

CMA-Afhandling, Aalborg Universitet

Revisors erklæringer

Afleveringsdato: 30. april 2012

Vejleder: Søren Rasmussen

Opgaveløser: Jon K. Mortensen

INDHOLDSFORTEGNELSE

SUMMARY	1
INDLEDNING	1
1.1 PROBLEMFOMULERING	3
1.2 AFGRÆNSNING	3
1.3 MÅLGRUPPE	4
1.4 MODEL- OG METODEVALG	4
REVISORLOVEN OG ERKLÆRINGSBEKENDTGØRELSEN	7
2.1 REVISORLOVEN	7
2.2 ERKLÆRINGSBEKENDTGØRELSEN	8
2.3 SAMMENHOLDELSE AF REVISORLOVEN OG ERKLÆRINGSBEKENDTGØRELSEN	11
ISA'ERNE	12
3.1 GENERELT OM ISA	12
ERKLÆRINGER MED SIKKERHED	13
4.1 REVISIONSPÅTEGNINGER PÅ REVIDEREDE REGNSKABER	15
4.1.1 ISA 700 revisionspåtegning uden modifikationer	15
4.1.2 ISA 705 revisionspåtegning med modifikationer til revisors konklusion	17
4.1.3 ISA 706 revisionspåtegning med supplerende oplysninger.....	20
4.1.4 Yderligere krav i dansk lovgivning – revisors udtalelse om ledelsesberetning.....	21
4.1.5 Delkonklusion omkring revisionspåtegninger på reviderede regnskaber.....	22
4.2 REVISIONSSTANDARDE VEDRØRENDE ERKLÆRINGER MED SÆRLIGE FORMÅL	22
4.2.1 ISA 800 Særlige overvejelser – revision af regnskaber udarbejdet i overensstemmelse med begrebsrammer med særligt formål.....	23
4.2.2 ISA 805 Særlige overvejelser – revision af bestanddele af et regnskab samt specifikke elementer, konti eller poster, der indgår i et regnskab.....	24
4.2.3 ISA 810 Opgaver vedrørende afgivelse af erklæring om regnskabssammendrag.....	25
4.2.4 Delkonklusion omkring revisionspåtegninger med særlige formål.....	27
4.3 ERKLÆRINGER PÅ REGNSKABER MED REVIEW	28
4.3.1 ISRE 2400 Review af regnskaber.....	28
4.3.2 ISRE 2410 Review af perioderegnskaber.....	29
4.3.3 Delkonklusion omkring review erklæringer.....	30
4.4 ANDRE ERKLÆRINGER MED SIKKERHED END REVISION ELLER REVIEW	30
4.4.1 ISAE 3000 Andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af	30
historiske finansielle oplysninger.....	30
4.4.2 ISAE 3400 Undersøgelse af fremadrettede finansielle oplysninger.....	32
ANDRE ERKLÆRINGER	36
5.1 ISRS 4400 AFTALTE ARBEJDSHANDLINGER	36
5.2 ISRS 4410 ASSISTANCEERKLÆRING.....	38
GENNEMGANG AF MODIFICEREDE PÅTEGNINGER	40
6.1 GENNEMGANG AF DE UDVALGTE REGNSKABER	40
6.1.1 Gennemgang af påtegning på Midtjysk ejendomme ApS 2010/11	41
6.1.2 Gennemgang af påtegning på J.T.F. Windconsult A/S 2010/11.....	42
6.1.3 Gennemgang af påtegning på La Femme Parfumeri ApS 2010/11.....	43
6.1.4 Gennemgang af påtegning på DVDATA ApS 2010/11.....	44
6.1.5 Gennemgang af påtegning på CJ Ejendomme ApS 2010/11.....	45
6.1.6 Gennemgang af påtegning på Flemming Olsen Holding ApS 2009/10.....	46
6.1.7 Gennemgang af påtegning på Ejendomsselskabet Anebjerg ApS 2010/11	48

