres til at håndtere usikkerheder. Usikkerheden kan opdeles i to tilfælde. For det første i form af usikkerhed omkring regnskabsmæssige skøn og forventninger til fremtiden. Og for det andet i form af usikkerhed som følge af at revisionen udføres ved anvendelse af stikprøver.

Det væsentlighedsniveau som danner baggrund for påtegningen af regnskabet, skal være baseret på de endelige regnskabstal. De endelige regnskabstal foreligger først ved afslutningen af revisionen, hvorfor der i forbindelse med revisionsplanlægningen skal fastsættes et foreløbigt væsentlighedsniveau. Det foreløbige væsentlighedsniveau fastsættes på baggrund af tal fra foregående regnskabsår samt årets budgetter.

I løbet af revisionen eller når de endelige regnskabstal foreligger, kan det foreløbige væsentlighedsniveau vise sig ikke at være anvendeligt. Revisor skal således tilpasse sin revision, således hele revisionen har været udført med et væsentlighedsniveau, som minimum svarer til det endelige væsentlighedsniveau.

4.4.2 Risiko

Revisionen koncentrerer sig som nævnt på de poster i regnskabet og de dele af registreringssystemerne, inden for hvilke risikoen for væsentlige fejl er størst. Denne risiko betegnes revisionsrisikoen.

Revisionsrisikoen (RR) udtrykker risikoen for at revisor afgiver en forkert revisionspåtegning. Revisionspåtegningen kan være forkert i to tilfælde:

1. At revisor afgiver en ikke-modificeret påtegning på et regnskab, hvori der er væsentlige fejl eller mangler.
2. At revisor afgiver en modificeret påtegning på et regnskab, hvor regnskabet ikke indeholder fejl eller mangler.

Risikoen for at afgive en forkert modificeret påtegning er begrænset, idet revisor skal have identificeret et konkret forhold, som har bevirket, at der skal tages enten forbehold eller afgives supplerende oplysninger.

Revisionsrisikoen består af følgende:

| | |
|-------------------------|---|
| Iboende risiko (IR): | Risikoen for at fejl opstår. |
| Kontrol-risiko (KR): | Risikoen for at fejl ikke opdages og rettes af virksomheden. |
| Relative risiko: | $IR \times KR = \text{Relative risiko}$. Risikoen for fejl i det materiale som revisor bliver forelagt til revision. |
| Opdagelses-risiko (OR): | Risikoen for at revisor ikke opdager fejlen, enten ved regnskabsanalytisk revision (RAR) eller ved detailrevision (DR). $OR = RAR \times DR$ |

Revisionsrisikoen kan forklares med følgende formel: $RR = IR \times KR \times OR$. Revisors opgave er så at mindske revisionsrisikoen til et acceptabelt lavt niveau ved at påvirke opdagelsesrisikoen.

Revisionsindsatsen skal således koncentrerer sig om de regnskabsposter/dele af registreringssystemet, hvor den relative risiko er størst. Revisor skal således for de enkelte regnskabspos-

ster/dele af registreringssystemerne foretage en vurdering af henholdsvis den iboende risiko og kontrolrisikoen, og på baggrund heraf foretage en samlet risikovurdering til brug for planlægningen af revisionsindsatsen.

4.4.3 Revisionsmål

Revisor skal som tidligere nævnt vurdere risikoen for, at der forekommer væsentlige fejl i regnskabet. RV 1 oplister de forhold, som revisor skal opnå en begrundet overbevisning om i forbindelse med revisionen af de enkelte regnskabsposter. Disse forhold benævnes revisionsmål og består af følgende:

| | |
|----------------------|--|
| Tilstedeværelse (T): | At de i regnskabet anførte aktiver og forpligtelser eksisterer på balancedagen, samt at de i resultatopgørelsen angivne transaktioner har fundet sted. |
| Ejendomsret (E): | Vedrører den juridiske ret og gyldighed af de i balancen opførte aktiver og forpligtelser. |
| Værdiansættelse (V): | At de i regnskabet anførte beløb er i overensstemmelse med den valgte regnskabspraksis. |
| Fuldstændighed (F): | At alle transaktioner, aktiver og forpligtelser som bør fremgå af regnskabet, også er indeholdt heri. |
| Periodisering (Pe): | At bogførte indtægter og udgifter kan henføres til den angivne regnskabsperiode. |
| Præsentation (Pr): | At transaktioner og regnskabsposter er korrekt kategoriseret i regnskabet. |

Den ovenfor nævnte risikovurdering skal således foretages for de enkelte revisionsmål i relation til de enkelte regnskabsposter.

4.4.4 Revisionsmetoder

Efter have foretaget en vurdering af væsentlighed og risiko skal revisor fastlægge hvilke metoder, der skal anvendes med henblik på at opnå en begrundet overbevisning om de enkelte revisionsmål for de enkelte regnskabsposter. Metoderne til revision kan opdeles i:

Systemrevision: Efterprøvelse af om de interne kontroller har fungeret tilfredsstillende i hele regnskabsperioden.

Substansrevision: Retter sig mod enkeltposter eller udsagn i regnskabet, og revisor skal blive overbevist om, at transaktionerne er bogført korrekt.

Substansrevision kan underopdeles i:

Regnskabsanalytisk revision: Der foretages beregninger med henblik på at sandsynliggøre regnskabsposter eller bogførte beløb. Såfremt der er væsentlige afvigelser skal disse analyseres og årsagsforklares.

Detailrevision: Der indhentes dokumentation, som bekræfter eller underbygger rigtigheden af posterne i årsregnskabet.

Revisionen skal gennemføres som en kombination af system- og substansrevision. Revisionen kan ikke udelukkende gennemføres ved systemrevision.

4.4.5 Former for revisionsbeviser

Udover at vælge mellem system og substansrevision skal revisor også fastlægge, hvorledes tilstrækkeligt revisionsbevis opnås. Der eksisterer en række forskellige former for revisionsbevis:

- Forespørgsler
- Indhentning af bekræftelser
- Fysisk kontrol
- Efterregning
- Efterprøvning af regnskabsmæssige skøn

- Afstemninger
- Stikprøvevis kontrol af bilag
- Gennemgang af skriftlige aftaler
- Observationer

De enkelte former har forskellig styrke, ligesom de ikke altid er lige anvendelige. Revisor skal således foretage et valg blandt disse i relation til de enkelte revisionsområder og -mål.

4.4.6 Valg af revisionsstrategi og dokumentation af planlægningen

På baggrund af informationsindsamlingen samt væsentligheds- og risikovurderinger skal revisor vælge den revisionsstrategi, der mest hensigtsmæssigt afdækker risikoen for, at regnskabet indeholder væsentlige fejl.

Revisionsstrategien indeholder omfanget, arten samt den tidsmæssige placering af revisionen. Revisor skal således som led i revisionsstrategien vælge mellem system- og substansrevision (eller en kombination heraf) samt fastlægge den form for revisionsbevis, som ønskes anvendt. Revisionsstrategien udarbejdes for hver enkelt revisionsområde.

Omfanget, af hvilke revisionsområder revisor anser for væsentlige og risikofyldte, vil ske ud fra en prioritering af de enkelte områder. Prioriteringen sker på baggrund af, hvilke forhold regnskabsbrugerne antages at vurdere væsentlige. Det betyder, at hovedvægten koncentrerer sig om områder med både høj risiko og høj væsentlighed, og dernæst på områder med høj væsentlighed og lav risiko, osv.

| | | Risiko | |
|--------------|-----|--------|-----|
| | | Høj | Lav |
| Væsentlighed | Høj | 1 | 2 |
| | Lav | 3 | 4 |

På baggrund af de fastlagte revisionsstrategier udarbejder revisor en revisionsplan for de enkelte revisionsområder indeholdende en revisionsinstruks. Revisionsinstruksen indeholder konkrete anvisninger på, hvorledes revisionen skal udføres, hvornår den skal udføres, og af hvem.

Som afslutning på planlægningsfasen skal revisor udarbejde et planlægningsnotat, som indeholder beskrivelse af og begrundelse for:

- Valg af væsentlighedsvurdering
- Identificerede risici
- Valgte revisionsstrategier
- Revisionens tidsmæssige forløb
- Planlagt bemanning

4.5 Udførelse

På baggrund af de i planlægningsfasen udarbejdede revisionsinstrukser udfører revisor revisionen. Såfremt revisor under revisionen konstaterer forhold, som ikke svarer til det i planlægningsfasen forventede, justeres revisionsstrategien.

Selve revisionen består som tidligere nævnt af system- og substansrevision, og bliver udført på baggrund af stikprøver. Formålet med stikprøverne er:

- at kontrollere om registrerings- og kontrolsystemerne fungerer som forudsat
- at kontrollere om der er overensstemmelse mellem dokumentation og bogføring

Antallet af stikprøver indenfor hvert revisionsområde fastsættes af revisor ud fra en vurdering af væsentlighed og risiko.

Systemrevision udføres typisk i løbet af regnskabsåret, hvorimod substansrevisionen især udføres i forbindelse med statusrevisionen (efter regnskabsårets udløb).

Revisor skal jf. RS 230 dokumentere arbejdshandlingerne ved udførelsen af revisionen. Selve dokumentationen kan bestå af revisors egne arbejds papirer eller af modtagne dokumenter/arbejds papirer fra virksomheden. Arbejds papirerne skal dokumentere arten, omfanget samt resultatet af det udførte arbejde. Endvidere skal det fremgå af arbejds papirerne, hvornår arbejdet er udført og af hvem. Arbejds papirerne skal være så fyldestgørende, at en tredje mand med de fornødne kvalifikationer kan forstå dem.

Udover ovenstående dokumentation er det god revisionsskik at indhente en udtalelse fra ledelsen (ledelsens regnskabserklæring), jf. RS 580. Udtalelsen er en skriftlig bekræftelse fra

selskabets direktører eller virksomhedens ansvarlige ledere, og vil præcisere ledelsens ansvar for regnskabet. Udtalelsen kan ikke erstatte andre sædvanlige revisionshandlinger vedrørende det enkelte område. I bilag 1 er der angivet et eksempel på ledelsens erklæring.

4.6 Afslutning og rapportering

På baggrund af den udførte revision skal revisor gennemgå og vurdere, om revisionen er foretaget i overensstemmelse med det planlagte. Endvidere skal revisor vurdere, om der er væsentlige forhold, som gør at der enten skal udføres yderligere revisionshandlinger, eller om der skal gives oplysninger til enten regnskabsbrugerne (via revisionspåtegningen) eller til ledelsen (via protokollen).

Revisor skal udarbejde et konkluderende notat til internt brug, som dokumentation for den udførte revision og konklusionen herpå. I dette notat skal de overordnede konklusioner samt væsentlige delkonklusioner om enkeltposter i regnskabet fremgå.

Efterfølgende udarbejder revisor materiale til eksternt brug:

Management Letter: Revisors kommunikation med direktionen, funktionschefer eller lignende.

Her har revisor mulighed for at lave uddybende bemærkninger eller forslag til forbedringer. Det benyttes hovedsageligt indenfor områderne: gennemgang af forretningsgange, interne kontroller samt IT-revision.

Revisionsprotokol: Revisors kommunikation til den øverste ledelse – bestyrelsen. Jf. yderligere i afsnit 4.6.1.

Revisionspåtegning: Revisors kommunikation til regnskabsbrugerne. Jf. yderligere i afsnit 4.6.2.

4.6.1 Revisionsprotokollen

I henhold til LSRR § 10, stk. 4 og ErklBek § 22 skal revisor ved udførelse af revision føre en revisionsprotokol. Dette er i overensstemmelse med RS 265 – revisionsprotokollen.

RS 265 – revisionsprotokollen er en dansk revisionsstandard, idet Danmark er et af de få lande, hvor der er særskilte bestemmelser om udarbejdelse af revisionsprotokol. RS 265 skal anvendes i sammenhæng med RS 260 – kommunikation af revisionsmæssige forhold til virksomhedens øverste ledelse.

Revisionsprotokollen udarbejdes til brug for virksomhedens øverste ledelse. Virksomhedens øverste ledelse (bestyrelsen og direktionen) skal underskrive revisionsprotokollaterne. Med deres underskrift bekræfter de, at de er bekendt med indholdet i revisionsprotokollaterne.

Revisor udarbejder fem typer revisionsprotokollater¹⁹:

- Tiltrædelsesprotokollat
- Protokollat i årets løb
- Protokollat til årsrapporten
- Fratrædelsesprotokollat
- Protokollater om afgivne rapporter eller erklæringer i forbindelse med rådgivning og assistance.

Tiltrædelsesprotokollat

Et tiltrædelsesprotokollat skal afgives af revisor, når revisor påtager sig revisionen af en årsrapport. Selve indholdet skal opfylde kravene i RS 210 – indhold af revisionsaftaler (aftalebrev). De væsentligste punkter, som normalt omtales i et tiltrædelsesprotokollat, er²⁰:

- Målet med revisionen af regnskabet
- Ledelsens ansvar for regnskabet
- Omfanget af revisionen, herunder henvisning til relevant lovgivning, bekendtgørelser mv. eller faglige organisationers udtalelser, som revisor skal overholde
- Formen for revisors rapportering af resultaterne af opgaven
- Det forhold, at revisionen udføres ved tests og andre iboende begrænsninger i revisionen, kombineret med iboende begrænsninger i ethvert regnskabs- og internt kontrolsystem, gør, at der er en uundgåelig risiko for, at selv væsentlig fejlinformation forbliver uopdaget

¹⁹ RS 265, afsnit 8.

²⁰ RS 210, afsnit 6

- Ubegrænset adgang til enhver form for registrering, dokumentation og anden udbedt information i forbindelse med revisionen

Protokollat i årets løb

Protokollater i årets løb udarbejdes såfremt revisionen af delområder påbegyndes inden statusrevisionen, og denne revision kan danne grundlag for revisionsmæssige konklusioner, eller såfremt der er udført revisionshandling, som ledelsen har interesse i.

I protokollater vedrørende revision i årets løb skal det fremgå, at revisionen udføres som led i revisionen af årsrapporten, og at revisionen først kan betragtes som afsluttet ved afgivelse af revisionspåtegning på årsrapporten²¹.

Protokollat til årsrapporten

Protokollater til årsrapporten skal foreligge inden den øverste ledelse godkender årsrapporten. Selve protokollatet skal indeholde følgende, iht. RS 265, afsnit 20:

- Overordnet resultat af det udførte revisionsarbejde, eventuelt ved gengivelse af den forventede konklusion i revisionspåtegningen. Forventes revisionspåtegningen afgivet med modifikationer, skal modifikationerne og den forventede konklusion gengives.
- Forhold af ledelsesmæssig interesse, herunder væsentlige regnskabsmæssige og revisionsmæssige forhold og revisors stillingtagen hertil, jf. i øvrigt afsnit 11 i RS 260 (denne er gengivet i bilag 2).
- Redegørelse for de udførte revisionsarbejder og konklusionerne herpå.
- Redegørelse for revisionen af et eventuelt koncernregnskab.
- Redegørelse for revisors kontrol af ledelsens overholdelse af selskabsretlige formalia, hvor dette er krævet i lovgivningen.
- Afgivelse af lovkrævede oplysninger og erklæringer.

Udover ovenstående skal der afgives oplysninger om, hvorvidt a) revisor opfylder de i lovgivningen indeholdte habilitetsbestemmelser, og b) revisor under sin revision har modtaget alle de oplysninger, der er anmodet om, jf. RS 265, afsnit 27.

Såfremt revisor har udsendt et Management Letter, skal dette omtales i protokollatet.

²¹ RS 265, afsnit 18.

Fratrædelsesprotokollat

Fratrædelsesprotokollat skal udarbejdes såfremt revisor ikke ønsker genvalg som revisor eller fratræder før udløbet af en valgperiode. Der skal eventuelt angives årsag til fratrædelsen.

Protokollater om afgivne rapporter eller erklæringer i forbindelse med rådgivning og assistance

Protokollater om rådgivning, assistance mv. skal udarbejdes, såfremt der er indgået en aftale mellem ledelsen og revisor om afgivelse af erklæringer eller rapporter. Arbejdet kan eventuelt omtales i protokollatet vedrørende årsrapporten, således at der ikke afgives et særskilt protokollat – dette skal vurderes i hvert enkelt tilfælde ud fra væsentlighed.

4.6.2 Revisionspåtegninger på reviderede regnskaber

Som det fremgår af ovenstående, afsluttes revisionen med revisors afgivelse af revisionspåtegning.

Selve opbygningen samt formuleringen af revisionspåtegningen på reviderede regnskaber er reguleret af RS 700, som er i overensstemmelse med kravene til opbygning af revisionspåtegningen i ErklBek. I bilag 3 er indsat et eksempel på en revisionspåtegning uden forbehold eller supplerende oplysninger.

Som det fremgår af bilag 3, er det angivet at revisionspåtegningen er til aktionærerne i ABC A/S. Dette er anført, idet der i henhold til RS 700 skal være angivet en passende adressat.

Herudover er der to andre væsentlige punkter at bemærke. For det første er det angivet at ”*Revisionen ikke har givet anledning til forbehold*”. Denne angivelse skal fremgå klart og tydeligt, såfremt der ikke er forbehold.

For det andet er det angivet, at det er selskabets ledelse, der har ansvaret for årsrapporten, samt at revisors ansvar er at udtrykke en konklusion om årsrapporten på grundlag af revisionen.

Såfremt der er taget forbehold eller afgivet supplerende oplysninger, benævnes påtegningen ”en modificeret påtegning”. Denne modificering skal ske i følgende tilfælde (RS 700, afsnit 29):

Forhold, der ikke påvirker revisors konklusion:

- a) Supplerende oplysninger

Forhold, der påvirker revisors konklusion:

- a) Konklusion med forbehold
- b) Konklusion afgives ikke
- c) Afkræftende konklusion

Hvis påtegningen er modificeret, skal modificeringen fremgå af et særskilt afsnit i revisionspåtegningen, enten med overskriften ”Forbehold” (mellem afsnittene ”Den udførte revision” og ”Konklusion”, jf. bilag 3) eller med overskriften ”Supplerende oplysninger” (efter afsnittet med ”Konklusion”, jf. bilag 3).

De tilfælde som bevirker, at revisor skal afgive supplerende oplysninger, er:

- Væsentlige going concern-problemer
- Væsentlig usikkerhed om fremtidige begivenheder
- Overtrædelse af bogføringsloven, herunder opbevaring af regnskabsmateriale
- Begrundet formodning om, at ledelsen kan ifalde ansvar
- Rette i / tilføje information til andre oplysninger i et dokument, der indeholder et revideret regnskab, og virksomheden nægter at foretage rettelsen

Selve beskrivelsen af den supplerende oplysning skal være så fyldestgørende, at regnskabsbruger forstår budskabet. Dog skal den supplerende oplysning ikke gengives såfremt den er udtrykt fyldestgørende andet sted i regnskabet. I dette tilfælde skal der blot ske henvisning til omtalen i regnskabet.

Revisor skal tage forbehold, såfremt et af følgende forhold optræder, og virkningen af forholdet efter revisors opfattelse har eller kunne få en væsentlig effekt på regnskabet²²:

- Der er begrænsninger i omfanget af revisors arbejde
- Der er uenighed med ledelsen om den anvendte regnskabspraksis, eller tilstrækkeligheden af regnskabets informationer

²² RS 700, afsnit 36

Når et af ovenstående forbehold gør sig gældende i revisionspåtegningen, skal punktet ”Revisionen har ikke givet anledning til forbehold” slettes, jf. bilag 3. Derudover skal afsnittet i ”Den udførte revision” samt ”Konklusion” tilpasses således, at det tager højde for forbeholdet.

4.7 Delkonklusion

Den generelle gennemgang af revisionsprocessen er foretaget med udgangspunkt i RV 1.

Indledningsvis afgrænses ansvaret mellem ledelsen og revisor. Det er ledelsen, der har ansvaret for udarbejdelse af regnskabet, og revisor skal tilrettelægge og udføre revision med henblik på at kunne tage stilling til, om regnskabet indeholder væsentlige fejl og mangler.

Inden revisor påtager sig en revisionsopgave, skal revisor acceptere opgaven. Accepten består i, at revisor skal vurdere uafhængighed, ressourcer og faglig kompetence, samt kontakte en eventuel tidligere revisor.

For at kunne foretage denne opgaveaccept, skal revisor have kendskab til klienten og opgaven, via informationsindsamlingen. Informationsindsamlingen kan opdeles i virksomhedsbeskrivelse, virksomhedens anvendelse af IT, vurdering af det generelle kontrolmiljø, gennemgang af virksomhedens detail kontrolmiljø, virksomhedens økonomiske udvikling samt vurdering af risici der er forbundet med at drive virksomheden.

Når revisor har accepteret opgaven, skal revisor planlægge revisionen. Planlægningen tager udgangspunkt i væsentlighed og risiko. Revisor skal således koncentrere revisionen om de poster i regnskabet og de dele af registreringssystemerne, indenfor hvilke risikoen for væsentlige fejl er størst. Endvidere skal revisionen være tilrettelagt således, at der opnås overbevisning omkring relevante revisionsmål ved revisionen af de enkelte regnskabsposter. Revisionsmålene er: tilstedeværelse, ejendomsret, værdiansættelse, fuldstændighed, periodisering og præsentation.

Metoderne til at foretage revisionen kan opdeles i systemrevision og substansrevision. Substansrevision kan underopdeles i regnskabsanalytisk revision og detailrevision. Revisor skal, med baggrund i en vurdering af hvorledes der mest effektivt opnås tilstrækkeligt revisionsbevis, fastlægge, hvilke metoder der skal anvendes. Ovenstående sammenfattes i en revisionsstrategi.

På baggrund af revisionsstrategien udarbejder revisor en revisionsplan indeholdende en revisionsinstruks på de enkelte revisionsområder.

Som afslutning på planlægningen skal revisor udarbejde et planlægningsnotat, som indeholder beskrivelse af og begrundelse for de valg revisor har truffet ved planlægningen af opgaven.

Revisor udfører revisionen på baggrund af revisionsinstrukserne. Endvidere skal revisor dokumentere det udførte arbejde, samt indhente en udtalelse fra ledelsen.