6.1.8 Gennemgang af påtegning på CO-Holding ApS 2010/11	49
6.1.9 Gennemgang af påtegning på Gfühl ApS 2010/11	50
6.1.10 Gennemgang af påtegning på B-free ApS 2010/11	51
6.1.11 Gennemgang af påtegning på Birkjær & Lykke ApS 2010/11	52
6.1.12 Gennemgang af påtegning på Løche Export ApS 2010/11	53
6.1.13 Gennemgang af påtegning på Ligeskov ApS 2010/11	55
6.1.14 Gennemgang af påtegning på LP Ejendomme Silkeborg ApS 2010/11	56
6.1.15 Gennemgang af påtegning på Kildsgaard & Kildsgaard ApS 2010/11	57
6.1.16 Gennemgang af påtegning på OLC Pack Holding ApS 2010/11	58
6.1.17 Gennemgang af påtegning på Nordmeat Innovation ApS 2010/11	59
6.1.18 Gennemgang af påtegning på Weptos A/S 2010/11	60
6.1.19 Gennemgang af påtegning på SP Ejendomme Silkeborg ApS 2010/11	61
6.1.20 Gennemgang af påtegning på Rønbækhus ApS 2010/11	62
6.1.21 Gennemgang af påtegning på Roar Nissen Holding ApS 2010/11	63
6.1.22 Gennemgang af påtegning på RT Invest ApS 2010/11	64
6.1.23 Gennemgang af påtegning på PMAS Invest ApS 2010/11	65
6.1.24 Gennemgang af påtegning på Raca Holding ApS 2010/11	66
6.1.25 Gennemgang af påtegning på Hans Hjortshøj Holding A/S 2010/11	67
6.1.26 Gennemgang af påtegning på Borups Bolighus ApS 2010/11	68
6.1.27 Gennemgang af påtegning på INV 2010 ApS 2010/11	69
6.1.28 Gennemgang af påtegning på Jan Mørup Viborg ApS 2010/11	70
6.1.29 Gennemgang af påtegning på LP Invest Silkeborg ApS 2010/11	71
6.1.30 Gennemgang af påtegning på MH Byg Holding ApS 2010/11	72
6.1.31 Konklusion på analyse af modificerede påtegninger	74
6.2 HVORDAN FORHOLDER BANKERNE SIG TIL MODIFICEREDE ERKLÆRINGER	74
FORTRYKTE ERKLÆRINGER.....	76
7.1 DRIFTSTABSERKLÆRING	77
7.2 GRUNDEJERNES INVESTERINGSFOND	78
7.3 REGULERINGSREGNSKAB - ELFORSYNING	80
7.4 GRÜNE PUNKT	82
HOLDNINGER TIL REVISORS FREMTIDIGE ERKLÆRINGSOPGAVER	84
KONKLUSION	86
LITTERATURFORTEGNELSE.....	90

Summary

This Thesis discusses preparation of auditor's reports based on the requirements of legislation and standards. The Thesis includes an analysis of modified opinions on financial statements and a brief description of what "ready-made" opinions may involve.

The Danish legislation on the auditor's report is the act on accountants and the executive order on auditor's reports. The legislation describes how the auditor is to proceed when issuing reports. Furthermore, the auditor's work is regulated here in general, including the requirements for the auditor's objectivity and the role as the representative of the public.

The executive order derives from the act on accountants and it provides a statutory basis for the auditor's assurance reports, for example auditor's reports, review reports and other assurance reports.

An auditor's report is the end-product of the work performed by the auditor, however, the report may have different wordings. The reports may consist of information on financial statements presented, budget, specific financial data or agreed-upon procedures.

The reports issued by an auditor are generally prepared on the basis of the international auditing standards. The international standards apply to financial statements starting 15 December 2010 and replace the Danish auditing standards that were applicable earlier.

Where all standards earlier started with RS¹ and a number, the standards are now categorised in four new areas: IAS, ISRE, ISAE and ISRS and a number. The IAS are the standards applying to audit engagements where the number of the relevant standard relates to the specific type of assignment that is audited. The ISRE are the standards applying to review, ISAE are the standards applying to assurance engagements other than audit or review, and the ISRS are non-assurance reports. The effect of the change to the international standards is that additional standards have been introduced in some areas. For example, if an auditor is to modify his report with supplementary information or qualifications, there are now two standards while there was earlier only one standard. Furthermore, special purpose audit engagements have been divided into three stan-

¹ Auditing standard

dards. In fact, there is a standard for almost all types of assignment. It is, however, always important that the auditor thoroughly understands the nature and scope of the assignment in order to issue the right report on the relevant assignment.

In the Thesis, which includes an analysis of 30 financial statements with modified reports, it is assessed that it is difficult for the auditors to prepare modified reports. There are many errors in the headlines of the supplementary information as the regards the areas that the supplementary information covers. In addition, the opinions have not always been adjusted to the qualifications expressed, there are no adverse opinions and in some cases opinions should not be expressed at all.

The banks use the auditor's reports to assess the credit rating, earnings capacity and not least the reliability of their clients. It is therefore expressly noted if the auditor has comments to the figures of the annual report or if there are any disagreements with management.

The auditors will often come across ready-made reports, which are received from insurance companies, leasing companies, the land owners investment fund, the energy regulatory authority and similar authorities. These are standard reports, which have not been adjusted to the specific assignments. It is important in these situations that the auditor considers the specific assignment and clarifies what he is to report on. Since there are many different types of these ready-made reports, the auditor must each time consider which standard is to be used. It is therefore important to understand that nothing is standard. However, some of the standards can be considered.

There have been several cases in recent years where the auditor's responsibility has been discussed in connection with businesses, which are in bankruptcy or are ailing, as well as non-observance of legislation on the part of the auditor. As a result, the auditor has been imposed fines in connection with some of the cases. The auditors have now much more focus on observing legislation and the requirements to the auditor's work in general.

It is my assessment that we will see additional qualifications and supplementary information in the financial statements. It is also my opinion that if the auditor has the possibility, a report with limited assurance or no assurance will be issued so that the requirements to the auditor are minimised.

INDLEDNING

Reguleringen af revisors erklæringer har gennem de seneste 5-10 år gennemgået en stor udvikling. Ikke mindst på grund af den finansielle krise samt de sager omkring økonomisk kriminalitet der er opstået i forbindelse hermed. Der er kommet væsentligt mere fokus på besvigelser samt going concern vurderinger i forhold til selskabernes levetid. Dette ses gennem de mange opdateringer af revisionsstandarder, herunder oversættelser af de internationale standarder til danske revisionsstandarder (RS'er). Nu er de danske revisionsstandarder således erstattet med oversatte internationale standarder (ISQC, ISA, ISRE, ISAE og ISRS)², man har derved de samme betegnelser i Danmark som internationalt. På baggrund af denne udvikling i opdateringen af revisionsstandarder samt reguleringer af revisors erklæringer, er skæringsdatoen for informationsindsamling sat til den 1. januar 2012. Det vil sige opdateringer og reguleringer der træder i kraft senest 1. januar 2012 er medtaget i denne kandidatafhandling.

En revisors erklæring kan betegnes som slutproduktet i revisors opgaver, hvad enten revisor har udført opgaver i forbindelse med revision, review, andre erklæringsopgaver med sikkerhed eller øvrige opgaver.

Det er min vurdering, at det er vigtigt at revisors erklæringer udarbejdes efter de samme principper. Det er således vigtigt, at revisorer i deres erklæringer opfylder kravene i revisorloven og erklæringsbekendtgørelsen. Yderligere er det vigtig at der eksempelvis i finansielle årsrapporter, oplyses hvilken begrebsramme der benyttes til aflæggelsen. Den typiske begrebsramme for danske årsrapporter vil være årsregnskabsloven, mens børsnoterede virksomheder aflægger efter kravene i IFRS. Mens de børsnoterede skal aflægge efter IFRS, har øvrige danske virksomheder mulighed for selv at vælge aflæggelse af årsrapporten efter IFRS, jævnfør årsregnskabsloven § 137.