Afslutningsvist skal revisor gennemgå og vurdere om revisionen er foretaget i overensstemmelse med det planlagte og eventuelle nødvendige ændringer af den planlagte revision er foretaget. Revisor skal til internt brug udarbejde et konkluderende notat, som dokumentation for den udførte revision og konklusionen herpå. Til eksternt brug skal revisor udarbejde revisionsprotokollat samt afgive en revisionspåtegning. Endvidere kan revisor også udarbejde management letter.

DEL 2 – Revision af udviklingsomkostninger i praksis

Opgavens del 2 besvarer, hvorledes udviklingsomkostninger i årsrapporten revideres, herunder hvilke særlige forhold der gør sig gældende for revision af udviklingsomkostninger. Gennemgangen består af følgende steps:

- Accept af revisionsopgaven
- Informationsindsamling
- Vurdering af:
 - Væsentlighed
 - Risiko
- Planlægning, herunder fastlæggelse af revisionsstrategi og –plan
- Udførelse af revisionen, herunder revisionsinstruks
- Rapportering

5. Accept af revisionsopgaven i relation til udviklingsomkostninger

5.1 Uafhængighed

Generelt gælder der ikke særlige regler for revisors uafhængighed i relation til udviklingsomkostninger, idet revisor skal være uafhængig i forhold til revisionen som helhed.

Revisorer for børsnoterede selskaber og øvrige virksomheder af særlig offentlig interesse skal være opmærksomme på, at LSRR § 11 stk. 2, 8a forbyder revisor at afgive en erklæring, hvis revisor har deltaget i bogføring eller lignende registreringer, som danner grundlaget for det forhold, der afgives erklæring om, eller har medvirket ved udarbejdelsen af det dokument erklæringen vedrører. Således må revisor ikke have assisteret for eksempel med udarbejdelse af nedskrivningstest af udviklingsomkostninger. Dette på trods af, at nedskrivningstest er et kompleks område, som virksomhedens ledelse ofte ønsker assistance til udførelse af.

Det skal således være forskellige revisorer, som reviderer og udfører assistancen. Den revisor, som inden for de seneste 2 år har udført for eksempel assistance i form af udarbejdelse af nedskrivningstest, kan således ikke påtage sig revisionsopgaven for den pågældende virksomhed.

5.2 Faglig kompetence og ressourcer

Som det fremgår af beskrivelsen af den regnskabsmæssige behandling af udviklingsomkostninger, er området relativt komplekst. For det første er udviklingsomkostninger sammensat af en række omkostningstyper. For eksempel løn, materialer og indirekte produktionsomkostninger. Det er således en række del-systemer, som genererer datagrundlaget for indregning og måling af udviklingsomkostningerne.

For det andet er udviklingsomkostninger i høj grad påvirket af regnskabsmæssige skøn. Disse skøn omfatter vurdering af, hvorvidt kriterierne for aktivering er opfyldt, afskrivningshorisont, nedskrivningstest og indregning af indirekte produktionsomkostninger.

Grundet det komplekse område kræves der faglig kompetence fra revisor, herunder kendskab til revision af udviklingsomkostninger, eller som minimum ressourcer til at opnå kendskab hertil.

I større revisionsfirmaer kan der være specialafdelinger, som har særlig ekspertise indenfor udviklingstunge virksomheder. Medarbejdere fra sådanne afdelinger besidder evner og erfaring i relation til vurdering af væsentlige og risikofyldte områder, samt hvorledes disse områder bedst afdækkes revisionsmæssigt.

Niveauet for medarbejdere, som inddrages i revision af udviklingsomkostninger, kan variere alt efter hvilken type virksomhed, det vedrører. For virksomheder med udviklingsomkostninger i begrænset omfang kan revisionen udføres af en CMA-studerende eller anden medarbejder med en vis erfaring, idet området er mindre væsentligt. For udviklingstunge virksomheder skal en statsautoriseret revisor varetage en væsentlig del af revisionen af udviklingsomkostningerne. Revisionen kan dog godt udføres med assistance fra en CMA-studerende eller anden medarbejder med en vis erfaring. Ved accept af revisionsopgaven skal revisor således sikre sig, at tilstrækkelige ressourcer på de vurderede niveauer er til rådighed på de nødvendige tidspunkter.

5.3 Kontakt til tidligere revisor

Såfremt kunden er overtaget fra en anden revisor, skal revisor som nævnt tage kontakt til denne med henblik på at få oplyst årsagen til dennes fratræden. Med mindre fratrædelsen er begrundet i forhold omkring udviklingsomkostninger, er kontakten til tidligere revisor ikke specifikt relevant for revisionen af udviklingsomkostninger.

Et eksempel på, hvor kontakten til tidligere revisor er relevant i relation til revision af udviklingsomkostninger, kunne være, at tidligere revisor er blevet afsat af generalforsamlingen, som følge af den påtegning som tidligere revisor ville afgive. Påtegningen kunne for eksempel være modificeret på grund af uenighed med ledelsen omkring værdiansættelsen af aktiverede udviklingsomkostninger.

5.4 Delkonklusion

I forbindelse med accept af en revisionsopgave skal revisor vurdere uafhængighed, faglig kompetence, ressourcer samt kontakte en eventuel tidligere revisor.

I relation til udviklingsomkostninger skal revisor have særlig opmærksomhed på følgende:

- Revisorer som revidere børsnoterede selskaber og øvrige virksomheder af særlig offentlig interesse må ikke have ydet assistance for selskabet/virksomheden, herunder have assisteret med udarbejdelse af nedskrivningstest.
- Revisor skal have kendskab til at revidere udviklingsomkostninger, eller som minimum ressourcer til at opnå kendskab hertil, grundet udviklingsomkostninger er et komplekst område. Det er sammensat af en række forskellige omkostningstyper samt påvirket af betydende regnskabsmæssige skøn.
- Niveauet for en medarbejder, der inddrages i revision af udviklingsomkostninger, vil for udviklingstunge virksomheder være en statsautoriseret revisor, hvor det for virksomheder med udviklingsomkostninger i begrænset omfang kan være en CMA-studerende.

6. Informationsindsamling i relation til udviklingsomkostninger

Formålet med informationsindsamlingen er, at revisor skal danne et overblik over²³:

- Hvilke risici – forretningsmæssige og regnskabsmæssige – der er knyttet til udviklingsomkostningerne samt ledelsens holdning til disse risici samt vilje og evne til at styre og kontrollere disse.
- De økonomi- og IT-systemer samt væsentlige interne kontroller virksomheden har til rådighed med henblik på at identificere, registrere og behandle regnskabsmæssige data om udviklingsomkostninger på en pålidelig måde.

Nedenstående gennemgang vil, hvor det er relevant blive opdelt på baggrund af virksomhedens størrelse, idet der kan være stor forskel på informationsindsamlingen i mindre, mellemstore og større virksomheder.

6.1 Virksomhedsbeskrivelse

Som første led i informationsindsamlingen udarbejder revisor en virksomhedsbeskrivelse. Virksomhedsbeskrivelsen er en overordnet beskrivelse af virksomheden. Selve informationerne i beskrivelsen indsamles via møder med virksomhedens ledere, via internt udarbejdet materiale om virksomheden, via virksomhedens hjemmeside, via artikler skrevet om virksomheden m.v.

I den mindre virksomhed vil størstedelen af informationsindsamlingen ske via samtale med ledelsen, idet der sjældent foreligger beskrivelser på skrift. Hvorimod der i de større - og børsnoterede virksomheder normalt eksisterer skriftligt materiale.

I beskrivelsen skal fremgå, hvilken branche virksomheden tilhører, samt hvilke aktiviteter virksomheden udfører indenfor denne branche. Det vigtigt med en uddybende beskrivelse af branchen, således at revisor får kendskab hertil. Hvis det eksempelvis vedrører en virksomhed, som udvikler medicinal-produkter, er det ikke nok at revisor ved hvad medicin er, han skal også have kendskab til branchen for udvikling af medicinal-produkter, herunder medici-

²³ Punkterne er angivet af Jan S. Hansen i Inspi nr. 1 i 2001 – dog tilrettet denne opgave med henblik på udviklingsomkostninger i stedet for immaterielle aktiver.

nalprodukters livscyklus samt beskyttelse af viden og produkter. Beskrivelsen af branchen skal afslutningsvis anvendes til fastlæggelse af virksomhedens position i branchen, herunder særlige styrker og svagheder.

Ud fra ovenstående beskrivelse af branchen samt aktiviteterne kan revisor danne en forventning til resultatopgørelsens og balancens sammensætning, herunder hvorvidt der bør være/normalt er aktiveret udviklingsomkostninger. Endvidere skal revisor forholde sig kritisk til de udviklingsaktiviteter, som virksomheden udfører.

Virksomhedens mission, målsætning og strategi skal også angives. Dette anvender revisor i forbindelse med vurderingen af virksomhedens fremtidsudsigter, herunder om der er tilstrækkelige finansielle og tekniske ressourcer til at færdiggøre igangværende udviklingsprojekter.

Også virksomhedens ejerforhold klarlægges. I relation til udvikling og going concern kan ejernes og deres kapitalberedskab indikere sandsynligheden for finansiering af den fremtidige udvikling. Stærke investorer i form af pensionskasser og større fonde vil alt andet lige kunne bidrage mere rent finansieringsmæssigt, end en almindelig hovedanpartshaver.

Som bilag til selve virksomhedsbeskrivelsen kan der vedlægges et organisationsdiagram. Såfremt der ikke forefindes et sådant i virksomheden, kan revisor beskrive organisationsopbygningen. Dette gøres for at opnå kendskab til, om virksomheden har inddelt arbejdsområderne i afdelinger. I relation til udviklingsomkostninger kan organisationsopbygningen for eksempel indikere, hvorvidt forskning og udvikling er opdelt i 2 afdelinger, eller om der er øget risiko for sammenblanding af de 2 typer, idet de regnskabsmæssigt ikke skal behandles ens, men kan være svære at adskille for virksomheden.

Revisor skal også vurdere, om revisor har tillid til ledelsen. I de mindre og mellemstore virksomheder er det ofte i praksis kun én person, som leder virksomheden, hvorfor revisor hurtigt kan danne sig et indtryk af denne person. I de større virksomheder er der mange ledere, der er den øverste ledelse – bestyrelsen, der er direktøren/-erne og ikke mindst et antal afdelingsledere. Her kan det være svært for revisor at vurdere, om revisor har tillid til dem alle. Det vigtigste er dog, at revisor vurderer, hvorvidt revisor har tillid til de personer, som er ansvarlige for elementer i regnskabsgrundlaget. I relation til udviklingsomkostninger vil det specifikt bestå i en vurdering af for eksempel en udviklingschef. Såfremt revisor vurderer, at revisor

ikke kan have denne tillid, skal der i forbindelse med planlægningen og udførelsen af revisionen tages højde herfor.

Ovenstående beskriver virksomhedens interne forhold. Herudover skal revisor også opnå kendskab til de eksterne forhold. Revisor skal opnå forståelse af, hvorvidt virksomheden er afhængig af én eller få store kunder eller leverandører, samt om hvorledes forholdet er til de andre konkurrenter indenfor branchen. Dette skyldes at revisor senere i revisionsforløbet skal vurdere, om virksomheden er going concern.

6.2 Anvendelse af IT

Som led i informationsindsamlingen skal revisor vurdere virksomhedens IT-anvendelse. Såfremt virksomheden anvender IT, skal der efterfølgende foretages IT-revision. IT-revision er en proces i tre step, hvor første step skal udføres under informationsindsamlingen.

Det, revisor skal konkludere i første step, er, om IT-anvendelsen er væsentlig og/eller risikofyldt. Dette gøres ud fra²⁴:

- om virksomheden kan risikere væsentlige økonomiske tab ved reduktion eller bortfald af virksomhedens IT-kapacitet
- om ødelæggelse af elektronisk registrerede data kan medføre, at regnskaber ikke kan aflægges og/eller ikke kan revideres
- om virksomhedens IT-anvendelse kan medføre åbenbare fejl, mangler eller usikkerheder i regnskaber

Punkterne skal udelukkende vurderes på baggrund af den iboende risiko, hvorfor der ikke skelnes til om der er interne kontroller.

I dag er mange virksomheder afhængige af IT-systemerne, hvorfor driften ofte ikke kan fortsættes, såfremt der ikke er adgang til IT-kapacitet. Dette betyder ud fra første punkt, at virksomheden kan have problemer med going concern. Endvidere anvender størstedelen af alle virksomheder IT-bogføring, hvorfor de skal opfylde det tredje punkt.

²⁴ RV 14, afsnit 2.3.

Såfremt revisor vurderer, at IT-anvendelsen er væsentlig eller risikofyldt i bare et af punkterne, skal der foretages en gennemgang af de generelle IT-kontroller – step 2, jf. RV 14. Kontrollerne heri skal sikre, at der foretages nøjagtige og korrekte registreringer, at god regnskabsskik og lovgivning overholdes, at undgå driftsafbrydelser samt minimere risikoen for besvigelser.

Udviklingsvirksomhederne har ofte data vedrørende udviklingsprojekter opbevaret på IT. Sådanne data kan være værdifulde og sårbare, hvorfor det især er vigtigt, at der er sikkerhed og adgangskontroller på områder/maskiner med sådanne data.

Såfremt der konstateres tilfredsstillende generelle IT-kontroller, kan revisor basere sin revision på de programmerede kontroller i virksomhedens brugersystemer – step 3, jf. RV 17. Her skal revisor foretage en vurdering af brugersystemerne og forretningsprocesserne med henblik på væsentlighed og specifikke iboende risici, samt med henblik på vurdering af revisionsmåls specifikke kontrolrisici.

6.3 Generelt kontrolmiljø

6.3.1 Virksomhedens risikovurdering

Revisors opgave i relation til informationsindsamling vedrørende virksomhedens risikovurdering er at vurdere, hvorvidt virksomheden har identificeret de risici, den er udsat for, og at den har iværksat tiltag, som reducerer disse risici.

Ledelsen skal identificere virksomhedens mål i strategiplaner, budgetter m.v. For den mindre virksomhed, hvor der eksempelvis kun er en leder, forefindes der sjældent sådanne strategiplaner. Lederen/-rene er måske ikke klar over, hvilke risici virksomheden er udsat for, grundet de ikke har den nødvendige faglige kompetence til at foretage sådanne risikovurderinger.

I de større virksomheder er der ofte kompetente ledere, som har kendskab til de risici som virksomheden kan være udsat for. Nedenstående er et eksempel fra Hartmanns regnskab:

”Hartmanns internationale aktiviteter medfører, at koncernen løbende er eksponeret over for bl.a. en række finansielle og kommercielle risici samt en række miljø- og sociale risici og relationer. Det er Hartmanns overordnede målsætning al-

tid at have fuld klarhed over koncernens risikoforhold og ved etablerede politikker at begrænse eksponeringen.”

Såfremt ledelsen ikke har vurderet risiciene eller ikke har været i stand til at iværksætte tiltag for at reducere risiciene, skal revisors efterfølgende planlægning og udførelse af revisionen tage højde herfor. De særlige risici i relation til udviklingsvirksomheder gennemgås i afsnit 6.6 og afsnit 8.

6.3.2 Kontrolaktiviteter

Revisor skal opnå forståelse af kontrolaktiviteterne. Kontrolaktiviteterne er de overordnede retningslinier for kontrollerne i de enkelte procedurer og processer. Via forståelse af kontrolaktiviteterne opnår revisor en forståelse af ledelsens holdning til kontroller, og dermed hvilket niveau af detail-kontroller revisor efterfølgende vil møde i forbindelse med vurdering af de enkelte procedurer og processer.

Kontrolaktiviteterne relaterer sig generelt til virksomhedens politikker vedrørende:²⁵:

1. Funktionsadskillelse
2. Generering af informationer
3. Fysisk kontrol
4. Gennemgang af præstationer

6.3.3 Information og kommunikation

Informationssystemet omfatter de oplysninger, der skal formidles, mens kommunikationen er selve formidlingen.

Informationssystemet skal producere rapporter, som indeholder:

- operationelle informationer,
- finansielle informationer og
- informationer om overholdelse af politikker og procedurer.

²⁵ Auditing and Assurance Services, side 277.

Dette er hele grundlaget for, at virksomheden fungerer hensigtsmæssigt, således at ledelsen rettidigt modtager troværdigt og detaljeret materiale, som de kan foretage deres beslutninger ud fra.

Virksomheden skal i et vist omfang udarbejde et diagram eller en beskrivelse over, hvorledes dataflowet fungerer. Det betyder, at det skal omfatte alt lige fra data input til regnskabsmæssig rapportering.

Informationssystemet er ofte baseret på it. Ledelsen har derfor mulighed for løbende at følge med i et udviklingsprojekt, såfremt data inputtene og genereringen sker dagligt eller ugentligt. Til brug for opfølgning på projektet har ledelsen brug for, at der er udarbejdet budgetter, strategiplaner m.v., således at de har noget at holde dataene op i mod.

I de mindre virksomheder er der normalt ikke store udbyggede IT-programmer. Det er derfor vigtigt, at den eller de få regnskabsmedarbejdere, som har med systemet at gøre, er kompetente hertil. Dette skyldes, at såfremt der laves en fejl, skal de selv kunne opdage denne fejl. Hvis der eksempelvis er anvendt timer til en udviklingssag, og denne sag allerede er afsluttet/færdigudviklet, skal den regnskabsmedarbejder som indtaster oplysningerne, selv tage initiativ til at følge op på, om det er en fejl at timerne er anvendt til dette udviklingsprojekt.

I de større virksomheder, hvor der er interne kontrollere, er det ikke lige så vigtigt, at alle medarbejderne har den samme faglige kompetence. Her er der ofte andre kontroller, som vil opfange en fejl.

Kommunikationen omfatter både interne og eksterne oplysninger. Det er dog meget vigtigt, at ledelsen får kommunikeret virksomhedens mål, strategier, politikker og etiske værdier ud til medarbejderne.

Endvidere skal ledelsen orientere alle i organisationen om, hvilket ansvarsområde den enkelte står for, samt at den kontrol der foretages skal tages seriøst. Det er ligeledes vigtigt, at den rette modtager modtager oplysningerne i rette tid og på den mest hensigtsmæssige form. Der kan både kommunikeret informationer i op- og nedgående retning i organisationen.

6.3.4 Overvågning

Formålet med overvågningen af det interne kontrolsystem er, at kvaliteten af systemerne opretholdes. Dette bevirker en strammere styring af virksomheden samt en øget troværdighed af registreringssystemerne. Revisors rolle i forbindelse med informationsindsamlingen består i en vurdering af den overvågning, som ledelsen foretager af de interne kontroller.

I større virksomheder kan det være en fordel at interne revisorer forestår overvågningen af de interne kontroller eller dele deraf. Rapporteringen fra de interne revisorer sker til den øverste ledelse, idet de skal være objektive og uafhængige.²⁶

Overvågningen kan foretages kontinuerligt eller ad hoc. En gennemgang af de fastlagte kontroller for eksempel for aktivering af udviklingsprojekter styrker kontrolmiljøet, ligesom det kan bidrage til mulige forbedringer af kontrolmiljøet.

Såfremt revisor konstaterer, at der ikke foretages en tilstrækkelig overvågning, vil det ligeledes påvirke revisors risikovurdering, og dermed planlægning og udførelse af revisionen.

6.4 Detail kontrolmiljø

På baggrund af gennemgangen af det generelle kontrolmiljø foretages en gennemgang af detail kontrolmiljøet for at vurdere om virksomhedens væsentlige procedurer og forretningsgange er underlagt hensigtsmæssige interne detailkontroller.

Vurderingen af detailkontroller vil omfatte en vurdering af²⁷:

- Hensigtsmæssig funktionsadskillelse
- Behørig autorisation af transaktioner og aktiviteter
- Hensigtsmæssig dokumentation og registrering
- Fysisk kontrol over aktiver og registreringer
- Uafhængig check af performance

For en mere specifik gennemgang af revisors gennemgang af detail kontrolmiljøet henvises til afsnit 8.2.

²⁶ For yderligere uddybning af intern revisors arbejde samt den eksterne revisors anvendelse af den interne revisors arbejde, jf. RV 20.

²⁷ Auditing and Assurance Services, side 277

6.5 Økonomisk udvikling

Med henblik på at opnå forståelse af virksomhedens regnskabsmæssige og økonomiske forhold i øvrigt gennemgår revisor virksomhedens seneste årsrapporter, herunder revisionspåtegning, ledelsesberetning, anvendt regnskabspraksis, resultatopgørelse, balance, pengestrømsopgørelse og noter.

På baggrund af årsrapporten udarbejder revisor endvidere en regnskabsanalyse, som kan suppleres med tallene fra den seneste interne balance fra virksomheden samt eventuelle budgetter. Regnskabsanalysen bør omfatte de seneste 3-5 år og omhandle udviklingen i virksomhedens resultat (indtjening), likviditet (finansiering) samt aktiver/passiver (soliditeten). På dette indledende tidspunkt er det endnu for tidligt at udføre dyberegående analyser vedrørende specifikke forhold, såsom udviklingsomkostninger. Revisor skal dog være opmærksom på væsentlige udviklingsomkostninger og udviklingen heri.

6.6 Risikoanalyse

Som afslutning på informationsindsamlingen udarbejder revisor en risikoanalyse. Risikoanalysen udarbejdes på et overordnet niveau til brug for opgaveaccepten. Risikoanalysen udvides i forbindelse med selve planlægningsfasen i form af specifikke risikovurderinger for de enkelte regnskabsposter og deres revisionsmål.

Den indledende risikoanalyse opdeles i de regnskabsmæssige og de forretningsmæssige risici.

De regnskabsmæssige risici er de risici, som kan påvirke regnskabet retvisende billede. Posten vedrørende udviklingsomkostninger er en særlig risikofyldt post, idet den er baseret på væsentlige regnskabsmæssige skøn (værdiansættelse), som skal identificeres og vurderes, ligesom det kan være svært at identificere de enkelte udviklingsprojekter (fuldstændighed).

De forretningsmæssige risici vedrører driften af virksomheden samt virksomhedens overlevelse på kort og lang sigt (going concern). Her er der en række forhold som revisor skal vurdere med henblik på at identificere risiciene vedrørende udviklingsomkostningerne.

- Såfremt der kun er én eller få kunder, er virksomheden afhængig af, at disse fortsat vil handle hos dem.

- Hvis der er tale om kun én eller få leverandører, er virksomheden afhængig af, at disse forsat kan levere de ydelser som de hidtil har kunnet, og ved en eventuel opgang i virksomheden, er de ligeledes nødsaget til at vide om leverandøren i sådanne tilfælde også kan udvide produktionen el.lign.
- Virksomheden er nødt til at være på forkant med udviklingen. Såfremt de ikke er først med nye produkter, kan hele projektet føre til, at det er værdiløst og ikke kan sælges.
- Sikrer virksomheden sine produkter ved eksempelvis patentering, og er der klare retningslinier for hvorledes sådanne sikringer foregår i virksomheden.
- Ved udviklingsprojekter er det hovedsageligt know-how, der gør sig gældende. Virksomheden skal derfor sikre sig, at de medarbejdere, der har den nødvendige viden, har tænkt sig at fortsætte i ansættelsesforholdet.
- Virksomheden har tilstrækkelige finansielle ressourcer til at færdiggøre og videreføre de udviklingsprojekter, som skal sikre virksomhedens fremtid.

6.7 Delkonklusion

Til brug for accept, planlægning og udførelse af revisionsopgaven indsamler revisor informationer, således at revisor kan danne overblik over de forretnings- og regnskabsmæssige risici samt ledelsens holdning hertil. Endvidere skal revisor have overblik over økonomi- og IT-systemerne samt væsentlige interne kontroller.

Informationsindsamlingen består af en virksomhedsbeskrivelse, virksomhedens anvendelse af IT, vurdering af det generelle kontrolmiljø, gennemgang af virksomhedens detail kontrolmiljø, virksomhedens økonomiske udvikling samt en risikoanalyse på et overordnet niveau.

Informationer, som har særlig relevans i relation til revision af udviklingsomkostninger, er, at revisor skal have kendskab til branchen. Ud fra branchekendskabet skal revisor vurdere om der bør være/normalt er aktiveret udviklingsomkostninger.

Udover det overordnede kendskab til virksomheden skal revisor vurdere tilliden til ledelsen samt vurdere om virksomhedens væsentlige procedurer og forretningsgange er underlagt hensigtsmæssige interne detailkontroller. Data vedrørende udviklingsprojekter er ofte værdifulde og sårbare, så det er vigtigt med sikkerhed og adgangskontroller på IT-systemer med sådanne data.

7. Væsentlighed i relation til udviklingsomkostninger

Revisionen skal udføres ud fra en vurdering af væsentlighed. Det betyder, at hovedvægten af revisionen skal koncentreres om de væsentligste poster, hvorved uvæsentlige poster kun revideres i et begrænset omfang eller slet ikke.

Når revisor skal revidere udviklingsomkostninger, kræver det, at revisor har foretaget en vurdering af det samlede væsentlighedsniveau for hele virksomheden. Fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet behøver ikke at være kvantitativ, men i praksis vil det normalt altid være kvantitativ, idet en kvantitativ opgørelse er mere operativ for revisor i relation til at vurdere regnskabet og herunder de enkelte poster.

I bilag 4 er der vist eksempler på beregning af væsentlighedsniveauer for 3 virksomheder. På baggrund heraf skal revisor ved anvendelse af sin professionelle dømmekraft fastslå det endelige væsentlighedsniveau. Nedenfor er givet eksempler på fastlæggelsen af det endelige væsentlighedsniveau for de i bilag 4 viste virksomheder. Der kan dog være andre forhold, som vi ikke er bekendt med, som kan have indflydelse på revisors bedømmelse af væsentlighedsniveauet.

I eksemplet fra Hartmann, vil væsentlighedsniveauet, såfremt revisor vurderer, at det er resultat før skat, regnskabsbrugerne vurderer som det væsentlige, være indenfor 1 – 2 mio. kr. Omvendt vil væsentlighedsniveauet være indenfor 7 – 14 mio. kr., såfremt revisor vurderer, at regnskabsbrugerne vil vurdere omsætning, aktivmassen eller egenkapitalen som det væsentlige. Hartmann er en stabil emballagevirksomhed med begrænsede udsving i aktiviteten, hvorfor regnskabsbrugerne formodes at fokuserer på virksomhedens evne til at generer indtjening. Væsentlighedsniveauet bør derfor fastlægges til 1 – 2 mio. kr.

I eksemplet fra KiSS Technology A/S vil væsentlighedsniveauet svinge meget alt afhængig af, hvilke poster revisor mener regnskabsbrugerne vil vurdere som væsentlige. Hvis omsætningen vurderes som det regnskabsbrugerne vil vurdere som det væsentlige, vil væsentlighedsniveauet være indenfor 1.000 – 2.000 t.kr. (vurderingen er foretaget i henhold til tidligere års tal). Et væsentlighedsniveau i størrelsesordenen 1.000 – 2.000 t.kr. vil umiddelbart virke stort, idet resultat før skat udgør 5.315 t.kr. Omvendt er der tale om en virksomhed i kraftig vækst, hvorfor regnskabsbrugerne ofte vil være mere fokuseret på størrelsen af væksten, end hvorvidt resultatet før skat udgør 4.000 t.kr. eller 5.000 t.kr. Det vigtige er vækstpotential, samtidig med at der signaleres evne til at skabe positiv indtjening. Omsætningen kan i

dette tilfælde være et egnet udgangspunkt for fastsættelsen af væsentlighedsniveauet, selvom væsentlighedsniveauet bliver relativt højt sammenholdt med resultatet før skat.

Når revisor har fastlagt væsentlighedsniveauet, kan det efterfølgende fordeles på de enkelte poster i regnskabet. Fordelingen kan enten ske på balance- eller resultatposterne på grund af det dobbelte bogholderi²⁸. I praksis vil revisor fordele væsentlighedsniveauet på balanceposterne, idet de fleste revisionshandlinger vil koncentrere sig om balancedelen.

I bilag 4 vedrører det sidste eksempel Novozymes, hvori der ikke er store udsving i de beregnede væsentlighedsniveauer på de fire områder. Omsætningen vil dog trække væsentlighedsniveauet ned, såfremt det kun fastsættes herudfra. En vurdering vil være at niveauet bør ligge mellem 45 – 84 mio. kr. For at der kan laves en fordeling af væsentlighedsniveauet på de enkelte regnskabsposter, må der fastsættes et konkret beløb indenfor intervallet. I dette eksempel antages det, at væsentlighedsniveauet udgør 65 mio. kr., hvilket er midt i intervallet.

Når væsentlighedsniveauet fordeles på balanceposterne, kan der fordeles mere end 65 mio. kr. Det skyldes, at såfremt der kun fordeles 65 mio. kr., vil revisor udføre mere revisionsarbejde end påkrævet²⁹. I praksis anvendes kvadrat metoden, hvor det samlede væsentlighedsniveau fordeles på balanceposterne, dog sættes beløbet i ”anden”.

I bilag 5 er fordelingen af væsentlighedsniveauet på balanceposterne for Novozymes vist. Når fordelingen foretages, skal revisor tage hensyn til risikoen på de enkelte poster. Det betyder, at det ikke er forsvarligt, at tildele en enkelt post hele væsentlighedsniveauet.

- Poster som likvider og lign., der kan afstemmes til ekstern dokumentation uden store revisionsomkostninger, skal have et væsentlighedsniveau på nul eller kun et meget begrænset beløb.
- Poster som grunde og bygninger vil få et mindre beløb, idet posterne ikke ændrer sig væsentligt i forhold til tidligere år.
- Poster, hvor det er muligt at anvende regnskabsanalytisk revision, vil få et stort procentmæssigt beløb. Dette kan eksempelvis være andre tilgodehavender og anden gæld.

²⁸ Side 236 i Auditing – an integrated Approach, af Alvin A. Arens m.fl.

²⁹ Blåt notat udgivet af FSR i august 1996 vedrørende væsentlighed.

- Store poster, som kræver meget revisionsarbejde, samt hvor der er foretaget skønsmæssige vurderinger, skal have et relativt stort beløb tildelt, eksempelvis udviklingsomkostninger.

Når vi ser på fordelingen i bilag 5 for Novozymes, må det konstateres, at der på immaterielle anlægsaktiver er anvendt et af de største væsentlighedsniveauer, selvom posten ikke udgør en af de største poster i regnskabet. Dette skyldes, at der ved vurderingen af immaterielle anlægsaktiver, herunder udviklingsomkostninger, bliver foretaget mange skønsmæssige vurderinger. Endvidere er det ikke alle udviklingsomkostninger, som er aktiveret. De kan være udgiftsført direkte i resultatopgørelsen, men det kræver også skønsmæssige vurderinger, idet det skal vurderes, om det er korrekt, at disse beløb er udgiftsført i stedet for at være aktiveret.

7.1 Delkonklusion

Revisor skal vurdere væsentlighed, således at revisor kan koncentrere revisionen om de væsentligste poster. Ved vurderingen af væsentlighed foretages oftest en kvantitativ beregning af et væsentlighedsniveau for virksomheden. Væsentlighedsniveauet fastlægges overordnet for virksomheden, og det kan derefter fordeles på de enkelte poster i enten resultatopgørelsen eller balancen.

Ved fordelingen af væsentlighedsniveauet på enkelt poster, skal poster, som kræver meget revisionsarbejde, samt hvor der er foretaget skønsmæssige vurderinger, have tildelt et relativt stort beløb, herunder hører udviklingsomkostninger. I balancen er det ikke sikkert, at posten vedrørende udviklingsomkostninger samlet set er væsentlig, men udviklingsomkostningerne kan være udgiftsført direkte i resultatopgørelsen, hvorfor det skal vurderes om disse omkostninger skulle have været aktiveret. Derved vil posten være væsentlig.

8. Risikovurdering i relation til udviklingsomkostninger

Risikovurderingen i planlægningsfasen har til formål at fastlægge risikoniveauet, således at revisionen fokuseres på de risikofyldte poster. Risikovurderingen udarbejdes på baggrund af informationsindsamlingen og danner grundlag for den efterfølgende udarbejdelse af revisionsplan og -instruks for området.

Risikovurderingen opdeles i iboende risiko og kontrolrisiko.

8.1 Iboende risiko

Den iboende risiko er risikoen for, at fejl opstår uden hensyntagen til virksomhedens interne kontroller, og opdeles i regnskabsmæssige og forretningsmæssige risici.

Nedenstående gennemgang vil fokusere på de områder, hvor der er særlige risici i relation til revision af udviklingsomkostninger.

8.1.1 Markedet

Risikoen på markedet kan opdeles i to dele – konkurrenterne samt substituerende produkter.

Det er vigtigt, at revisor vurderer virksomhedens konkurrenter med henblik på fastlæggelse af konkurrenternes markedsposition i forhold til virksomhedens. Såfremt det vurderes, at virksomhedens markedsposition er svag i forhold til konkurrenternes, skal denne risikofaktor afspejles i revisionen. Specifikt vil det påvirke revisionen af værdiansættelsen af udviklingsomkostningerne, ligesom det påvirker vurderingen af virksomhedens overlevelsessevne på kort og lang sigt.

Endvidere skal det vurderes, om virksomheden patenterer sine produkter i det omfang, det er muligt. Såfremt dette ikke er tilfældet, påvirker det risikovurderingen i relation til ejendomsretten og dermed også værdiansættelsen. Det skyldes, at konkurrenterne kan fremstille tilsvarende produkter, hvorved værdien af udviklingsprojektet kan blive reduceret.

Substituerende produkter kan ligeledes påvirke værdiansættelsen og virksomhedens overlevelsessevne. Revisor skal således vurdere, hvorvidt virksomheden videreudvikler. En virk-

somhed, som tidligere har haft stor succes med udvikling af video-optagere, kan ikke fortsætte ud af det spor, men må fokusere på fremtidens teknologi i form af harddisk-optagere, idet markedet for videooptagere er aftagende.

8.1.2 Kunder

Udviklingstunge virksomheder kan være afhængige af én eller få kunder. Revisor skal derfor undersøge risikoen for, at virksomheden er going-concern selv om disse kunder skifter leverandør.

8.1.3 Leverandører

Såfremt virksomheden kun har én eller få leverandører, kan dette ligeledes påvirke om virksomheden er going-concern. Virksomheden kan være afhængig af, at leverandørerne forsat kan levere de ydelser, som de hidtil har kunnet. Endvidere kan der være behov for, at leverandørerne kan tilpasse produktionen i takt med virksomhedens behov.

8.1.4 Regnskabssystemet

Regnskabssystemet kan også være en væsentlig risikofaktor for revisor. Der findes mange forskellige regnskabssystemer, og disse kan være både standardsystemer samt egen opbyggede systemer.

I den mindre virksomhed anvendes normalt et standardsystem uden specifikke tilretninger. Risikoen heri er således begrænset. Såfremt virksomheden har fået lavet specifikke tilretninger øges risikoen.

Mindre virksomheder anvender normalt ikke et integreret udviklingsmodul. I stedet anvendes et separat system (eksempelvis excel) til registrering og opsummering af data vedrørende udviklingsprojekterne. I disse tilfælde er der en høj risiko for revisor, idet systemerne ikke er integrerede, ligesom datasikkerheden i excel er lav.

Større udviklingstunge virksomheder anvender ofte komplicerede regnskabssystemer, som er tilrettet den enkelte virksomhed. Komplexiteten kan øge risikoen, men er samtidig med til at reducere risikoen, idet der sker automatisering af en række processer. Revisor kan være nød-

saget til at have en specifik IT-kyndig person til at kontrollere regnskabssystemet for at kunne basere sin revision herpå.

Risiciene i relation til regnskabssystemet knytter sig til revisionsmålene fuldstændighed, tilstedeværelse, periodisering og værdiansættelse.

8.1.5 Personale

En anden væsentlig risiko, som revisor skal vurdere, er personalets faglige kompetence i relation til udarbejdelse af regnskab og regnskabsgrundlag.

I en mindre virksomhed, hvor det eventuelt er samme person, som foretager alt det regnskabsmæssige, kan der være risiko for, at personen ikke har den fulde faglige kompetence. Udviklingsprojekter/-omkostninger er et komplekst regnskabsmæssigt område, hvorfor manglende eller begrænset faglig kompetence kan medføre væsentlig risiko for fejl.

I de store udviklingstunge virksomheder er medarbejderne ansat til konkret at have med udviklingsprojekter at gøre. Medarbejderne har ofte praktisk erfaring fra tidligere projekter, ligesom de følger med i regnskabsreguleringen på området. I disse virksomheder er den iboende risiko lavere.

Udover regnskabspersonalet skal revisor vurdere risikoen i relation til de medarbejdere, der til daglig har ansvaret for udviklingsprojekterne. Disse medarbejdere er ofte nøglemedarbejdere, som besidder stor know-how. Revisor skal undersøge om, der er lavet konkurrenceklausuler, samt om medarbejderne har underskrevet en tavshedserklæring. Er dette ikke tilfældet kan det påvirke værdiansættelsen og virksomhedens fremtidige overlevelse.

8.1.6 Tidligere års erfaringer

Såfremt det ikke er først år revisor skal revidere virksomheden, har revisor erfaringer fra tidligere år. Disse erfaringer kan revisor anvende ved sin risikovurdering.

Hvis der i forbindelse med tidligere års revision er konstateret fejl, mangler eller uenighed vedrørende den regnskabsmæssige behandling af udviklingsomkostningerne, vil revisor have en formodning om, at der kan være tilsvarende forhold de efterfølgende år. Revisor vil således vurdere risikoen som værende høj.

8.1.7 Transaktionstyper

Transaktioner kan opdeles i to typer – dels rutinetransaktioner og dels ikke-rutinetransaktioner.

Rutinetransaktioner er normalt kendetegnet ved:

- at der er et stort antal
- at der kun er begrænset eller ingen anvendelse af regnskabsmæssige skøn
- at transaktionen opstår ved repetition af tidligere udførte handlinger

I større virksomheder er de personer, som foretager bogføringen af rutinetransaktionerne, normalt ikke højt uddannede. De er ansat til eksempelvis at varetage en af følgende funktioner: registrere kreditorfakturaer, registrere betalinger, registrere salgsfakturaer, registrere løntimer og lignende. Herved bliver det rutine for medarbejderen, og der vil i disse tilfælde ikke ske mange fejl, hvorfor rutinetransaktioner har en lav iboende risiko.

Ikke-rutinetransaktioner er normalt kendetegnet ved:

- at der kun er få transaktioner
- at der ofte indgår regnskabsmæssige skøn
- at transaktionen kan være usikker med hensyn til økonomisk substans

For ikke-rutinetransaktioner er der ofte en høj iboende risiko. I større virksomheder, hvor der er ansat kompetente medarbejdere til at varetage disse ikke-rutinetransaktioner, er risikoen dog lavere end i de mindre og mellemstore virksomheder, hvor det er den samme person, som varetager alle virksomhedens transaktioner.

Vedrørende udviklingsomkostninger anvendes der både rutinetransaktioner og ikke-rutinetransaktioner. Transaktionerne vil ofte blive klassificeret således:

- Registrering af løn (rutine)
- Registrering af andre direkte omkostninger (rutine)
- Indregning af indirekte produktionsomkostninger (ikke-rutine)
- Afskrivninger (ikke-rutine eller rutine)
- Nedskrivninger (ikke-rutine)

Rutinetransaktionerne vedrører således primært revisionsmålene tilstedeværelse og fuldstændighed, mens ikke-rutinetransaktioner knytter sig til revisionsmålene værdiansættelse og periodisering.

8.1.8 Regnskabsmæssige skøn

Regnskabsmæssige skøn foretages når der ikke foreligger en fuldstændig viden, og de vil ofte være ikke-rutineprægede.

For udviklingsomkostninger foretages der en række skøn, hvorfor der er en høj iboende risiko, især omkring værdiansættelse. De regnskabsmæssige skøn omfatter følgende:

- Over hvor lang en periode vil der ske fremtidig indtjening – afskrivningsperioden?
- Vil indtjeningen være det samme i alle årene fremover - afskrivningsprincip?
- Kan aktiverede udviklingsprojekter skabe tilstrækkelig fremtidig indtjening, eller skal der ske nedskrivning heraf?
- Er der tilstrækkelig likviditet til at færdiggøre et igangværende udviklingsprojekt?

Som det fremgår af ovenstående punkter vedrører de alle værdiansættelsen af udviklingsprojektet. Herudover vedrører afskrivning samt eventuel nedskrivning også periodiseringen.

I den mindre virksomhed, hvis opgave ikke decideret er udvikling, vil et udviklingsprojekt være meget risikofyldt i relation til regnskabsmæssige skøn. De personer, som skal foretage skønnene, har måske begrænset eller ingen erfaring hermed, hvorfor risikoen for at vurdere forkert er meget høj.

I større udviklingstunge virksomheder er det selvfølgelig også risikofyldt, når der foretages regnskabsmæssige skøn. Risikoen er dog relativt lavere, idet det oftest er erfarne og regnskabskyndige personer, som udøver skønnene.

De regnskabsmæssige skøn vedrørende udviklingsomkostninger vedrører ikke kun værdiansættelse, men også en vurdering af hvorvidt udviklingsprojekterne lever op til de indregningskriterier for udviklingsomkostninger, som er defineret i afsnit 3.1.3. I disse tilfælde vedrører skønnene revisionsmålene tilstedeværelse og fuldstændighed. Skønnene omkring tilstedeværelse hænger tæt sammen med revisionsmålet værdiansættelse. Mens sikring af fuld-

stændighed indbefatter en særskilt problemstilling i relation til vurdering af, hvorvidt alle udviklingsprojekter, som overholder indregningskravene, også aktiveres.

8.1.9 Besvigelser

I erklæringsbekendtgørelsens §17 er det reguleret, at revisor i forbindelse med revisionen skal være opmærksom på forhold, der indikerer besvigelser. Samtidig er det i RS 240 angivet, at revisor skal overveje risikoen for væsentlig fejlinformation i regnskabet som følge af besvigelser eller fejl.

Der eksisterer to former for besvigelser:

- Bevist fejlinformation i et regnskab (regnskabsmanipulation)
- Misbrug af aktiver

Revisor skal på planlægningstidspunktet overveje, om der er øget risiko for besvigelser. Dette gøres ved at revisionsteamet drøfter virksomhedens sårbarhed over for væsentlig fejlinformation i regnskabet. På den måde får hele revisionsteamet et indblik i, hvor det er mest sandsynligt at fejl opstår. Revisor skal også rette henvendelse til ledelsen for at forhøre om deres synspunkt på besvigelser, og om de mener der kan forekomme sådanne.

Regnskabsmanipulation i relation til udviklingsomkostninger kan foretages ved:

- ændring i bogføringen eller dokumentationen som danner grundlag for regnskabet
- bevidst udeladelse af indarbejdelse af begivenheder
- bevidst anvendelse af forkert regnskabspraksis

Grunden til, at der foretages regnskabsmanipulation, kan være, at der er pres på virksomhedens ledelse for at styrke eller fastholde markedsværdien, eller at ledelsen er resultataflønnet.

Ved udviklingsomkostninger foretager ledelsen mange skøn, både ved indregning og måling, hvorfor der relativt nemt kan ske regnskabsmanipulation. Ydermere giver regnskabslovgivningen også et ”spillerum”, indenfor hvilken ledelsen kan agere.

Det er kun i al overvejende grad ledelsen, der kan foretage regnskabsmanipulation, idet det er ledelsen der kan omgå kontrollerne. Det er dog ikke ensbetydende med, at det er ledelsen der foretager det bogføringsmæssige, idet de har mulighed for at give en medarbejder forkerte

instrukser, således at det er medarbejderen, der laver fejlen, men ledelsen der bevidst har sørget herfor.

Misbrug af aktiver i relation til udviklingsomkostninger kan ske ved tyveri af viden, patenter mv. Her er det ikke kun ledelsen, som kan fortage misbruget, men også de medarbejdere der kender til eller eventuelt er opfinderen af den aktuelle viden. Denne viden kan videresælges til en konkurrent, hvilket ikke er tilladt jf. markedsføringslovens §10.

Såfremt det vurderes, at der er øget risiko for besvigelser, skal den efterfølgende revisionsstrategi tilrettelægges, så den omfatter både generelle og specifikke revisionshandlinger mod besvigelser. De generelle tiltag kan eksempelvis være en mere skeptisk holdning til dokumentation og andre modtagne oplysninger fra ledelsen, samt at revisionsopgaven udføres af personer med ekstra erfaring. De specifikke tiltag kan omfatte, at revisor søger ledelsens forklaringer verificeret, herunder søger verifikation for det grundlag ledelsen har udarbejdet ved regnskabsmæssige skøn. Endvidere kan der foretages regnskabsanalyse af kritiske områder samt undersøgelse af usædvanlige transaktioner omkring balancedagen.

8.2 Kontrolrisiko

Kontrolrisikoen er risikoen for at fejl ikke opdages og rettes af virksomheden. Det betyder, at kontrolrisikoen bygger på en vurdering af virksomhedens interne kontrolmiljø.

Revisors vurdering af kontrolrisikoen består af to trin. For det første skal revisor lave en vurdering af kontrolrisikoen, hvor revisor tager stilling til, i hvilket omfang de etablerede interne kontroller formindsker risikoen for fejl vedrørende de enkelte regnskabsposter og revisionsmål. I andet trin skal revisor teste, om de kontroller, der blev fundet i første trin – og som revisor vurderer centrale (nøglekontroller) - fungerer i praksis, således at revisor efterfølgende kan revidere i tillid hertil.

Vurdering og test af interne kontroller gennemføres ved systemrevision. Systemrevisionen skal vurdere pålideligheden af de systemer, der genererer regnskabsmaterialet.

Der kan ikke udelukkende anvendes systemrevision, idet systemrevision ikke dækker alle 6 revisionsmål, ligesom nogle af revisionsmålene kun dækkes delvist. De revisionsmål, der er relevante i forhold til systemrevisionen, er angivet i RV 17, pkt. 3.2. Disse er nedenfor stillet over for de 6 revisionsmål fra RV 1:

| Revisionsvejledning nr. 1 | Revisionsvejledning nr. 17 |
|--|--|
| Fuldstændighed Værdiansættelse Periodisering Tilstedeværelse Ejendomsret Præsentation | Fuldstændighed Nøjagtighed Rettidighed Godkendte data |

Som det fremgår af ovenstående sammenstilling af revisionsmålene kan værdiansættelse, periodisering og tilstedeværelse kun revideres delvist med systemrevision.

- Værdiansættelse revideres kun for nøjagtighed, idet det kun er ved den oprindelige registrering, at der opnås et revisionsbevis for værdiansættelsen. Denne værdiansættelse kan ændres efterfølgende ved eksempelvis nedskrivning eller afskrivning, og sådanne revideres ved substansrevision.
- Periodisering revideres kun for rettidighed. Dette betyder, at den revision der foretages alene bygger på, om der er interne kontroller til sikring af, at der ikke går unødigt tid mellem de enkelte steps i forretningsprocessen. Den helt nøjagtige periodisering foretages kun ved periode- eller regnskabsafslutninger, hvor det skal afgøres om alle indtægter og udgifter er med i de korrekte perioder.
- Tilstedeværelse revideres kun for godkendte data. Dette skyldes, at der i praksis eksisterer en god revisionsskik for, at der foretages et vist minimumsomfang af nødvendig substansrevision³⁰ ved væsentlige regnskabsposter, også selv om der eksisterer gode interne kontroller.

8.2.1 Gennemgang af brugersystem

Når revisor gennemgår et brugersystem, skal udgangspunktet tages i virksomhedens forretningsprocesser³¹ eller transaktionskæder, og det vil omfatte følgende elementer, jf. RV 17, punkt 2.3:

- Systemets funktioner
- Behandling af inddata

³⁰ Eksempler på sådanne substansrevisionshandlinger kan være: debitorer (saldobekræftelser), varebeholdninger (fysisk kontrol), materielle anlægsaktiver (fysisk kontrol) og betalingsmidler (beholdningseftersyn).

³¹ Grundlæggende forretningsprocesser i en virksomhed er følgende: Salgsprocessen, købsprocessen, lønprocessen, finansierings- og investeringsprocessen, samt lager-/produktionsområdet.

- Anvendte registre
- Behandling af uddata
- Programmerede – og manuelle kontroller
- Transaktions- og kontrolspor

Systemets funktioner

Revisor skal opdele forretningsprocessen i procestrin/steps. En af de væsentlige processer i virksomheder med udviklingsomkostninger er lønprocessen. I en sådan proces kan der eksempelvis være følgende hovedfunktioner: Timesedler – registrering i sagssystemet – lønkørsel – bogføring – udbetaling.

Ved denne opdeling i steps skal revisor være opmærksom på, om der er funktionsadskillelse. Denne funktionsadskillelse skal være mellem de udførende, de registrerende og de kontrollerende funktioner. Det betyder, at det ikke er den samme person, som må foretage alle arbejdshandlingerne igennem hele processen.

Såfremt der er tale om et IT-system, er det også vigtigt, at revisor forholder sig til de brugerrettigheder som er tildelt i IT-systemet. Såfremt der ikke er den nødvendige adskillelse i brugerrettighederne, kan medarbejdere udføre arbejde, som de reelt ikke har faglig kompetence eller rettighed til, hvorfor virksomhedens interne kontroller svækkes.

Behandling af inddata

Datafangsten i ”vuggen” er væsentlig for at sikre revisionsmålet fuldstændighed. Fuldstændighed kan sikres ved, at der eksempelvis hver uge skal foreligge timesedler fra hver enkelt medarbejder. Såfremt der er medarbejdere, som mangler, eller der er kommet nye medarbejdere til, skal der være en forklaring herpå, hvilket eksempelvis kan være en ansættelseskontrakt, opsigelse, afholdelse af ferie eller andet. Ved indtastningen af timerne, kan der endvidere være indbyggede kontroller i IT-systemet, således at timer ikke kan indtastes, medmindre de er tilknyttet et sagsnummer.

Transaktionerne skal registreres nøjagtigt/korrekt, hvilket betyder, at den enkelte medarbejder skal være oprettet i systemet for at kunne registrere timer. Endvidere kan der også i sagssystemet være lavet afgrænsning af hvilke medarbejdere, som må have timer på den enkelte sag.

Godkendelsen af inddataene skal være i overensstemmelse med virksomhedens retningslinier. Eksempelvis kan der være retningslinier om, at timesedler skal godkendes af en afdelingsleder. En sådan kontrol kan være både manuel (godkendelse på de enkelte medarbejders timesedler) eller en automatisk kontrol, hvor afdelingslederen har rettigheder til at godkende transaktionerne i IT-systemet. Såfremt godkendelsen sker via IT-systemet, skal der ligeledes være retningslinier for, hvad den enkelte afdelingsleder samt de øvrige medarbejdere kan foretage sig i systemet. Det betyder, at det kun skal være afdelingslederen, der har adgang til at foretage godkendelsen.

Anvendte registre

Grunden til, at revisor skal være opmærksom på, hvilke registre der anvendes, er, at dataenes placering er afgørende for revisionens udførelse.

Ved dataenes placering er det vigtigt, at der kun sker registrering af dataene én gang, samt at det sker nøjagtigt og korrekt. Der skal være sikkerhed for, at registreringen sker i det korrekte IT-system, herunder den korrekte version. Endvidere er det vigtigt, at dataene placeres det korrekte sted i rette tid. Eksempelvis hvis der laves løn hver 14. dag, er det vigtigt, at alle timerne er indtastet på medarbejderne, inden selve lønkørslen foretages.

Endvidere er det vigtigt, at opsætningen af adgangskontrollerne er foretaget i henhold til virksomhedens interne retningslinier, jf. yderligere vedrørende adgangskontroller i ovenstående vedrørende behandling af inddata.

Behandling af uddata

Det er vigtigt, at alle relevante uddatafiler og udskrifter eksisterer, samt at de opfylder kravene til hvad den enkelte fil/udskrift skal indeholde (fuldstændighed og nøjagtighed).

Til at kontrollere dette kan der eksempelvis være nummerering af udskrifterne, således at der ikke må mangle nogen. Denne kontrol er manuel, og det skal løbende kontrolleres om udskriften er foretaget. Sådanne handlinger kan ske dagligt, ugentlig, månedligt eller årligt, det vigtige er, at det sker rettidigt. Såfremt det ikke sker rettidigt, kan det påvirke, at eventuelle andre udskrifter ikke bliver korrekte. Eksempelvis hvis der er månedsafslutning, og kørslen for afskrivninger ikke er foretaget inden selve månedsafslutningen, da vil afskrivningerne mangle på de endelige udskrifter (balancen), hvorfor denne ikke giver et korrekt billede.

8.2.2 Identifikation af intern kontrol

Når der i det foregående nævnes brugersystemer, er det i RV 17, punkt 2.1 defineret som systematiske IT-baserede og manuelle administrative funktioner på et givet område. Det betyder, at der i et brugersystem findes to former for intern kontrol:

1. Manuelle kontroller
2. Programmerede kontroller (applikationskontroller)

Manuelle kontroller fungerer usystematisk, hvorfor revisor er nødsaget til at teste disse ved stikprøver.

Programmerede kontroller fungerer systematisk, hvorfor det i princippet kun er nødvendigt at teste disse én gang. Her skal revisor dog være opmærksom på, om der er lavet om i rutinerne, idet der i disse tilfælde skal laves nye tests.

På de programmerede kontroller kan der ligeledes være tilgrænsende manuelle kontroller. Herved får de programmerede kontroller kun effekt, såfremt der sker en manuel kontrol i umiddelbar forlængelse af den programmerede kontrol. Et eksempel herpå kan være IT-baseret logning, som er værdiløs uden manuelle opfølgingsprocedurer.

8.2.3 Identifikation af procedurer

Omfanget og formerne for procedurer vedrørende udviklingsomkostninger vil variere fra virksomhed til virksomhed. Nedenfor er opstillet en række tænkte procedurer med tilhørende underprocedurer. Procedureerne vil danne grundlag for den efterfølgende samlede risikovurdering, revisionsplanlægningen og udførelse af revisionen i henhold til revisionsinstruks.

Procedurene vedrører:

- Procedure for igangsætning af udviklingsprojekter, herunder:
 - Grundlag for indstilling om igangsætning af udviklingsprojektet – herunder:
 - 1) Budget for udviklingsprojekt contra forecast for indtjening
 - 2) Forskning contra udvikling
 - Godkendelse af indstillingen – herunder dokumentation for godkendelse
 - Rapportering af godkendelse

- Afventning af godkendelse forud for igangsætning
- Procedure for registrering af lønomkostninger på udviklingsprojekter:
 - Den enkelte medarbejders løbende registrering af udviklingstimer på projekter
 - Godkendelse af registrerede timer på udviklingsprojekter
 - Fastsættelse af timesats for udviklingstimer pr. medarbejder
 - Beregning af lønomkostning på udviklingsprojekt
- Procedure for registrering af andre direkte omkostninger på udviklingsprojekter:
 - Sikring af at alle afholdte direkte omkostninger vedrørende et projekt også registreres på projektet
 - Godkendelse af direkte omkostninger
- Procedure for registrering af indirekte omkostninger på udviklingsprojekter:
 - Definition og fordeling af indirekte omkostninger på projekter
 - Registrering af indirekte omkostninger på projekter
- Procedure for afslutning af udviklingsprojekter:
 - Registrering af færdigmelding af projekter
 - Rapportering af færdigmelding af projekter
- Procedure for afskrivning af udviklingsprojekter i henhold til den valgte regnskabspraksis
 - Igangsætning af afskrivning
 - Løbende afskrivning
- Procedure for nedskrivningstest af udviklingsprojekter
- Procedure for sikring af værdier af udviklingsprojekter – herunder sikring af patentrettigheder mv.
 - Sikring af rettigheder
 - Opretholdelse af rettigheder

8.3 Samlet risikovurdering og delkonklusion

På baggrund af vurderingen af den iboende risiko og kontrolrisikoen skal revisor opstille en samlet risikovurdering, som skal danne grundlag for den videre revisionsplanlægning.

Der er nedenfor udarbejdet et eksempel herpå. Eksemplet er udarbejdet på baggrund af ovenstående gennemgang af risikovurdering i relation til udviklingsomkostninger. Eksemplet er udtryk for, hvorledes risikovurderingen kunne se ud i en større virksomhed med betydende udviklingsprojekter, samt effektive interne kontroller og procedurer, som kan danne grundlag for systemrevision. Risikovurderingen skal altid tilpasses de konkrete forhold i den enkelte revisionsopgave.

| Revisionsmål | Iboende risiko | Kontrolrisiko | Samlet risiko |
|-----------------|--|--|---------------|
| Værdiansættelse | <p>Generelt høj som følge af:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Hastige ændringer i markedet • Afhængig af nøglepersonale • Ikke-rutinetransaktioner • Væsentlige regnskabsmæssige skøn • Risiko for besvigelser <p>Afhænger af specifikke forhold vedrørende:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Regnskabssystemets kompleksitet og sikkerhed • Tidligere års erfaringer for fejl | <p>Forventes høj som følge af manglende effektive kontroller at basere revisionen på vedrørende:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Afskrivninger • Nedskrivninger • Indregning af IPO <p>Dog forventes der effektive kontroller vedrørende:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sikring af værdier via patentering | Høj |
| Periodisering | <p>Generelt høj som følge af:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Væsentlige regnskabsmæssige skøn <p>Afhænger af specifikke forhold vedrørende:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Regnskabssystemets kompleksitet og sikkerhed • Hvorvidt afskrivninger er rutinetransaktioner eller ej | <p>Forventes høj som følge af manglende effektive kontroller at basere revisionen på vedrørende:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Afskrivninger | Høj |
| Ejendomsret | <p>Afhænger af specifikke forhold vedrørende:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Markedsforhold og patentering | <p>Forventes lav som følge af effektive kontroller vedrørende:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sikring af værdier via patentering | Moderat |

| Revisionsmål | Iboende risiko | Kontrolrisiko | Samlet risiko |
|---------------------|---|--|----------------------|
| Fuldstændighed | <p>Generelt lav som følge af:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Rutinetransaktioner <p>Afhænger af specifikke forhold vedrørende:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Regnskabssystemets kompleksitet og sikkerhed • Skøn vedrørende opfyldelse af indregningskriterier for udviklingsomkostninger | <p>Forventes lav som følge af effektive kontroller vedrørende:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Udviklingsrelaterede lønninger • Udviklingsrelaterede direkte omkostninger | <p>Moderat / lav</p> |
| Tilstedeværelse | <p>Generelt lav som følge af:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Rutinetransaktioner <p>Afhænger af specifikke forhold vedrørende:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Regnskabssystemets kompleksitet og sikkerhed | <p>Forventes lav som følge af effektive kontroller vedrørende:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Igangsætning af udviklingsprojekter • Udviklingsrelaterede lønninger • Udviklingsrelaterede direkte omkostninger • Afslutning af udviklingsprojekter | <p>Lav</p> |
| Præsentation | <p>Pga. relativt simple oplysningskrav, er der ikke foretaget en egentlig risikovurdering af revisionsmålet præsentation. Revisionen som helhed vil sikre, at der sker korrekt klassifikation, ligesom gennemgang af årsrapporten vil sikre, at der gives de krævede noteoplysninger.</p> | | <p>Lav</p> |

9. Planlægning i relation til udviklingsomkostninger

Med udgangspunkt i de forhold revisor har identificeret omkring væsentlighed og risiko, skal revisionsstrategien fastlægges. Når revisor fastlægger revisionsstrategien skal det gøres for hvert enkelt revisionsområde, hvilket betyder, at der fastlægges en revisionsstrategi vedrørende udviklingsomkostninger, såfremt der er sådanne i virksomheden.

Selve revisionsstrategien skal indeholde omfanget, arten samt den tidsmæssige placering af revisionen. Revisionsstrategien vil være forskellig fra virksomhed til virksomhed, idet den afhænger af revisors konklusioner omkring væsentlighed, iboende risiko og kontrolrisiko.

Med baggrund i revisors risikovurdering vil de relevante revisionsmål blive identificeret. For udviklingsomkostninger vil den prioriterede rækkefølge ofte være som nedenstående:

- Værdiansættelse: Udviklingsomkostninger er underlagt en række regnskabsmæssige skøn, som kan have meget væsentlig indflydelse på målingen. Samtidig er disse skøn ikke rutinetransaktioner. Endvidere foretages skønnene ofte af ledelsen alene, hvorfor der ikke eksisterer væsentlige interne kontroller. Der er derfor tale om høj risiko.
- Periodisering: Periodisering knytter sig til afskrivningshorisonten. Afskrivningshorisonten er på samme måde som værdiansættelsen underlagt væsentlige regnskabsmæssige skøn omkring allokering af afskrivningerne til de perioder, hvor indtjeningen genereres.
- Ejendomsret: Ejendomsretten er central for at indregning kan ske, samtidig kan der være væsentlig tvivl omkring ejendomsretten, for eksempel i relation til patenter mv.
- Fuldstændighed: Fuldstændighed dækker i relation til udviklingsomkostninger over 2 primære forhold. For det første at alle projekter aktiveres. For det andet at alle omkostninger vedrørende projekter registreres på de pågældende projekter. Der er en vis risiko for at dette ikke vil ske. Virksomhedens procedurer kan være med til at reducere denne risiko.

Tilstedeværelse: Tilstedeværelsen dækker ligeledes over 2 primære forhold i relation til udviklingsomkostninger. For det første at der reelt er tale om et aktiveringsberettiget udviklingsprojekt. For det andet at de aktiverede omkostninger alle er gyldige transaktioner, som reelt vedrører udviklingsprojektet. Virksomhedens interne kontrolsystemer vil ofte reducere kontrolrisikoen på dette område.

Præsentation: Præsentation dækker i relation til udviklingsomkostninger over, at der sker korrekt klassifikation i regnskabet, samt at noteoplysninger afgives. I regnskaber aflagt under ÅRL er risikoen lav, idet der alene er tale om et begrænset sæt af oplysninger. Aflægges regnskabet efter IFRS er oplysningsforpligtelserne større, om end risikoen stadig vurderes at være lav.

På baggrund af ovennævnte vurdering af de relevante revisionsmål vil revisor eventuelt primært vælge at udføre systemrevision af tilstedeværelse og fuldstændighed, idet disse revisionsmål forventes underlagt effektive interne kontroller, hvorpå revisionen kan baseres. De revisionsområder og transaktionsgrupper, som kan revideres ved systemrevision, er for eksempel:

- Procedure for igangsætning af udviklingsprojekter (Tilstedeværelse)
- Procedure for registrering af løn og andre direkte omkostninger (Tilstedeværelse/Fuldstændighed)
- Procedure for afslutning af udviklingsprojekter (Tilstedeværelse)
- Procedure for sikring af rettigheder (Ejendomsret)

Tilbage er ikke-rutinetransaktioner og forhold indeholdende væsentlige regnskabsmæssige skøn:

- Indirekte produktionsomkostninger (Værdiansættelse/Fuldstændighed/Tilstedeværelse)
- Afskrivninger (Periodisering/Værdiansættelse)
- Nedskrivninger (Værdiansættelse)

samt revisionsområder, som mest effektivt revideres ved årets slutning, idet der er tale om afstemninger:

- Sagssystem for igangværende projekter (Tilstedeværelse/Fuldstændighed)
- Anlægskartotek over afsluttede projekter (Tilstedeværelse/Fuldstændighed/Præsentation)

De 2 sidstnævnte grupper vurderes således revideret mest effektivt ved substansrevision.

Systemrevisionen kan med fordel påbegyndes i årets løb. Herved vil revisor tidligt blive opmærksom på eventuelle uhensigtsmæssigheder i de fastlagte procedurer og kontroller, ligesom et eventuelt tidspres ved statusrevisionen flyttes til en periode, hvor der er bedre tid. Udføres en del af revisionen i årets løb, skal revisor sikre sig, at der ikke er foretaget ændringer i de procedurer og kontroller, der er identificeret og testet i årets løb. Endvidere skal revisor foretage enkelte test af transaktionerne i perioden mellem revisionen i årets løb og statusdagen.

Substansrevision skal udføres i forbindelse med statusrevisionen, idet grundlaget herfor først er endelig udarbejdet på dette tidspunkt.

Substansrevisionen kan udføres som både detailrevision og regnskabsanalytisk revision. Regnskabsanalytisk revision er ofte tidsbesparende.

For at anvende regnskabsanalytisk revision skal revisor have vurderet integriteten og kvaliteten af den information, der lægges til grund. Denne vurdering foretages på baggrund af drøftelser med ledelsen, vurdering af ledelsens kontrolmiljø, forståelse for og accept af den proces, hvorefter regnskabsinformationen tilvejebringes samt eventuel stikprøvevis test af den anvendte information. Endelig skal det i relation til regnskabsanalytisk revision næves, at revisionsbeviset ikke er så stærkt som ved detailrevision, idet der ved detailrevision sker kontrol til underliggende dokumentation eller lignende, hvorimod regnskabsanalytisk revision alene sammenholder regnskabsdata med nogle af revisor opsatte forventninger. Regnskabsanalytisk revision kan reducere omfanget af øvrige revisionshandlinger på de områder, der afdækkes heraf.

I relation til revision af udviklingsomkostninger er regnskabsanalytisk revision effektiv til vurdering af:

- Afskrivninger (Periodisering/Værdiansættelse)
- Årets aktiverede udviklingsomkostninger (Tilstedeværelse/Periodisering)

- Regnskabsmæssig værdi af aktiverede udviklingsomkostninger (Fuldstændighed/Tilstedeværelse)
- Indregnede indirekte produktionsomkostninger (Værdiansættelse/Tilstedeværelse/Fuldstændighed)

Som led i revisionsplanlægningen skal revisionens omfang fastlægges. Af ovenstående fremgår det, at udviklingsomkostninger omfatter en række delsystemer. Alle delsystemerne vil som udgangspunkt være væsentlige, hvorfor der skal foretages en gennemgang heraf.

Omfanget af stikprøver og tests vil variere fra virksomhed til virksomhed alt efter postens beløbs- og transaktionsmæssige størrelse, væsentlighedsniveauet, antallet af forventede fejl og overbevisningen fra andre revisionshandlinger.

Omkring valg af konkrete handlinger skal det endvidere anføres, at revisor grundigt overvejer hvilke revisionshandlinger, der er relevante for den enkelte virksomhed, således at irrelevante revisionshandlinger undgås. Endvidere skal alle relevante revisionshandlinger indgå i instruksen, således at området bliver revideret tilstrækkeligt, og alle revisionsmålene bliver dækket.

I mange revisionsvirksomheder eksisterer der standard revisionsinstrukser, som medarbejderne kan anvende. Det er i disse tilfælde vigtigt at pointere overfor den ledende medarbejder (den person som udfærdiger revisionsplanen og revisionsinstrukserne), at denne standard instruks er vejledende og skal tilpasses den enkelte kundes behov. I stedet for at revisionsvirksomhederne kalder instrukserne for revisionsinstrukser, kunne de i stedet benævnes ”inspirations-kilder”, idet det skal virke som inspiration til identifikation af væsentlige områder og revisionshandlinger.

Som afslutning på planlægningsfasen udarbejder revisor et planlægningsnotat, som dokumenterer de overvejelser, som er gennemgået ovenfor, samt de konklusioner revisor har truffet på baggrund heraf.

9.1 Delkonklusion

Når revisor fastlægger revisionsstrategien for udviklingsomkostninger, tager revisor udgangspunkt i de forhold, der er identificeret omkring væsentlighed og risiko.

Revisionen af udviklingsomkostninger vil ofte blive udført via både systemrevision (primært i årets løb) og substansrevision (ved statusrevision). Systemrevisionen anvendes til at afdække revisionsmålene tilstedeværelse, fuldstændighed og ejendomsret, idet disse revisionsmål forventes underlagt effektive interne kontroller. Substansrevisionen vil blive anvendt ved revisionen af ikke-rutinetransaktioner, herunder forhold der er påvirket af regnskabsmæssige skøn, såsom værdiansættelse og periodisering.

Afslutningsvist skal revisor i et planlægningsnotat dokumentere, de overvejelser der er gjort, samt de konklusioner der er truffet på baggrund heraf.

10. Udførelse i relation til udviklingsomkostninger

10.1 Revisionsinstruks vedr. udviklingsomkostninger

I planlægningen af revisionen har revisor udarbejdet revisionsstrategien og -planen for udviklingsomkostninger på baggrund af væsentlighed og risiko. Ud fra revisionsstrategien og -planen har revisor udarbejdet en revisionsinstruks på de enkelte revisionsområder, herunder udviklingsomkostninger.

På de efterfølgende sider er der udarbejdet en revisionsinstruks, som kan anvendes til revisionen af udviklingsomkostninger. Selve instruksen er ikke udarbejdet med baggrund i en konkret virksomhed, hvorfor der i andre konkrete tilfælde kan være yderligere relevante revisionsbehandlinger end de nedenfor nævnte. Ligeledes vil fordelingen mellem system- og substansrevision variere alt efter den konkrete virksomhed.

Revisionsinstruksen er udarbejdet således, at der både udføres revisions i årets løb samt ved status.

10.1.1 Revision i årets løb

Revisionen, der udføres i årets løb, er i nedenstående eksempel systemrevision. Såfremt virksomhedens forhold ikke gøre det muligt at udføre systemrevision, vil systemrevisionen skulle erstattes af substantive stikprøver.

Først vil revisor identificere og vurdere virksomhedens forretningsgange, herunder nøglekontrollerne. Og til at underbygge forståelsen heraf vil der for hver proces blive fulgt en transaktion fra vugge til grav. I dette første step af revisionen vil det hovedsageligt være en medarbejder med megen erfaring (CMA eller SR), der foretager gennemgangen. Selve revisionsbeviset vil primært blive opnået ved samtaler med relevant personale, gennemgang af forretningsgangsbeskrivelser, samt eventuelt ved anvendelse af observationer.

| | Instruks for revisionsområdet: Udviklingsomkostninger | T | F | V | E | Pe | Pr | Udført af | Kon- trolle- ret af |
|----------------|---|---|---|---|---|----|----|--------------|------------------------------|
| 1. | REVISION I ÅRETS LØB | | | | | | | | |
| 1.1 | SYSTEMREVISION (ÅRETS LØB) | | | | | | | | |
| 1.1.1 | <p>Identifikation og vurdering af forretningsgange og nøgle kontroller</p> <p>Forespørg relevant personale for de enkelte processers hovedfunktioner, om der er foretaget ændringer i forretningsgangene herunder nøglekontroller.</p> <p>Herefter gennemgås de enkelte processers hovedfunktioner med det pågældende personale med henblik på at sikre, at forretningsgangene og interne nøglekontroller er i overensstemmelse med vor forståelse heraf. Til at understøttet forståelsen følges en transaktion for hver procedure fra vugge til grav.</p> <p>Forespørgsel om ændringer samt sikring af forståelse af forretningsgangene og interne nøglekontroller foretages på følgende områder:</p> | | | | | | | | |
| 1.1.1.1 | <ul style="list-style-type: none"> • Procedure for igangsætning af udviklingsprojekter, herunder: <ul style="list-style-type: none"> • Grundlag for indstilling om igangsætning af udviklingsprojektet – herunder: <ol style="list-style-type: none"> 1) Budget for udviklingsprojekt contra forecast for indtjening 2) Forskning contra udvikling • Godkendelse af indstillingen – herunder dokumentation for godkendelse • Rapportering af godkendelse • Afventning af godkendelse forud for igangsætning | X | | | | | X | | |
| 1.1.1.2 | <ul style="list-style-type: none"> • Procedure for registrering af lønomkostninger på udviklingsprojekter:³² <ul style="list-style-type: none"> • Den enkelte medarbejders løbende registrering af udvik- | | X | | | | | | |

³² Proceduren omfatter alene registrering af lønomkostninger på udviklingsprojektet. Procedurer omkring løn-udbetaling herunder generel godkendelse af timer udføres som en del af revisionen af lønområdet.

| | Instruks for revisionsområdet: Udviklingsomkostninger | T | F | V | E | Pe | Pr | Udført af | Kontrolret af |
|---------|--|---|---|---|---|----|----|-----------|---------------|
| | lingstimer på projekter <ul style="list-style-type: none"> • Godkendelse af registrerede timer på udviklingsprojekter • Fastsættelse af timesats for udviklingstimer pr. medarbejder • Beregning af lønomkostning på udviklingsprojekt | X | | X | | | | | |
| 1.1.1.3 | <ul style="list-style-type: none"> • Procedure for registrering af andre direkte omkostninger på udviklingsprojekter:³³ <ul style="list-style-type: none"> • Sikring af at alle afholdte direkte omkostninger vedrørende et projekt også registreres på projektet • Godkendelse af direkte omkostninger | X | X | | | | | | |
| 1.1.1.4 | <ul style="list-style-type: none"> • Procedure for registrering af indirekte omkostninger på udviklingsprojekter:³⁴ <ul style="list-style-type: none"> • Definition og fordeling af indirekte omkostninger på projekter • Registrering af indirekte omkostninger på projekter | X | X | X | | | | | |
| 1.1.1.5 | <ul style="list-style-type: none"> • Procedure for afslutning af udviklingsprojekter: <ul style="list-style-type: none"> • Registrering af færdigmelding af projekter • Rapportering af færdigmelding af projekter | X | | | | | X | | |
| 1.1.1.6 | <ul style="list-style-type: none"> • Procedure for afskrivning af udviklingsprojekter i henhold til den valgte regnskabspraksis <ul style="list-style-type: none"> • Igangsætning af afskrivning • Løbende afskrivning | | | X | | X | | | |
| 1.1.1.7 | <ul style="list-style-type: none"> • Procedure for nedskrivningstest af udviklingsprojekter | | | X | | | | | |

³³ Proceduren omfatter alene registrering af direkte omkostninger på udviklingsprojektet. Procedurer omkring køb herunder generelt godkendelse af køb udføres som en del af revisionen af køb

³⁴ Proceduren omfatter alene allokering af indirekte omkostninger på udviklingsprojektet. Grundlaget for allokeringen (afholdte omkostninger, afskrivninger mv.) forudsættes revideret som en del af den øvrige revision.

| | Instruks for revisionsområdet: Udviklingsomkostninger | T | F | V | E | Pe | Pr | Udført af | Kontroleret af |
|---------|---|---|---|---|---|----|----|-----------|----------------|
| 1.1.1.8 | <ul style="list-style-type: none"> Procedure for sikring af værdier af udviklingsprojekter – herunder sikring af patentrettigheder mv. <ul style="list-style-type: none"> Sikring af rettigheder Opretholdelse af rettigheder | | | X | X | | | | |

Når ovenstående gennemgang af forretningsgangene og nøglekontrollerne er foretaget, skal revisor teste at nøglekontrollerne fungerer og overholdes i virksomheden. Revisor kan her anvende en yngre medarbejder til nogle af testene. Der er nedenfor angivet en revisionsinstruks herfor. Der er ikke taget stilling til stikprøvestørrelserne, idet det afhænger af den konkrete virksomhed.

I revisionsinstruksen vedrørende test af nøglekontroller er det ikke alle ovennævnte procedurerne, der bliver testet. Det skyldes, at det er vurderet, at substansrevision vil være mere effektivt at anvende jf. også afsnit 9.

| | Instruks for revisionsområdet: Udviklingsomkostninger | T | F | V | E | Pe | Pr | Udført af | Kontroleret af |
|-----------|--|---|---|---|---|----|----|-----------|----------------|
| 1. | REVISION I ÅRETS LØB | | | | | | | | |
| 1.1 | SYSTEMREVISION (ÅRETS LØB) | | | | | | | | |
| 1.1.2 | Test af nøglekontroller | | | | | | | | |
| 1.1.2.1 | Procedure for igangsætning af udviklingsprojekter | | | | | | | | |
| 1.1.2.1.1 | Kontroller, at der for konkrete udviklingsprojekter oprettet i regnskabsåret foreligger bestyrelsesgodkendelse af udviklingsprojektet | X | | | | | | | |
| 1.1.2.1.2 | Kontroller, at det for konkrete udviklingsprojekter oprettet i regnskabsåret fremgår af projektbeskrivelsen, at der er tale om udviklingsprojekter – og ikke forskningsprojekter | X | | | | | X | | |

| | Instruks for revisionsområdet: Udviklingsomkostninger | T | F | V | E | Pe | Pr | Udført af | Kontrol- eret af |
|------------------|---|----------|----------|----------|----------|-----------|-----------|----------------------|---------------------------------|
| 1.1.2.1.3 | Kontroller, at projekter først åbnes for registrering af projektomkostninger, når projektet er godkendt af bestyrelsen. Handlingen udføres ved kontrol af oprettelsesdato for projektet i projektstyringsmodulet, samt ved kontrol af datering af registreringer og dokumentation for afholdte omkostninger | X | | | | | | | |
| 1.1.2.2 | Procedure for registrering af lønomkostninger på udviklingsprojekt | | | | | | | | |
| 1.1.2.2.1 | Kontroller ved gennemgang af timerapportering, at den enkelte medarbejder løbende registrerer timer på projekter | | X | | | | | | |
| 1.1.2.2.2 | Kontroller, at der for det enkelte projekt er defineret hvilke medarbejdere, som kan registrere timer på projektet | X | | | | | | | |
| 1.1.2.2.3 | Kontroller, at der af den projektansvarlige løbende foretages godkendelse af timer, som registreres på udviklingsprojektet, samt at projektansvarliges timer godkendes af hans overordnede | X | | | | | | | |
| 1.1.2.2.4 | Kontroller, at timesats defineres på baggrund af stamdata for den enkelte medarbejder (medarbejdergruppe) | | | X | | | | | |
| 1.1.2.2.5 | Kontroller, at den omkostning som registreres på projektet svarer til sats multipliceret med timer | X | X | X | | | | | |
| 1.1.2.3 | Procedure for registrering af andre direkte omkostninger på udviklingsprojekter | | | | | | | | |
| 1.1.2.3.1 | Kontroller ved forespørgsel, at der for køb oprettes en rekvisition, og at denne rekvisition indeholder et projektnummer | | X | | | | | | |
| 1.1.2.3.2 | Kontroller, at der ikke kan registreres omkostninger vedrørende udviklingsprojekter, uden at de er relateret til et godkendt udviklingsprojekt. Kontrollen udføres ved at forespørge om, og påse, at der ikke findes en post benævnt ”diverse | | X | | | | | | |

| | Instruks for revisionsområdet: Udviklingsomkostninger | T | F | V | E | Pe | Pr | Udført af | Kontrol- eret af |
|------------------|---|----------|----------|----------|----------|-----------|-----------|----------------------|---------------------------------|
| | udviklingsprojekter” | | | | | | | | |
| 1.1.2.3.3 | Kontroller, at 2 personer, herunder den projektansvarlige, godkender projektkomkostninger (forud for) registrering på projektet | X | | | | | | | |
| 1.1.2.4 | Procedure for afslutning af udviklingsprojekter | | | | | | | | |
| 1.1.2.4.1 | Kontroller, at projektansvarlige umiddelbart efter afslutning af et projekt registrer projektet afsluttet – og dermed lukket for registreringer. Handlingen udføres ved kontrol af afslutningsdato for projektet i projektstyringsmodulet sammenholdt med fordeling af omkostninger på projektet over tid | X | | | | | X | | |
| 1.1.2.4.2 | Kontroller, at der ved projektafslutning sker rapportering til ledelsen via økonomifunktionen af faktiske afholdte omkostninger contra budget og opdateret indtjeningsforecast | X | | | | | | | |
| 1.1.2.4.3 | Kontroller, at projektet påbegyndes afskrevet efter registrering af afslutning | | | | | X | | | |
| 1.1.2.5 | Procedure for sikring af værdier af udviklingsprojekter – herunder sikring af patentrettigheder mv. | | | | | | | | |
| 1.1.2.5.1 | Kontroller, at der for de enkelte projekter er sket overvejelse om sikring af rettigheder. Forholdene skal være dokumenteret som led i indstillingen til bestyrelsen forud for igangsætning | | | | X | | | | |
| 1.1.2.5.2 | Kontroller, at der foretages rettidig registrering af rettigheder i henhold til bestyrelsens beslutning | | | X | X | | | | |
| 1.1.2.5.3 | Kontroller, at der føres register over rettigheder, herunder dato for udløb, ansøgning om forlængelse mv. | | | X | X | | | | |

Når revisionen i årets løb er afsluttet, skal revisor afgive en konklusion herpå, herunder eventuel udsende revisionsprotokollat vedrørende revisionen i årets løb. Der skal derfor udfærdiges en konklusion på det enkelte revisionsområde, som omtaler områder, der skal indgå i revisionsprotokollatet vedrørende revisionen i årets løb, eller områder der eventuelt skal omtales i et management letter.

| | Instruks for revisionsområdet: Udviklingsomkostninger | T | F | V | E | Pe | Pr | Udført af | Kon- trolle- ret af |
|--------------|---|----------|----------|----------|----------|-----------|-----------|----------------------|--|
| 1. | REVISION I ÅRETS LØB | | | | | | | | |
| 1.2 | KONKLUSION PÅ REVISION I ÅRET LØB | | | | | | | | |
| 1.2.1 | Vurder om revisionen gav anledning til ændringer i vor vurdering af kontrolrisikoen - og dermed vor revisionsstrategi | | | | | | | | |
| 1.2.2 | Udarbejd evt. punkter til management letter vedrørende svagheder i og forbedringsforsalg til forretningsgange og interne kontroller eller andre forhold som skal rapporteres til udviklingschef, økonomichef, direktion mv. | | | | | | | | |
| 1.2.3 | Udarbejd eventuelle afsnit til revisionsprotokollat vedrørende svagheder i forretningsgange og interne kontroller eller andre forhold som skal rapporteres til ledelsen | | | | | | | | |

10.1.2 Statusrevision

Revisionen der udføres ved status består såvel af systemrevision som substansrevision.

I nedenstående instruks er der fokuseret på systemrevision, og der er taget udgangspunkt i, at der er foretaget systemrevision i årets løb. Nedenstående vil derfor være en opfølgning på systemrevisionen i årets løb, og har til formål at kontrollere, at der ikke er ændret i forretningsgangene og kontrollerne i perioden efter den løbende revision og frem til status.

| | Instruks for revisionsområdet: Udviklingsomkostninger | T | F | V | E | Pe | Pr | Udført af | Kontrol- ret af |
|----------------|--|----------|----------|----------|----------|-----------|-----------|----------------------|--------------------------------|
| 2. | STATUSREVISION (STATUS) | | | | | | | | |
| 2.1. | SYSTEMREVISION (STATUS) | | | | | | | | |
| 2.1.1 | Foretage opfølgning på løbende revision <ul style="list-style-type: none"> • Påse at forretningsgange og kontroller ikke er ændret i perioden efter den løbende revision • Foretag stikprøver for perioden efter den løbende revision og frem til statusdagen | | | | | | | | |
| 2.1.1.1 | Kontroller, at der for væsentlige udviklingsprojekter oprettet efter revisionen i årets løb foreligger bestyrelsesgodkendelse af udviklingsprojektet – herunder at der er tale om udviklingsprojekter – og ikke forskningsprojekter, samt at der ikke er registreret omkostninger herpå forud for godkendelsen | X | | | | | X | | |
| 2.1.1.2 | Kontroller, at der af den projektansvarlige for perioden efter revisionen i årets løb foretages godkendelse af timer, som registreres på udviklingsprojektet, samt at projektansvarliges timer godkendes af hans overordnede | X | | | | | | | |
| 2.1.1.3 | Kontroller, at der ikke er foretaget programmæssige ændringer i systemet vedrørende timesatser og beregning af lønomkostninger | X | X | X | | | | | |
| 2.1.1.4 | Kontroller, at der ikke kan registreres omkostninger vedrørende udviklingsprojekter, uden at de er relateret til et godkendt udviklingsprojekt. Kontrollen udføres ved at forespørge om, og påse, at der ikke findes en post benævnt ”diverse udviklingsprojekter” | | X | | | | | | |
| 2.1.1.5 | Kontroller for omkostninger efter revisionen i året løb, at 2 personer, herunder den projektansvarlige godkender projektomkostninger (forud for) registre- | X | | | | | | | |

| | Instruks for revisionsområdet: Udviklingsomkostninger | T | F | V | E | Pe | Pr | Udført af | Kontrollet af |
|---------|--|---|---|---|---|----|----|-----------|---------------|
| | ring på projektet | | | | | | | | |
| 2.1.1.6 | Kontroller, at projekter afsluttet efter revisionen i årets løb påbegyndes afskrevet | | | | | X | | | |
| 2.1.1.7 | Kontroller, at der ved projekter afsluttet efter revisionen i årets løb sker rapportering til ledelsen via økonomifunktionen af faktiske afholdte omkostninger contra budget og opdateret indtjeningsforecast. | X | | | | | | | |

Substansrevisionen kan udføres som både detailrevision og regnskabsanalytisk revision. Nedenstående revisionsinstruks er opdelt i nogle hovedområder, og der er herunder både handlinger der er detailrevision og handlinger der er regnskabsanalytisk revision, alt efter hvilke handlinger der giver det mest effektive revisionsbevis. Det betyder, at der ikke i præsentationen er skelnet mellem detailrevision og regnskabsanalytisk revision.

| | Instruks for revisionsområdet: Udviklingsomkostninger | T | F | V | E | Pe | Pr | Udført af | Kontrollet af |
|---------|--|---|---|---|---|----|----|-----------|---------------|
| 2. | STATUSREVISION (STATUS) | | | | | | | | |
| 2.2. | SUBSTANSREVISION (STATUS) | | | | | | | | |
| 2.2.1 | Generelt | | | | | | | | |
| 2.2.1.1 | Indhent ledelsens udtalelse vedr.: <ul style="list-style-type: none"> • Værdiansættelse • Ejendomsret • Efterfølgende begivenheder | | | X | X | | | | |
| 2.2.1.2 | Gennemgå bestyrelsesmødereferater – og sammenhold information fra disse med den foretagne rapportering af området, herunder f.eks. stude for projekter (igangværende/afsluttet), indtjeningspotentiale (nedskrivning eller ej) | X | X | X | X | X | X | | |

| | Instruks for revisionsområdet: Udviklingsomkostninger | T | F | V | E | Pe | Pr | Udført af | Kon- trolle- ret af |
|----------------|--|----------|----------|----------|----------|-----------|-----------|----------------------|--|
| 2.2.1.3 | Gennemgang af ledelsesrapportering herunder f.eks. stade for projekter (igangværende/afsluttet), indtjeningspotentiale (nedskrivning eller ej) | X | X | X | X | X | X | | |
| 2.2.1.4 | Sammenhold værdien af immaterielle anlægsaktiver med budget og tidligere år - indhent forklaring på væsentlige afvigelser | X | X | X | | X | X | | |
| 2.2.2 | Indirekte omkostninger | | | | | | | | |
| 2.2.2.1 | Indhent oversigt over de omkostninger, der danner grundlag for aktivering af indirekte omkostninger vedrørende udviklingsprojekter. Oversigten sammenholdes med tidligere års oversigter og finansbalance. Det vurderes hvorvidt alle relevante omkostninger er medtaget, samt hvorvidt de omkostninger som indgår er relevante | X | X | X | | X | | | |
| 2.2.2.2 | Indhent oplysning om fordelingsnøgle for afholdte omkostninger, der fordeles. Vurder hvorvidt fordelingsnøglerne er relevante | X | X | X | | X | | | |
| 2.2.2.3 | Foretag stikprøvevis efterregning af fordelingerne | X | X | X | | | | | |
| 2.2.2.4 | Afstem fordelte omkostninger til registreringer i sagssystem | X | X | | | | | | |
| 2.2.2.5 | Sammenhold aktiverede indirekte omkostninger med tidligere år og budget | X | X | X | | X | | | |
| 2.2.3 | Sagssystem for igangværende projekter | | | | | | | | |
| 2.2.3.1 | Afstem primoværdier til foregående års regnskab og sagssystem | X | X | | | | | | |
| 2.2.3.2 | Sammenhold årets aktiverede omkostninger såvel samlet som pr. projekt med | X | X | | | | | | |

| | Instruks for revisionsområdet: Udviklingsomkostninger | T | F | V | E | Pe | Pr | Udført af | Kontrol- ret af |
|----------------|---|----------|----------|----------|----------|-----------|-----------|----------------------|--------------------------------|
| | budgetterede omkostninger samt godkendelser fra bestyrelsen – og indhent forklaring på væsentlige afvigelser | | | | | | | | |
| 2.2.3.3 | Kontroller samlede omkostninger iht. sagssystem til underliggende opgørelse pr. projekt | X | X | | | | | | |
| 2.2.3.4 | Gennemgå specificeret oversigt over projektomkostninger pr. projekt, sammenhold med budget og kontroller væsentlige/usædvanlige forhold til underliggende dokumentation | X | X | | | | | | |
| 2.2.3.5 | Sammenhold aktiverede lønomkostninger vedrørende udvikling med de samlede lønomkostninger i udviklingsafdelingen – indhent forklaring på væsentlige afvigelser Sammenhold endvidere graden af aktivering med tidligere års aktiveringsgrad – indhent forklaring på væsentlige afvigelser | X | X | | | X | | | |
| 2.2.3.6 | Sammenhold forholdet mellem aktiverede lønomkostninger og direkte og indirekte omkostninger med tidligere års fordeling – indhent forklaring på væsentlige afvigelser | X | X | | | X | | | |
| 2.2.3.7 | Kontroller at årets afsluttede projekter indgår i anlægskartotek for afsluttede projekter som tilgang. Kontrollen foretages såvel totalt som projektvist | | X | | | | | | |
| 2.2.3.8 | Afstem sagssystem til finans | X | X | | | | | | |
| 2.2.3.9 | Afstem sagssystem til regnskab, herunder anlægsnote | X | X | | | | X | | |
| 2.2.4 | Anlægskartotek over afsluttede projekter | | | | | | | | |
| 2.2.4.1 | Afstem primoværdier for såvel anskaffelsessummer som af- og nedskrivninger til foregående års regnskab og an- | X | X | | | | | | |

| | Instruks for revisionsområdet: Udviklingsomkostninger | T | F | V | E | Pe | Pr | Udført af | Kon- trolle- ret af |
|----------------|---|----------|----------|----------|----------|-----------|-----------|----------------------|--|
| | lægskartotek, såvel samlet som pr. projekt | | | | | | | | |
| 2.2.4.2 | Under sagssystem for igangværende projekter kontrolleres det, at afsluttede projekter i henhold til sagssystem indgår i anlægskartotek som tilgang. Afstemningen foretages såvel totalt som projektvist | X | X | | | | | | |
| 2.2.4.3 | Årets eventuelle afgang kontrolleres til underliggende dokumentation. Tab/avance efterregnes, og der kontrolleres at anskaffelsesummer og af- og nedskrivninger tilbageføres | X | X | X | X | X | | | |
| 2.2.4.4 | Afstem anlægskartotek til finans | X | X | | | | | | |
| 2.2.4.5 | Afstem anlægskartotek til regnskab, herunder anlægsnote | X | X | | | | X | | |
| 2.2.5 | Afskrivninger | | | | | | | | |
| 2.2.5.1 | Der foretages overordnet sandsynliggørelse af foretagne afskrivninger på baggrund af den valgte regnskabspraksis | X | X | X | | | | | |
| 2.2.5.2 | Foretagne afskrivninger sammenholdes med budget og tidligere år – væsentlige afvigelser forklares | X | X | X | | | | | |
| 2.2.5.3 | Den valgte regnskabspraksis – herunder brugstid pr. udviklingsprojekt (afskrivningshorisont) vurderes. Vurderingen sker på baggrund af forventede brugstider (restbrugstider) for de enkelte projekter | | | X | | X | | | |
| 2.2.5.4 | Afskrivningshorisonten for det enkelte udviklingsprojekt sammenholdes med regnskabsregulerings krav, foregående års afskrivningshorisont, den valgte regnskabspraksis og restbrugstid iht. ledelsens nedskrivningstest jf. nedenfor | | | X | | X | | | |
| 2.2.5.5 | Der foretages stikprøvevis efterregning af afskrivninger | | | X | | | | | |

| | Instruks for revisionsområdet: Udviklingsomkostninger | T | F | V | E | Pe | Pr | Udført af | Kon- trolle- ret af |
|----------------|---|----------|----------|----------|----------|-----------|-----------|----------------------|--|
| 2.2.5.6 | Vurder kvaliteten af de af ledelsen tidligere foretagne skøn omkring brugstider. Vurderingen foretages ved sammenholdelse af tidligere perioders forventninger med de faktisk realiserede forhold i den pågældende periode. | | | X | | X | | | |
| 2.2.6 | Nedskrivninger | | | | | | | | |
| 2.2.6.1 | <p>Indhent ledelsens vurdering af de enkelte udviklingsprojekter, såvel afsluttede som igangværende. Ledelsens vurdering skal for hvert projekt belyse følgende forhold:</p> <ul style="list-style-type: none"> • At projektet er et udviklingsprojekt og ikke har forskningskarakter (gælder kun projekter, hvorpå der er påløbet omkostninger i årets løb) • Markedsforhold og konkurrence • Livscyklus • Teknologisk udvikling • Indtjeningsforecast (for færdiggjorte projekter sammenholdes der med den nuværende aktivitet/indtjening) • Brugstid (herunder udløb af rettigheder, som kan reducere værdien) <p>Notatet skal afsluttes med en vurdering af nedskrivningsbehovet for det enkelte udviklingsprojekt</p> <p>For igangværende projekter skal notatet endvidere indeholde en vurdering af:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Omkostninger til færdiggørelse af projektet • Tilstedeværelse af de nødvendige ressourcer til færdiggørelse af projektet, herunder såvel likviditet som viden <p>På baggrund af de indhentede informationer foretages en vurdering af ledelsens skøn omkring nedskrivninger</p> | x | x | X | x | | | | |
| 2.2.6.2 | For de projekter, hvor det er åbenbart at der skal foretages nedskrivning, foretages en gennemgang af ledelsens bereg- | | | X | | | | | |

| | Instruks for revisionsområdet: Udviklingsomkostninger | T | F | V | E | Pe | Pr | Udført af | Kon- trolle- ret af |
|----------------|--|----------|----------|----------|----------|-----------|-----------|----------------------|--|
| | <p>ning af nedskrivningen.</p> <p>Den valgte model for beregning af nedskrivningen vurderes.</p> <p>De fastsatte forudsætninger vurderes.</p> <p>Den tekniske beregning testes.</p> | | | | | | | | |
| 2.2.6.3 | <p>For projekter, hvor informationer indikerer, at der er risiko for behov for nedskrivning foretages ligeledes en gennemgang af ledelsens beregninger af at der ikke skal foretages nedskrivning.</p> <p>Den valgte model for beregning af at der ikke skal ske nedskrivning vurderes.</p> <p>De fastsatte forudsætninger vurderes - ligesom der analyseres på følsomhed for centrale variable (f.eks. afsætnings- og indtjeningspotentiale).</p> <p>Den tekniske beregning kontrolleres.</p> | | | X | | | | | |
| 2.2.6.4 | <p>Vurder kvaliteten af de af ledelsen tidligere foretagne skøn omkring nedskrivningstest. Vurderingen foretages ved sammenholdelse af tidligere perioders forventninger med de faktisk realiserede forhold i den pågældende periode.</p> | | | X | | | | | |
| 2.2.7 | Sikring af rettigheder | | | | | | | | |
| 2.2.7.1 | <p>Gennemgå register over rettigheder og sammenhold med:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ledelsens informationer vedrørende nedskrivningstest • Aktiverede udviklingsprojekter | X | X | X | X | | | | |

Når selve revisionen af området udviklingsomkostninger er afsluttet, skal der laves en konklusion på området.

| | Instruks for revisionsområdet: Udviklingsomkostninger | T | F | V | E | Pe | Pr | Udført af | Kon- trolle- ret af |
|--------------|---|---|---|---|---|----|----|--------------|------------------------------|
| 3. | KONKLUSION OG RAPPORTERING | | | | | | | | |
| 3.1 | KONKLUSIONS PÅ DEN UDFØRTE REVISION | | | | | | | | |
| 3.1.1 | Overordnet konklusion på området (anvendes også til konkluderende notat) | | | | | | | | |
| 3.1.2 | Opsummering af punkter til revisionsprotokollat | | | | | | | | |
| 3.1.3 | Opsummering af evt. punkter til management letter | | | | | | | | |
| 3.1.4 | Opsummering af evt. revisionsforskelle | | | | | | | | |
| 3.1.5 | Vurdering af om der skal tages forbehold eller afgives supplerende oplysninger i revisionspåtegningen | | | | | | | | |

10.2 Revision af regnskabsmæssige skøn

Som det fremgår af ovenstående instrukser og af den forudgående risikovurdering og revisionsplanlægning, er revision af ledelsens skøn vedrørende brugstider og nedskrivningsbehov centralt i revisionen af udviklingsomkostninger.

RS 540 Revision af regnskabsmæssige skøn er på generelt plan med til at fastlægge denne revision. Som det også fremgår af instruksen, er det centralt, at det er virksomhedens ledelse, som foretager de regnskabsmæssige skøn omkring periodisering og værdiansættelse. Det er så revisors opgave at fremskaffe tilstrækkelig og egnet revisionsbevis.

Endvidere fremgår det af ovenstående instruks, at revisionsbevis vedrørende vurdering af ledelsens skøn omkring værdiansættelse og periodisering kan ske ved gennemgang og test af de udøvede skøn. I instrukserne er der lagt op til, at ledelsen udarbejder et mindre notat omkring værdiansættelsen af det enkelte udviklingsprojekt. Udover at øge den umiddelbare kva-

litet af dokumentationen for de regnskabsmæssige skøn, indikere det også en systematisk tilgangsvinkel til udarbejdelse af skønnene, og dermed en vis rutine.

Som led i gennemgangen og testen af de udøvede skøn, skal revisor vurdere de data og overvejelser, som ligger til grund for skønnene. Endvidere skal der foretages specifikke tests af beregningen af f.eks. nedskrivningsbehov. Ligesom der skal ske sammenligning af skøn foretaget for tidligere perioder med de faktiske resultater for disse perioder. På baggrund heraf kan der opnås en indikation af ledelsens evne til at foretage disse skøn.

Herudover vil også gennemgang af begivenheder indtruffet efter statusdagen kunne bidrage til opnåelse af revisionsbevis vedrørende de af ledelsen foretagne regnskabsmæssige skøn, jf. afsnit 10.3.

10.3 Begivenheder indtruffet efter balancedagen

Revisionen stopper ikke pr. balancetidspunktet (statusdagen), idet der er krav om, at revisor skal revidere helt frem til dateringen på revisionspåtegningen³⁵. Revisor skal revidere for to typer af begivenheder³⁶:

1. Begivenheder, der giver yderligere bevis vedrørende forhold, der eksisterede på balancedagen.
2. Begivenheder, der tyder på forhold, der er opstået efter balancedagen.

De begivenheder, der indtræffer under de i punkt 1 nævnte forhold, skal såfremt, de er væsentlige indarbejdes i regnskabet. Et eksempel på et forhold der eksisterer på balancedagen, hvor der efterfølgende kommer yderligere beviser, kan være et udviklingsprojekt, hvor det vurderes, at det ikke kan skabe en fremtidig indtjening, grundet den væsentligste forventede kundes efterfølgende konkurs. I sådanne tilfælde skal der ske nedskrivning til genindvindingsværdien, jf. yderligere vedrørende nedskrivning i afsnit 3.1.3.2.

Omvendt kan revisors gennemgang af begivenheder indtruffet efter statusdagen også medvirke til, at revisor kan opnå yderligere revisionsbevis. F.eks. kan gennemgang af efterfølgende aktivitet og resultatet af et udviklingsprojekt være med at give revisionsbevis omkring den af

³⁵ I særlige tilfælde skal revisor lave yderligere revision efter dateringen af revisionspåtegningen og frem til afholdelsen af generalforsamlingen.

³⁶ RS 560, afsnit 3.

ledelsen foretagne værdiansættelse. Ved anvendelse af revision af begivenheder indtruffet efter statusdagen kan revisor basere en del af sin vurdering på realiserede forhold og ikke kun på forventninger til fremtiden.

De begivenheder, der indtræffer under de i punkt 2 nævnte forhold, skal ikke indarbejdes i regnskabet, idet forholdene ikke eksisterer på balancedagen. Forholdene skal såfremt de er væsentlige for regnskabslæserne omtales i regnskabet, om muligt med angivelse af beløbsstørrelser. Et sådant forhold kan være igangsætning af et udviklingsprojekt efter regnskabsåret udløb, som efter kort tid viser sig at være forældet, hvorfor virksomheden beslutter sig for at stoppe arbejdet. Såfremt omkostningerne har været af væsentlig betydning for regnskabslæserne, skal de omtales i regnskabet. I yderste konsekvens kan tabet være så stort, at det kan betyde going concern for virksomheden. I disse tilfælde skal det vurderes om virksomheden kan forsætte sin drift og om regnskabet kan aflægges med en konklusion uden modificering.

Det væsentligste, når revisor reviderer begivenheder indtruffet efter balancedagen, er, om værdiansættelsen er i orden, eller om der eventuelt skal ske nedskrivning. Revisionshandlingerne kan være følgende:

- Gennemgå selskabets perioderegnskab, og om muligt gennemgå drifts- og likviditetsbudgetter.
- Gennemlæsning af referater fra bestyrelses- og direktionmøder.
- Forespørgsler til virksomhedens ledelse om der er indtruffet begivenheder efter balancedagen, som væsentligt vil påvirke regnskabet.
- Forespørgsler til de ansvarlige for udviklingsprojekterne, herunder også til de juridisk ansvarlig (advokater eller ansatte jurister, der foretager eventuelle patenteringer).

10.4 Ledelsens regnskabserklæring

Som nævnt i afsnit 4.5 er det god revisionsskik at indhente en skriftlig udtalelse fra ledelsen. Denne udtalelse vedrører regnskabet som helhed og er opstillet i punktform, jf. bilag 1. Udtalelsen skal tilrettes så den passer til den enkelte virksomhed. Det betyder, at der udover punkterne i bilaget kan tilføjes yderligere punkter, såfremt det har relevans for revisionen.

For området udviklingsomkostninger, hvor ledelsen foretager skønsmæssige vurderinger, kan det ofte have relevans at tilføje punkter, eller at uddybe nogle af de eksisterende punkter. To af punkterne i bilag 1 har særlig relevans for revisionen af udviklingsomkostningerne.

Det første er pkt. 7, som anfører, at der ikke er planer eller intentioner som væsentligt kan ændre de regnskabsmæssige værdier (værdiansættelsen). Værdiansættelsen er især i fokus på området udviklingsomkostninger, grundet de skønsmæssige vurderinger. Det kan i den forbindelse være fordelagtigt specifikt at nævne udviklingsomkostninger, herunder eventuelt særlige elementer i værdiansættelsen.

Det andet er pkt. 9, som anfører, at virksomheden har ejendomsretten til alle aktiver. Her kan det ligeledes være fordelagtigt specifikt at nævne udviklingsomkostninger, eksempelvis via patentering.

10.5 Dokumentation for den udførte revision

Revisor skal under udførelsen dokumentere foretagne arbejdshandlinger.

Afslutningsvis skal revisor udfærdige et arbejdspapir, som opsummerer det udførte arbejde og konklusionen herpå – delkonklusion.

Delkonklusionen opdeles i tre hovedafsnit:

- Formål – der nævnes kort hvad formålet med revisionen af udviklingsomkostningerne har været. Det kan eksempelvis være en kort præsentation af de væsentligste revisionsmål i form af værdiansættelse, periodisering samt ejendomsretten af udviklingsomkostningerne.
- Udførelse – her kan der henvises til revisionsinstruksen, som oplyser om de revisionshandlinger, der er foretaget. Såfremt revisionen har givet anledning til bemærkninger, skal de gentages her.

Det kan eksempelvis være, at revisor har modtaget et dokument/beregning fra ledelsen, som opgør den forventede fremtidige indtjening på et udviklingsprojekt. Revisor gennemgår beregningen, og kommer frem til et at nogle af kriterierne ikke er korrekte, og ender derfor med et andet resultat end ledelsen. Et sådan forhold skal beskrives,

således der i forbindelse med den samlede konklusion for revisionen tages stilling hertil.

- Konklusion – afslutningsvist fremkommer revisor med sin konklusion på området.

Det kan eksempelvis være en stillingtagen til ovenstående uenighed omkring værdiansættelsen. Forholdet kan eksempelvis konkluderes mindre væsentligt, og derfor blive overført til de samlede revisionsdifferencer uden særskilt at give anledning til påvirkning af konklusionen for den samlede revision.

10.6 Delkonklusion

Når revisor konkret udfører revisionen sker det i henhold til en revisionsinstruks på det enkelte område. For udviklingsomkostninger vil der således være udarbejdet en revisionsinstruks, som revisor kan anvende.

Revisionsinstruksen kan opdeles således, at der sker handlinger vedrørende systemrevisionen i årets løb og opfølgning herpå ved statusrevisionen. Endvidere vil der ved statusrevisionen være substansrevisionshandling. Revisionsinstruksen skal afdække alle revisionsmålene.

De vigtigste revisionshandling vedrørende udviklingsomkostninger fordelt på de enkelte revisionsmål er følgende:

Værdiansættelse

- Afskrivninger – sandsynliggørelse af foretagne afskrivninger på baggrund af den anvendte regnskabspraksis samt vurdere brugstider og afskrivningshorisonter.
- Nedskrivninger – vurdere ledelsens skøn omkring nedskrivninger, samt foretage kontrol af ledelsens beregninger i de tilfælde hvor der skal ske eller er formodning om at der skal ske nedskrivning.
- Indregning af IPO – vurdere fordelingen af IPO samt sammenholde aktiverede IPO med tidligere år og budget/finansbalancen.

Periodisering

- Afskrivninger – vurdering af den valgte regnskabspraksis, herunder brugstiden pr. udviklingsprojekt.

Ejendomsret

- Patentering – kontrol af at der sker vurdering af de enkelte udviklingsprojekter mht. om de skal patenteres eller ej.

Fuldstændighed

- Procedure for registrering af udviklingsrelaterede lønomkostninger – kontrol af at der løbende registreres timer på projekterne, samt at de påløbne omkostninger udgør sats multipliceret med timer.
- Procedure for registrering af udviklingsrelaterede direkte omkostninger – kontrol af at alle udviklingsomkostninger registreres på et udviklingsprojekt.

Tilstedeværelse

- Procedure for igangsætning af udviklingsprojekt – kontrol af at projektet er godkendt af bestyrelsen, ikke vedrører forskning samt at der ikke registreres omkostninger på projektet før godkendelsen.
- Procedure for registrering af udviklingsrelaterede lønomkostninger – kontrol af hvilke medarbejdere der kan registrere timer på det enkelte projekt, samt at den projektsvarlige godkender medarbejdernes registrerede timer.
- Procedure for registrering af udviklingsrelaterede direkte omkostninger – kontrol af at 2 personer godkender omkostninger vedrørende udviklingsprojekter.
- Procedure for afslutning af udviklingsprojekt – kontrol af at et udviklingsprojekt registreres som afsluttet umiddelbart efter afslutningen af udviklingsprojektet, samt at der sker rapportering til ledelsen om at udviklingsprojektet er afsluttet.

Præsentation

- Afstemning af sagssystem til finans, samt afstemning af anlægskartoteket til regnskabet.

11. Afslutning samt rapportering af revisionen i relation til udviklingsomkostninger

Afslutningsvist skal revisor foretaget rapportering af den udførte revision. Rapporteringen opdeles i en intern- og en ekstern del. Den interne del vedrører den overordnede konklusion til revisors eget brug vedrørende den samlede revision af årsrapporten. Den eksterne del omfatter materiale udarbejdet af revisor til brug for virksomheden, regnskabsaflæggerne og de øvrige regnskabsbrugere.

11.1 Den interne rapportering

Til eget brug skal revisor som afslutning på revisionen udarbejde en afsluttende konklusion vedrørende den udførte revision af årsrapporten. I konklusionen skal de væsentlige og risikofyldte områder omtales, ligesom eventuelle bemærkninger i forbindelse med revisionen skal opsummeres. Som led heri skal eventuelle revisionsdifference opsummeres og vurderes. På baggrund heraf udarbejder revisor den eksterne rapportering jf. nedenfor.

Udviklingsomkostninger vil ofte blive betragtet som et risikofyldt område jf. afsnit 8, hvorfor udviklingsomkostninger også vil blive omtalt i den samlede konklusion. Omtalen vil fokusere på den udførte revision af de risikofyldte revisions mål samt delkonklusionerne herpå.

11.2 Den eksterne rapportering

Den eksterne rapportering kan bestå af følgende tre rapporteringsformer:

1. Management Letter
2. Revisionsprotokol
3. Revisionspåtegning

11.2.1 Management Letter

Management Letteret er en måde, hvorpå revisor kan kommunikerer med direktionen, funktionscheferne eller lignende. Der er ingen standard format eller vejledninger/standarder, der beskriver hvordan et management letter skal udformes eller hvad det skal indeholde. Revisor

skal derfor i hvert enkelt tilfælde vurdere, om der skal udsendes et management letter, samt hvad det skal indeholde.

Indholdet i et management letter vedrører bemærkninger eller forslag til forbedringer af virksomhedens interne kontroller og forretningsgange, oftest opdelt i observation, risiko og anbefaling, eventuelt suppleret med ledelsens-/funktionschefens holdning hertil.

I afsnit 10.1.1 er det beskrevet, at gennemgangen af virksomhedens forretningsgange samt nøglekontroller kan ske i årets løb. Revisor kan derfor vælge allerede i årets løb at udsende et management letter. På denne måde har virksomheden mulighed for på et tidligere tidspunkt at få ændret eller tilrettet de områder, som revisor har omtalt.

11.2.2 Revisionsprotokollen

Revisionsprotokollen er revisors orientering til virksomhedens ledelse om revisors arbejde og resultaterne heraf. Protokollater, hvori der sker omtale af udviklingsomkostninger, kan være udarbejdet i årets løb eller til årsrapporten.

Protokollater i årets løb vil omhandle revisors eventuelle væsentlige delkonklusioner på baggrund af revisionen af procedurer og interne kontroller omtalt i afsnit 10.1.1.

Protokollatet i forbindelse med årsrapporten vil omhandle væsentlige forhold vedrørende den udførte revision, herunder konklusioner, den anvendte regnskabspraksis samt specifikationer og forklaringer vedrørende særlige problemstillinger. Revisor vurderer ofte udviklingsomkostninger for et væsentligt område, hvorfor der i protokollatet sker en omtale på baggrund af den fremkomne konklusion på revisionsarbejdet i henhold til revisionsinstruksen på området, jf. afsnit 10.1.2.

I bilag 6 er der indsat et eksempel på hovedoverskrifterne i indholdsfortegnelsen i et revisionsprotokollat. Under hver enkelt overskrift vil der blive underoverskrifter, hvori der vil ske en beskrivelse og uddybning af det enkelte område.

Såfremt der anvendes opbygning af revisionsprotokollen som angivet i bilag 6, kan der ske nedenstående omtale i protokollen vedrørende udviklingsomkostningerne. De nedenstående eksempler på omtale er ikke udtømmende, men de giver et overblik over i hvilke afsnit, der normalt vil ske en omtale af udviklingsomkostningerne.

Punkt 2 – Hovedkonklusion

Såfremt det ved revisionen af udviklingsomkostningerne er konstateret, at der skal tages forbehold eller afgives supplerende oplysninger, skal det omtales i hovedkonklusionen. Selve forbeholdet eller den supplerende oplysning skal gengives, og derefter skal der ske en uddybning af forholdet.

Punkt 3 – Overordnede kommentarer og risikofaktorer

Der kan eventuelt være markedsmæssige forhold som kræver omtale såfremt de er væsentlige. Eksempelvis kan der ske omtale af udviklingen af et nyt produkt, hvor der ikke er sket patentering, og virksomhedens fremtidige indtjening er baseret herpå. Omtalen skal derfor beskrive, at der kan være konkurrenter, som foretager patentering af et af deres produkter, hvorefter virksomhedens produkt vil miste dets værdi.

Hvis der i revisionsprotokollatet i årets løb er beskrevet uhensigtsmæssigheder i forretningsgangene vedrørende udviklingsomkostningerne, skal der laves en opfølgning på dette punkt. Opfølgningen skal beskrive om virksomheden har ændret forretningsgangene eller om de stadigvæk fungerer på en uhensigtsmæssig måde. Det kan eksempelvis være nøglekontroller, som ikke fungerer, hvilket bevirker at revisionsrisikoen bliver større.

Punkt 4 - Regnskabsmateriale samt forhold, der har betydning for regnskabsaflæggelsen

Såfremt revision har givet anledning til revisionsdifferencer, skal disse omtales i revisionsprotokollen. Dette gælder såvel rettede som ikke rettede fejl.

Punkt 5 - Redegørelse for den udførte revision og rapportering

Såfremt der er fremsendt management letter i årets løb, skal indholdet refereres, og eventuelt beskrives, jf. yderligere vedrørende management letter i afsnit 11.2.1.

Punkt 6 - Kommentarer til enkeltposter i selskabets årsregnskab

I afsnit 6 skal der være et underpunkt 6.x som omtaler udviklingsomkostningerne. I dette afsnit er det vigtigt at få præciseret, hvorledes udviklingsomkostningerne er opgjort af virksomheden, samt revisors gennemgang og konklusion på området. Der bør ske en omtale af de regnskabsmæssige skøn eller usikkerheder vedrørende opgørelsen og værdiansættelsen af udviklingsomkostningerne. Herunder en omtale af af- og nedskrivningsprincipperne.

I nogle virksomheder kan det være relevant at indarbejde regnskabsanalyser og nøgletal til at sandsynliggøre og/eller forklare specifikke forhold i årsregnskabet, for eksempel i form af oversigt over udviklingsomkostninger fordelt på enkelt projekter. I tilfælde hvor virksomheden selv udarbejder sådant materiale, kan der henvises hertil, såfremt det vurderes relevant.

Punkt 11 – Andre erklæringer og opgaver

Der skal ske omtale af, at der er indhentet en regnskabserklæring fra ledelsen, samt hvilke overordnede forhold erklæringen omhandler, jf. yderligere vedrørende ledelsens erklæring i afsnit 10.4.

11.2.3 Revisionspåtegning

Revisionspåtegningen er revisors kommunikation til regnskabsbrugerne, og denne indsættes i årsrapporten. Revisor kan i revisionspåtegningen tage forbehold eller afgive supplerende oplysninger, jf. afsnit 4.6.2.

Når revisor skal vurdere, om der skal tages forbehold eller afgives supplerende oplysninger på baggrund af forhold vedrørende udviklingsomkostninger, vil det kun ske såfremt det vedrører væsentlige forhold. I følgende tilfælde skal der tages forbehold eller afgives supplerende oplysning (ej udtømmende):

- Usikkerhed om værdiansættelsen.
 - Forbehold, såfremt usikkerheden om værdiansættelsen af et udviklingsprojekt er væsentligt, og virksomheden ikke i tilstrækkelig grad har redegjort for denne usikkerhed.
 - Supplerende oplysninger, såfremt virksomheden har omtalt usikkerheden af værdiansættelsen af et væsentligt udviklingsprojekt, men revisor vil henlede regnskabslæsers opmærksomhed på forholdet.

- Konkurrenters patentering af et produkt (ejendomsretten).
 - Forbehold, såfremt virksomheden er ved at udvikle det samme produkt, som en konkurrent patenterer, og at denne patentering risikerer at virksomhedens fremtidige udnyttelse af produktet bliver blokeret samt at ledelsen ikke er villig til at omtale forholdet i årsrapporten.

- Supplerende oplysning, om at ledelsen kan ifalde erstatnings- eller straffean-svar, såfremt de har benyttet et produkt eller en rettighed, som en konkurrent har patenteret.

11.3 Delkonklusion

Ved rapportering af revisionen foretager revisor først en intern rapportering vedrørende konklusionen på den samlede revision af årsrapporten. I denne konklusion opsummeres væsentlige delkonklusioner, hvilket konklusionen om udviklingsomkostninger ofte vil være, grundet risikoen på områder særligt vedrørende værdiansættelse og periodisering.

Efterfølgende foretages den eksterne rapportering, som består af management letter, revisionsprotokol samt revisionspåtegning.

Ved systemrevisionen af udviklingsomkostninger kan det ofte vurderes væsentligt at sende et management letter med bemærkninger eller forslag til forbedringer vedrørende virksomhedens interne kontroller og forretningsgange.

I revisionsprotokollen skal udviklingsomkostninger omtales som et særskilt afsnit, såfremt det er væsentligt. I dette afsnit skal der redegøres for virksomhedens opgørelse af udviklingsomkostningerne, ligesom de regnskabsmæssige skøn skal omtales, herunder brugstider og nedskrivningsvurderinger. Redegørelsen skal indeholde revisors stillingtagen hertil.

I revisionspåtegningen skal der tages forbehold eller supplerende oplysninger vedrørende udviklingsomkostningerne, såfremt der er væsentlige forhold vedrørende usikkerhed om værdiansættelsen eller konkurrenters patentering af et produkt.

12. Konklusion

Dansk erhvervsliv fokuserer på innovation og søger nye produkter og produktionsmetoder for at opnå konkurrencedygtighed. Som følge heraf anvender danske virksomheder stadig større mængder af ressourcer på forskning og udvikling. Regnskabsmæssigt er udviklingsomkostninger en kompleks regnskabspost, hvis værdi i høj grad er afhængig af fremtidige begivenheder. Udviklingsomkostninger er således en regnskabspost, som stiller høje krav til revisor, og stiller revisor overfor en række forskellige revisionsmæssige problemstillinger.

Denne opgave har derfor haft til formål at vurdere og beskrive, hvorledes udviklingsomkostninger i årsrapporten revideres, samt hvilke særlige forhold der gør sig gældende for revision af udviklingsomkostninger.

Forud for gennemgangen af, hvorledes udviklingsomkostninger i årsrapporten skal revideres, samt hvilke særlige forhold der gør sig gældende for revision af udviklingsomkostninger, er den teoretiske ramme, som opgavens hovedproblem bliver besvaret på baggrund af, gennemgået. Gennemgangen fastslog, at revisors rolle i samfundet er at øge troværdigheden hos brugerne af de af udarbejderen afgivne informationer. For at øge troværdigheden udarbejder revisor en erklæring vedrørende de af udarbejderen afgivne informationer. Dette sker på baggrund af den lovgivning samt regulering, som revisor er underlagt. Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant, og skal udføre revisionen med omhu, nøjagtighed, og den hurtighed som opgaven tillader samt i overensstemmelse med god revisorskik.

Udover revisors rolle i samfundet fastslog gennemgangen endvidere, at revisor skal kontrollere, at regnskabsudarbejder i sin rapportering af udviklingsomkostninger anvender det sæt af kriterier, som regulerer den regnskabsmæssige behandling af udviklingsomkostninger. Dette sæt af kriterier består af ÅRL, suppleret med RVL nr. 7 vedrørende forskning og udvikling. Udover den danske regnskabsregulering regulerer IAS 38 udviklingsomkostninger for de virksomheder, der anvender IFRS. IAS 38 er stort set i overensstemmelse med den danske regnskabsregulering. For at udviklingsomkostninger kan aktiveres og indregnes i balancen, skal de være under virksomhedens kontrol, det forventes at fremtidige økonomiske fordele vil tilflyde virksomheden, de er bestemt til vedvarende eje eller brug for virksomheden samt værdien skal kunne måles pålideligt. Såfremt dette ikke er opfyldt skal udviklingsomkostningerne indregnes direkte i resultatopgørelsen. Udviklingsomkostninger måles til kostpris tillagt indirekte produktionsomkostninger. Endvidere skal der ske afskrivninger over aktivets forventede brugstid samt nedskrivning til en eventuel lavere genindvindingsværdi. I årsrap-

porten skal der vedrørende udviklingsomkostninger være oplysninger om anvendt regnskabspraksis, note-specifikation ligesom ledelsen i et særskilt afsnit i ledelsesberetningen skal beskrive forsknings- og udviklingsomkostninger, samt omtale skøn såfremt de er væsentlige.

Den teoretiske ramme, som revisor vil basere revisionen på, er revisionsvejledning 1 - Vejledning om grundlæggende principper for revision af regnskaber. Heri er ansvaret mellem ledelsen og revisor indledningsvis afgrænset. Det er ledelsen, der har ansvaret for udarbejdelse af regnskabet, og revisor skal tilrettelægge og udføre revision med henblik på at kunne tage stilling til, om regnskabet indeholder væsentlige fejl og mangler.

Med baggrund i ovenstående teoretiske gennemgang, af den ramme som opgavens vurdering og beskrivelse af, hvorledes udviklingsomkostninger i årsrapporten revideres, samt hvilke særlige forhold der gør sig gældende for revision af udviklingsomkostninger, kan opgavens delproblemer besvares.

Opgaven har indledningsvist til formål at besvar første delproblem, omkring hvilke forhold revisor skal overveje i forbindelse med accept af en revisionsopgave, og hvilke forhold revisor skal være særligt opmærksom på i relation til udviklingsomkostninger. Det fremgik heraf, at inden revisor påtager sig en revisionsopgave, skal revisor acceptere opgaven ved at vurdere uafhængighed, faglig kompetence, ressourcer samt kontakte en eventuel tidligere revisor.

I relation til udviklingsomkostninger fremgik det, at revisor ikke må have ydet assistance for børsnoterede selskaber og øvrige virksomheder af særlig offentlig interesse, herunder have assisteret med nedskrivningstest. Revisor skal endvidere have kendskab til at revidere udviklingsomkostninger, eller som minimum ressourcer til at opnå kendskab hertil, grundet udviklingsomkostninger er et komplekst område, der er sammensat af en række forskellige omkostningstyper samt påvirket af betydende regnskabsmæssige skøn. Niveauet for en medarbejder, der inddrages i revision af udviklingsomkostninger, vil for udviklingstunge virksomheder være en statsautoriseret revisor, og for virksomheder med udviklingsomkostninger i begrænset omfang en CMA-studerende.

Som led i accepten af opgaven, og som grundlag for planlægning og udførelse af revisionen, skal revisor anvende en række informationer for at opnå kendskab til klienten og opgaven, således at revisor kan danne overblik over de forretnings- og regnskabsmæssige risici samt ledelsens holdning hertil. Endvidere skal revisor have overblik over økonomi- og IT-systemerne samt væsentlige interne kontroller. Opgavens andet delproblem har derfor til

formål at besvare, hvilke informationer revisor skal indsamle til brug for accept, planlægning og udførelse af revisionsopgaven, og hvilke informationer har særlig relevans i relation til udviklingsomkostninger. Informationsindsamlingen består af en virksomhedsbeskrivelse, virksomhedens anvendelse af IT, vurdering af det generelle kontrolmiljø, gennemgang af virksomhedens detail kontrolmiljø, virksomhedens økonomiske udvikling samt en risikovurdering på et overordnet niveau. De informationer, som har særlig relevans i relation til revision af udviklingsomkostninger, er, at revisor skal have kendskab til branchen, samt vurdere om der bør være/normalt er aktiveret udviklingsomkostninger. Endvidere skal revisor vurdere tilliden til ledelsen samt vurdere om virksomhedens væsentlige procedurer og forretningsgange er underlagt hensigtsmæssige interne detailkontroller.

Når revisor har accepteret opgaven, skal revisor planlægge revisionen. Planlægningen tager udgangspunkt i væsentlighed og risiko. Revisor skal således koncentrere revisionen om de poster i regnskabet og de dele af registreringssystemerne, indenfor hvilke risikoen for væsentlige fejl er størst. Opgavens tredje delproblem har derfor til formål at besvare, hvorledes revisor vurdere væsentlighed og risiko, og hvilke særlige forhold gør sig gældende i relation til revision af udviklingsomkostninger.

Ved vurderingen af væsentlighed foretages oftest en kvantitativ beregning af et væsentlighedsniveau for virksomheden. Væsentlighedsniveauet fastlægges overordnet for virksomheden, og det kan derefter fordeles på de enkelte poster i enten resultatopgørelsen eller balancen. Ved fordelingen af væsentlighedsniveauet på enkelt poster, skal et relativt stort beløb tildeles poster, som kræver meget revisionsarbejdet, samt hvor der er foretaget skønsmæssige vurderinger, herunder hører udviklingsomkostninger.

Når revisor vurderer risikoen sker det på baggrund af revisors vurdering af den iboende risiko og kontrolrisikoen. På baggrund heraf opstiller revisor en samlet risikovurdering, som skal danne grundlag for den videre revisionsplanlægning. Risikovurderingen skal endvidere opdeles på revisionsmålene: tilstedeværelse, ejendomsret, værdiansættelse, fuldstændighed, periodisering og præsentation. Revisors risikovurdering i forhold til udviklingsomkostninger vil for at øge overskueligheden blive gennemgået nedenfor i sammenhæng med den revision, som revisor skal udføre for at afdække disse risici.

På baggrund af vurdering af væsentlighed og risiko vil opgavens fjerde delproblem besvare, hvorledes revisor udarbejder en revisionsstrategi og –plan, og hvilke særlige forhold der gør sig gældende i relation til revision af udviklingsomkostninger. Revisionsstrategien er sam-

menfattet af revisors fastlæggelse af, hvilke metoder der skal anvendes til at foretage revisionen, samt revisors vurdering af hvorledes der mest effektivt opnås tilstrækkeligt revisionsbevis. Metoderne kan opdeles i systemrevision og substansrevision, og substansrevision kan underopdeles i regnskabsanalytisk revision og detailrevision. På baggrund af revisionsstrategien udarbejder revisor en revisionsplan indeholdende en revisionsinstruks på de enkelte revisionsområder.

Revisionen af udviklingsomkostninger vil ofte blive udført via både systemrevision (primært i årets løb) og substansrevision (ved statusrevision). Systemrevisionen anvendes til at afdække revisionsmålene tilstedeværelse, fuldstændighed og ejendomsret, idet disse revisionsmål forventes underlagt effektive interne kontroller. Substansrevisionen vil blive anvendt ved revisionen af ikke-rutinetransaktioner, herunder forhold der er påvirket af regnskabsmæssige skøn, såsom værdiansættelse og periodisering.

Afslutningsvist skal revisor i et planlægningsnotat dokumentere, de overvejelser der er gjort, samt de konklusioner der er truffet på baggrund heraf.

Med udgangspunkt i den fastlagte revisionsstrategi og –plan skal revisor udføre den egentlige revision. Dette vil blive besvaret i opgavens femte delproblem som besvarer, hvorledes revisor konkret udfører revisionen, og hvilke revisionshandlingerne anvendes ved revision af udviklingsomkostninger, herunder indholdet af en revisionsinstruks vedrørende udviklingsomkostninger. Når revisor konkret udfører revisionen sker det i henhold til en revisionsinstruks. Revisionsinstruksen kan opdeles således, at der sker handlinger vedrørende systemrevisionen i årets løb, og opfølgning herpå ved statusrevisionen. Endvidere vil der ved statusrevisionen være substansrevisionshandlingerne. Revisionsinstruksen skal afdække alle revisionsmål.

De revisionshandlingerne som anvendes ved revision af udviklingsomkostninger vil blive gennemgået i forlængelse af risikovurderingen vedrørende revision af udviklingsomkostninger. Gennemgangen vil blive opdelt på de enkelte revisionsmål.

Den samlede risikovurdering vedrørende værdiansættelsen vurderes som høj. Dette skyldes, at den iboende risiko generelt vurderes høj som følge af: hastige ændringer i markedet, afhængig af nøglepersonale, ikke-rutinetransaktioner, væsentlige regnskabsmæssige skøn og risiko for besvigelser. Kontrolrisikoen forventes høj som følge af manglende effektive kontroller at basere revisionen på vedrørende afskrivninger, nedskrivninger og indregning af IPO. I henhold til revisionsinstruksen kan disse forhold revideres ved, at afskrivninger sand-

synliggøres på baggrund af den anvendte regnskabspraksis samt vurdere brugstider og afskrivningshorisonter. Endvidere skal ledelsens skøn omkring nedskrivninger vurderes, samt der skal foretages kontrol af ledelsens beregninger i de tilfælde, hvor der skal ske eller er formodning om, at der skal ske nedskrivninger. Vedrørende indregning af IPO skal fordelingen vurderes, samt aktiverede IPO skal sammenholdes med tidligere år og budget/finansbalancen.

Udover værdiansættelsen vurderes den samlede risiko vedrørende periodisering også som høj. Dette skyldes, at den iboende risiko vurderes høj som følge af væsentlige skøn, samt kontrolrisikoen forventes høj som følge af manglende effektive kontroller at basere revisionen af afskrivninger på. I henhold til revisionsinstruksen kan periodisering afdækkes ved at vurdere den valgte regnskabspraksis, herunder brugstiden pr. udviklingsprojekt.

Ejendomsretten vurderes i den samlede risiko som moderat. Den iboende risiko er meget afhængig af de konkrete markedsforhold. Kontrolrisikoen forventes lav som følge af effektive kontroller vedrørende sikring af værdier via patentering. I revisionsinstruksen afdækkes ejendomsretten ved at kontrollere, at der sker vurdering af de enkelte udviklingsprojekter mht. om de skal patenteres eller ej.

Den samlede risikovurdering for fuldstændighed vurderes som moderat/lav. Den iboende risiko vurderes generelt lav som følge af rutinetransaktioner, dog kan ledelsens skøn omkring manglende opfyldelse af indregningskriterierne medfører en højere iboende risiko. Kontrolrisikoen forventes lav som følge af effektive kontroller vedrørende procedurer for udviklingsrelaterede lønninger og direkte omkostninger. I henhold til revisionsinstruksen kan forholdene revideres ved at kontrollere, at der for udviklingsrelaterede lønomkostninger løbende registreres timer på projekterne, samt at de påløbne omkostninger udgør sats multipliceret med timer, samt at der vedrørende udviklingsrelaterede direkte omkostninger sker kontrol af at alle udviklingsomkostninger registreres på et udviklingsprojekt.

Tilstedeværelse vurderes i den samlede risikovurdering som lav. Den iboende risiko vurderes generelt lav som følge af rutinetransaktioner, og kontrolrisikoen forventes lav som følge af effektive kontroller vedrørende procedurer for igangsætning af udviklingsprojekter, udviklingsrelaterede lønninger, udviklingsrelaterede direkte omkostninger og afslutning af udviklingsprojekter. I henhold til revisionsinstruksen kan forholdene revideres, ved at kontrollere de enkelte procedurer. Vedrørende igangsætning af et udviklingsprojekt skal det kontrolleres, at projektet er godkendt af bestyrelsen, ikke vedrører forskning samt at der ikke registreres

omkostninger på projektet før godkendelsen. Vedrørende registrering af udviklingsrelaterede lønomkostninger skal det kontrolleres hvilke medarbejdere, der kan registrere timer på det enkelte projekt, samt at den projektansvarlige godkender medarbejdernes registrerede timer. Vedrørende registrering af udviklingsrelaterede direkte omkostninger skal det kontrolleres, at omkostninger vedrørende udviklingsprojekter godkendes af 2 personer. Vedrørende afslutning af et udviklingsprojekt skal det kontrolleres, at udviklingsprojektet registreres som afsluttet umiddelbart efter afslutningen af udviklingsprojekter, samt at der sker rapportering til ledelsen om at udviklingsprojektet er afsluttet.

Præsentation vurderes i den samlede risikovurdering som lav. Der er relativt simple oplysningskrav, og revisionen som helhed vil sikre, at de sker korrekt klassifikation, ligesom gennemgang af årsrapporten vil sikre, at der gives de krævede noteoplysninger. I henhold til revisionsinstruksen skal præsentation afdækkes ved at afstemme sagssystemet til finans, samt afstemme anlægskartoteket til regnskabet.

Afslutningsvist skal revisor gennemgå og vurdere om revisionen er foretaget i overensstemmelse med det planlagte og eventuelle nødvendige ændringer af den planlagte revision er foretaget. Endvidere skal revisionen rapporteres, hvilket besvares i det sidste delproblem, omkring hvorledes revisor rapporterer sin revision, og hvilken rapportering foretages der vedrørende revision af udviklingsomkostninger.

Ved rapportering af revisionen foretager revisor først en intern rapportering vedrørende konklusionen på den samlede revision af årsrapporten. I denne konklusion opsummeres væsentlige delkonklusioner, hvilket konklusionen om udviklingsomkostninger ofte vil være grundet risikoen på områder særligt vedrørende værdiansættelse og periodisering.

Efterfølgende foretages den eksterne rapportering, som består af management letter, revisionsprotokol samt revisionspåtegning. Ved systemrevisionen af udviklingsomkostninger kan det ofte vurderes væsentligt at sende et management letter med bemærkninger eller forslag til forbedringer vedrørende virksomhedens interne kontroller og forretningsgange. I revisionsprotokollen skal udviklingsomkostninger omtales som et særskilt afsnit, såfremt det er væsentligt. I dette afsnit skal der redegøres for virksomhedens opgørelse af udviklingsomkostningerne, ligesom de regnskabsmæssige skøn skal omtales, herunder brugstider og nedskrivningsvurderinger. Redegørelsen skal indeholde revisors stillingtagen hertil. Slutteligt skal revisor rapportere i revisionspåtegningen. Heri skal der tages forbehold eller supplerende

oplysninger vedrørende udviklingsomkostningerne, såfremt der er væsentlige forhold vedrørende usikkerhed om værdiansættelsen eller konkurrenters patentering af et produkt.

Vedrørende opgavens hovedproblem kan det samlet opsummeres, at det er vigtigt at revisor har forståelse af virksomhedens risici i relation til udviklingsomkostninger. De mest risikofyldte revisionsmål er værdiansættelse og periodisering som følge af de regnskabsmæssige skøn som ligger bag. Revisionen heraf udføres primært ved vurdering, test og gennemgang af disse regnskabsmæssige skøn.

13. Litteraturliste

Bøger mv.:

| Titel | Forfatter | Udgave og forlag |
|---|--|--|
| Auditing and Assurance Services – an integrated approach | Alvin A. Arens mfl. | 9. udgave – Prentice Hall |
| Revision – koncept og teori | Lars Bo Langsted mfl. | 2. udgave - Thomson |
| Revisoransvar | Lars Bo Langsted mfl. | 5. udgave – Thomson |
| IT Revision | Carsten W. Heilbuth og Carsten Tjagvad | 3. udgave – Thomson |
| Kommentarer til årsregnskabsloven | Olaf Hasselager, mfl. | 3. udgave – Thomson |
| Årsregnskabsloven af 2001 – nye krav og særlige problemstillinger | KPMG | December 2002 – KPMG |
| Årsregnskabsloven af 2001 – med lovbemærkninger mv. | KPMG | December 2002 – KPMG |
| Dansk Regnskabspraksis 2004 | KPMG | 1. udgave – Thomson |
| A Statement of Basic Auditing Concepts (ASOBAC) | Committee on Basic Auditing Concepts | 1973 – American Accounting Association |

Artikler:

| Titel | Forfatter | Medie |
|--|-----------------------------|----------------|
| Revision af interne kontroller | Peter Birkholm Laur- sen | Inspi, 9/2004 |
| Revision af interne kontroller | Peter Birkholm Laur- sen | Inspi, 10/2004 |
| Revision af begivenheder indtruffet efter regnskabsårets udløb | Gunner Tessin | Inspi, 11/2000 |
| Revision af immaterielle rettigheder/aktiver | Jan S. Hansen | Inspi, 1/2001 |

| | | |
|---|--|--|
| Værdiskabende revision – revisor år 2005 | Jan Bo Hansen | Revision og Regnskabsvæsen, 3/1998 |
| Systemrevision i edb-baserede miljøer | Lars Kiertzner og Jens Christian Klibo | RevisionsOrientering A3.2, august 1999 |
| Immaterielle aktiver – Regnskabsmæssige aspekter | Jan Fedders | Inspi, 11/2000 |
| IAS 38 – Immaterielle aktiver | Anders Dons | Revision og Regnskabsvæsen, 11/2000 |
| Regnskabsmæssig behandling af nedskrivninger på aktiver | Mogens Nørgaard Mogensen | Revision og Regnskabsvæsen, 9/2001 |

Regulering mv.:

| Titel | Udsteder/udgiver | Udstedelsestidspunkt |
|--|-------------------------|-----------------------------|
| Revisorhåndbogen – revision | Thomson | 2003 og 2004 |
| Revisorhåndbogen – regnskab | Thomson | 2003 og 2004 |
| Notat vedrørende væsentlighed | FSR | August 1996 |
| Notat vedrørende risiko | FSR | August 1996 |
| Fagligt notat - Revisors praktiske anvendelse af FSR's revisionsvejledning nr. 14 (incl. bilags- og eksempelhæfte) | FSR | September 1995 |
| Fagligt notat - Revisors praktiske anvendelse af FSR's revisionsvejledning nr. 17 (incl. bilags- og eksempelhæfte) | FSR | Marts 2000 |
| IAS 36 – Værdiforringelse af aktiver | IASB | 1999 (ikrafttrædelse) |
| IAS 38 – Immaterielle aktiver | IASB | 1999 (ikrafttrædelse) |
| Materiale fra kursus i revisionsstandarder | Mortensen & Beierholm | oktober 2003 |

Årsrapporter:

| Virksomhed | Regnskabsår |
|---------------------|--------------------|
| Hartmann | 2000 – 2001 – 2002 |
| KiSS Technology A/S | 2001 – 2002 – 2003 |
| Novozymes | 2000 – 2001 – 2002 |

Bilag 1: Eksempel på ledelsens regnskaberklæring

Teksten er gengivet fra RS 580, bilag, dog er der anvendt nummererede punkter, således at der i opgaveteksten kan refereres direkte til et punkt. Det skal endvidere bemærkes, at indholdet skal tilrettes den enkelte virksomheds forhold.

(Virksomhedens brevhoved)

(Dato)

(Til revisor)

Denne regnskaberklæring er afgivet i forbindelse med Deres revision af årsrapporten for selskabet xxx, som sluttede 31.12.20xx. Revisionen udføres med det formål at kunne forsyne årsrapporten med en revisionspåtegning om, hvorvidt denne giver et retvisende billede af selskabet xxx's finansielle stilling pr. 31.12.20xx og af resultatet af dets aktiviteter og pengestrømme for regnskabsåret 1. januar – 31. december 20xx i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Det er vort ansvar at aflægge årsrapporten således, at den giver et retvisende billede i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Vi bekræfter efter vor bedste overbevisning følgende forhold: *(Her angives de udtalelser, som er relevante for den pågældende virksomhed, og nedenstående er derfor eksempler på sådanne udtalelser.)*

- 1) Der har ikke været uregelmæssigheder, som har omfattet ledelsens eller andre medarbejdere, der har en væsentlig rolle i regnskabsaflæggelsen eller i virksomhedens interne kontroller, eller som kunne have haft væsentlig indvirkning på årsrapporten.
- 2) Vi har stillet alt regnskabsmateriale og underliggende dokumentation samt alle generalforsamlingsreferater og referater af bestyrelsesmøder til rådighed.
- 3) Vi kan bekræfte fuldstændigheden af de angivne oplysninger vedrørende nærtstående parter.
- 4) Årsrapporten indeholder ikke væsentlige fejlinformationer eller udeladelser.
- 5) Virksomheden har opfyldt alle indgåede kontrakter, som ved manglende opfyldelse kan have væsentlig indvirkning på årsrapporten. Der har ikke været overtrædelse af noget myndighedspåbud eller krav, der kan have væsentlig indvirkning på årsrapporten.
- 6) Følgende er korrekt indarbejdet og, hvor det er relevant, også tilstrækkeligt oplyst i årsrapporten:
 - a) Oplysning om og transaktioner med nærtstående parter
 - b) Tab forårsaget af købs- eller salgsforpligtelser
 - c) Aftaler og optioner om tilbagekøb af aktiver, som tidligere er solgt
 - d) Pantsætning af eller sikkerhedsstillelse i aktiver
- 7) Vi har ingen planer eller intentioner, der væsentligt kan ændre de regnskabsmæssige værdier eller klassifikationen af aktiver og forpligtelser i årsrapporten.
- 8) Vi har ikke planer om at opgive produktlinier eller andre planer eller intentioner, som vil medføre overskydende eller ukurante varebeholdninger, og ingen dele af varebeholdningerne er værdiansat over den forventede nettorealiseringsværdi.

- 9) Virksomheden har ejendomsret til alle aktiver, og ingen aktiver er behæftet med ejendomforbehold eller er pantsat ud over det omfang, der er oplyst i note x i årsrapporten.
- 10) Vi har, hvor det er krævet, indarbejdet og oplyst alle forpligtelser, såvel aktuelle forpligtelser som eventualforpligtelser, og har i note x i årsrapporten oplyst alle garantier og sikkerhedsstillelser over for tredjemand.
- 11) Ud over....., som er beskrevet i note x i årsrapporten, har der ikke været begivenheder efter balancedagen, der kræves indarbejdet i regnskabet eller oplyst i ledelsesberetningen eller i en note til årsrapporten.
- 12) Der er indgået forlig med zzz virksomhed angående kravet med et samlet beløb på yyy, som er indregnet i regnskabet. Der er herudover ikke verserende eller truende retssager.
- 13) Der er ingen formelle eller uformelle pantsætninger af virksomhedens likvide beholdninger og investeringskonti. Vi har ingen finansieringsaftaler ud over de, som er oplyst i note x i årsrapporten.
- 14) Vi har indarbejdet og oplyst om optioner og aftaler om optioner, warrents mv. i årsrapporten.

Administrerende direktør

Økonomifunktionens leder

Bilag 2: Revisionsmæssige forhold, som revisor skal kommunikere til den øverste ledelse

Nedenstående er en gengivelse af RS 260, afsnit 11, der beskriver hvilke revisionsmæssige forhold af ledelsesmæssig interesse, som revisor skal vurdere og kommunikere til den øverste ledelse.

- Den generelle fremgangsmåde og det overordnede omfang af revisionen, herunder forventede begrænsninger eller yderligere krav.
- Valg af eller ændringer i anvendt regnskabspraksis, der har eller kan have en væsentlig indflydelse på virksomhedens regnskab.
- Den mulige indvirkning på regnskabet af væsentlige risici som skal oplyses i regnskabet, eksmeplevis verserende retssager.
- Konstaterede fejl, der har eller kan have en væsentlig indvirkning på virksomhedens regnskab, uanset om fejlen er bogført af virksomheden.
- Væsentlige usikkerheder, der vedrører begivenheder og omstændigheder, der kan medføre væsentlig tvivl om virksomhedens mulighed for at fortsætte driften.
- Uenighed med den daglige ledelse om forhold, der enkeltvis eller samlet kan være væsentlige for virksomhedens regnskab eller revisionspåtegning, herunder om forholdene er afklaret eller ikke og om forholdenes væsentlighed.
- Forventede modifikationer af revisionspåtegningen.
- Andre forhold, der bør bringes til den øverste ledelses kendskab, såsom væsentlige svagheder i de interne kontroller, spørgsmål vedrørende den daglige ledelses integritet samt besvigelser, som involverer den daglige ledelse.
- Alle andre forhold, som er aftalt kommunikeret i revisionsaftalen (*i tiltrædelsesprotokollatet*).

Bilag 3: Eksempel på revisionspåtegning uden modifikation

Nedenstående er en gengivelse af RS 700, afsnit 28.

REVISIONSPÅTEGNING

TIL AKTIONÆRERNE I ABC A/S

Vi har revideret årsrapporten for ABC A/S for regnskabsåret 1. januar – 31. december 20XX, siderne x til x.

Selskabets ledelse har ansvaret for årsrapporten. Vort ansvar er på grundlag af vor revision at udtrykke en konklusion om årsrapporten.

Den udførte revision

Vi har udført vor revisions i overensstemmelse med danske revisionsstandarder. Disse standarder kræver, at vi tilrettelægger og udfører revisionen med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for, at årsrapporten ikke indeholder væsentlig fejlinformation. Revisionen omfatter stikprøvevis undersøgelse af informationen, der understøtter de i årsrapporten anførte beløb og oplysninger. Revisionen omfatter endvidere stillingtagen til den af ledelsen anvendte regnskabspraksis og til de væsentlige skøn, som ledelsen har udøvet, samt vurdering af den samlede præsentation af årsrapporten. Det er vor opfattelse, at den udførte revision giver et tilstrækkeligt grundlag for vor konklusion.

Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.

Konklusion

Det er vor opfattelse, at årsrapporten giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 20XX samt af resultatet af selskabets aktiviteter og pengestrømme for regnskabsåret 1. januar – 31. december 20XX i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Adresse, Dato

STATSAUTORISERET ELLER REGISTRERET REVISOR

Bilag 4: Beregning af væsentlighedsniveauer for 3 virksomheder

Hartmann

| Beløb i mio.DKK | Inde-værende årsregn-skab | Inde-værende års budget | Foregående 3 år | | |
|------------------------|------------------------------|----------------------------|-----------------|-------|-------|
| | | | 2002 | 2001 | 2000 |
| Omsætning | | | 1.415 | 1.422 | 1.357 |
| Resultat før skat | | | 24 | 67 | 57 |
| Aktivmassen | | | 1.477 | 1.561 | 1.475 |
| Egenkapital | | | 717 | 823 | 830 |
| | Inde-værende årsregn-skab | Inde-værende års budget | Foregående 3 år | | |
| | | | 2002 | 2001 | 2000 |
| Aktivmassen | 0 | 0 | 1.477 | 1.561 | 1.475 |
| 0,5% A | 0 | 0 | 7 | 8 | 7 |
| 1,0% B | 0 | 0 | 15 | 16 | 15 |
| Omsætning | 0 | 0 | 1.415 | 1.422 | 1.357 |
| 0,5% C | 0 | 0 | 7 | 7 | 7 |
| 1,0% D | 0 | 0 | 14 | 14 | 14 |
| Resultat før skat | 0 | 0 | 24 | 67 | 57 |
| 5,0% E | 0 | 0 | 1 | 3 | 3 |
| 10,0% F | 0 | 0 | 2 | 7 | 6 |
| Egenkapital | 0 | 0 | 717 | 823 | 830 |
| 1,0% G | 0 | 0 | 7 | 8 | 8 |
| 2,0% H | 0 | 0 | 14 | 16 | 17 |
| Ved planlægning | | | | | |
| Lavt | - | 0 | 6 | 7 | 6 |
| Højt | - | 0 | 11 | 13 | 13 |
| Ved regnskabspåtegning | | | | | |
| Lavt | 0 | - | 6 | 7 | 6 |
| Højt | 0 | - | 11 | 13 | 13 |

KiSS Technology A/S

| Beløb i t.DKK | Inde- værende årsregn- skab | Inde- værende års budget | Foregående 3 år | | |
|------------------------|--------------------------------------|--------------------------------|-----------------|---------|---------|
| | | | 2003 | 2002 | 2001 |
| Omsætning | | | 251.538 | 166.693 | 197.776 |
| Resultat før skat | | | 5.315 | -22.252 | 1.069 |
| Aktivmassen | | | 74.616 | 50.686 | 64.404 |
| Egenkapital | | | 12.664 | -5.864 | 9.766 |
| | Inde- værende årsregn- skab | Inde- værende års budget | Foregående 3 år | | |
| | | | 2003 | 2002 | 2001 |
| Aktivmassen | 0 | 0 | 74.616 | 50.686 | 64.404 |
| 0,5% A | 0 | 0 | 373 | 253 | 322 |
| 1,0% B | 0 | 0 | 746 | 507 | 644 |
| Omsætning | 0 | 0 | 251.538 | 166.693 | 197.776 |
| 0,5% C | 0 | 0 | 1.258 | 833 | 989 |
| 1,0% D | 0 | 0 | 2.515 | 1.667 | 1.978 |
| Resultat før skat | 0 | 0 | 5.315 | -22.252 | 1.069 |
| 5,0% E | 0 | 0 | 266 | -1.113 | 53 |
| 10,0% F | 0 | 0 | 532 | -2.225 | 107 |
| Egenkapital | 0 | 0 | 12.664 | -5.864 | 9.766 |
| 1,0% G | 0 | 0 | 127 | -59 | 98 |
| 2,0% H | 0 | 0 | 253 | -117 | 195 |
| Ved planlægning | | | | | |
| Lavt | - | 0 | 506 | -21 | 366 |
| Højt | - | 0 | 1.012 | -42 | 731 |
| Ved regnskabspåtegning | | | | | |
| Lavt | 0 | - | 506 | -21 | 366 |
| Højt | 0 | - | 1.012 | -42 | 731 |

Novozymes

| Beløb i mio.DKK | Inde- værende årsregn- skab | Inde- værende års budget | Foregående 3 år | | |
|------------------------|--------------------------------------|--------------------------------|-----------------|-------|-------|
| | | | 2002 | 2001 | 2000 |
| Omsætning | | | 5.642 | 5.271 | 5.033 |
| Resultat før skat | | | 900 | 871 | 705 |
| Aktivmassen | | | 8.350 | 8.453 | 8.341 |
| Egenkapital | | | 4.155 | 4.058 | 3.962 |
| | Inde- værende årsregn- skab | Inde- værende års budget | Foregående 3 år | | |
| | | | 2002 | 2001 | 2000 |
| Aktivmassen | 0 | 0 | 8.350 | 8.453 | 8.341 |
| 0,5% A | 0 | 0 | 42 | 42 | 42 |
| 1,0% B | 0 | 0 | 84 | 85 | 83 |
| Omsætning | 0 | 0 | 5.642 | 5.271 | 5.033 |
| 0,5% C | 0 | 0 | 28 | 26 | 25 |
| 1,0% D | 0 | 0 | 56 | 53 | 50 |
| Resultat før skat | 0 | 0 | 900 | 871 | 705 |
| 5,0% E | 0 | 0 | 45 | 44 | 35 |
| 10,0% F | 0 | 0 | 90 | 87 | 71 |
| Egenkapital | 0 | 0 | 4.155 | 4.058 | 3.962 |
| 1,0% G | 0 | 0 | 42 | 41 | 40 |
| 2,0% H | 0 | 0 | 83 | 81 | 79 |
| Ved planlægning | | | | | |
| Lavt | - | 0 | 39 | 38 | 35 |
| Højt | - | 0 | 78 | 76 | 71 |
| Ved regnskabspåtegning | | | | | |
| Lavt | 0 | - | 39 | 38 | 35 |
| Højt | 0 | - | 78 | 76 | 71 |

Bilag 5: Væsentlighedsniveau fordelt på balanceposterne**Novozymes**

| Resultat, beløb i mio.DKK | 2001 | % | 2002 | % | Væsentlig- hedsniveau 2002 | Kvadrat væs. niveau 2002 |
|--|--------------|-------------|--------------|-------------|----------------------------------|--------------------------------|
| Immaterielle anlægsaktiver | 220 | 3% | 414 | 5% | 30 | 900 |
| Grunde og bygninger | 2.165 | 26% | 1.996 | 24% | 5 | 25 |
| Anlæg, maskiner, driftsmateriel mv. | 2.373 | 28% | 2.127 | 25% | 30 | 900 |
| Finansielle anlægsaktiver | 22 | 0% | 37 | 0% | 0 | 0 |
| Varebeholdninger | 1.391 | 16% | 1.318 | 16% | 35 | 1.225 |
| Tilgodehavender fra salg | 924 | 11% | 821 | 10% | 25 | 625 |
| Tilgodeh. hos tilknyttede virk. | 9 | 0% | 27 | 0% | 0 | 0 |
| Tilgoedehavende skat | 212 | 3% | 240 | 3% | 0 | 0 |
| Udskudt skatte aktiv | 38 | 0% | 31 | 0% | 0 | 0 |
| Andre tilgodehavender | 213 | 3% | 341 | 4% | 10 | 100 |
| Likvide midler | 886 | 10% | 998 | 12% | 0 | 0 |
| Aktiver i alt | 8.453 | 100% | 8.350 | 100% | | |
| Egenkapital | 4.163 | 49% | 4.248 | 51% | 0 | 0 |
| Udskudt skat | 1.017 | 12% | 997 | 12% | 0 | 0 |
| Andre hensatte forpligtelser | 73 | 1% | 82 | 1% | 10 | 100 |
| Langfristet gæld | 1.917 | 23% | 1.863 | 22% | 0 | 0 |
| Bankgæld | 286 | 3% | 204 | 2% | 0 | 0 |
| Leverandører af varer og tjenesteyd. | 287 | 3% | 255 | 3% | 10 | 100 |
| Selskabsskat | 71 | 1% | 47 | 1% | 0 | 0 |
| Anden gæld | 584 | 7% | 580 | 7% | 15 | 225 |
| Gæld til tilknyttede virksomhe | 55 | 1% | 74 | 1% | 0 | 0 |
| Passiver i alt | 8.453 | 100% | 8.350 | 100% | | |
| Kvadratet på væsentlighedsniveauer i alt | | | | | | 4.200 |
| Overordnet væsentlighedsniveau (kvadratroden af ovenstående) | | | | | | 65 |

Bilag 6: Eksempel på hovedoverskrifter i et protokollat vedrørende årsrapporten

1. Identifikation af den reviderede årsrapport
2. Hovedkonklusion
3. Overordnede kommentarer og risikofaktorer
4. Regnskabsmateriale samt forhold, der har betydning for regnskabsaflæggelsen
5. Redegørelse for den udførte revision og rapportering
6. Kommentarer til enkeltposter i selskabets årsregnskab
7. Kommentarer til enkeltposter i koncernregnskabet
8. Supplerende beretninger
9. Skatter og afgifter
10. Assistance og rådgivning
11. Andre erklæringer og opgaver
12. Lovpligtige oplysninger