Når man snakker om revisor i det ”offentlige rum”, snakker man ofte om, at revisor er ”offentlighedens tillidsrepræsentant”. Denne betegnelse bruges eksempelvis, når revisor erklærer sig på

² ISQC = international standard om kvalitetsstyring
IAS = International standard om revision
ISRE = International standard om review
ISAE = International standard om andre erklæringsopgaver
ISRS = International standard om beslægtede opgaver

revision af regnskaber samt øvrige erklæringer, der ikke udelukkede er bestemt til opgavegiverens eget brug. Betegnelsen ”revisor” benyttes i denne kandidatafhandling som en fælles betegnelse for statsautoriseret og registreret revisor medmindre andet nævnes direkte.

Når revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant stiller dette krav til revisors uafhængighed samt kompetencer. Disse områder er der meget fokus på i revisorlovens³ § 16 samt de gældende revisionsstandarder, herunder ISA 200 omkring ” Den uafhængige revisors overordnede mål og revisionens gennemførelse i overensstemmelse med Internationale Standarder om Revision”.

En revisors erklæringer er revisors kommunikationsmiddel til brugerne af de finansielle oplysninger, som revisor har erklæret sig om. Udover de skriftlige erklæringer skal revisor, såfremt der er tale om revision, udarbejde et revisionsprotokollat til brug for selskabets bestyrelse, direktion eller tilsynsråd. Heri skal revisor oplyse forløbet af den udførte revision samt de bemærkninger revisor måtte have hertil. Revisionsprotokollen vil kun blive omtalt i begrænset omfang i denne kandidatafhandling.

En revisors erklæringer er som nævnt oftest påtegning ved revisionen af årsrapporten, men revisor kan afgive mange andre erklæringer, det kan eksempelvis være review af årsrapporten, review af perioderegnskab, review af budgetter samt fortrykte erklæringer om eksempelvis drifts- tabsforsikring, Grundejernes Investeringsfond, kommuner, leasingselskaber, omsætningsafhængige omkostninger mv., men disse fortrykte erklæringer opfylder ikke kravene i erklæringsbekendtgørelsen, herved kan dette blive til en sag for disciplinærnævnet og revisor kan ifalde bøde.

³ Revisorloven af 17/6 2008

1.1 Problemformulering

Som nævnt i ovenstående indledning er målet for denne kandidatafhandling at belyse forholdene omkring afgivelse af revisors erklæringer.

Indledningsvis vil der blive redegjort for den gældende lovgivning, som revisor er underlagt ved afgivelse af erklæringer. Herunder beskrive under hvilke forhold, hvor revisors erklæringer finder anvendelse samt redegørelse af, hvilke type erklæringer der findes.

I forbindelse med gennemgangen af erklæringstyperne vil der ikke blive redegjort for revisionsprocessen forbundet med afgivelse af disse erklæringer. Dette vurderes at ligge uden for kandidatafhandlingens emne, men revisionsprotokollen vil blive kort omtalt, da den i lighed med erklæringen er revisors kommunikationsmiddel.

Yderligere vil der være rettet fokus på erklæringer med sikkerhed samt øvrige erklæringer, herunder de fortrykte erklæringer som revisor anmodes om at underskrive. Der vil være praktiske eksempler på erklæringer med sikkerhed samt fortrykte erklæringer fra hverdagen, der vil blive analyseret og vurderet i forhold til opfyldelse af kravene i erklæringsbekendtgørelsen. I forbindelse med denne analyse vil kandidatafhandlingen forsøge at få klarlagt, hvilke overvejelser revisor skal gøre sig i forbindelse med fortrykte erklæringer.

Ud fra ovenstående vil jeg forsøge at afdækkede følgende problemstillinger i kandidatafhandlingen:

- Hvad er det teoretiske grundlag?
- Overholder revisor kravene i forbindelse med modifikation af revisors erklæringer?
- Hvordan skal revisor forholde sig til fortrykte erklæringer?

1.2 Afgrænsning

Kandidatafhandlingen vil udelukkende omhandle erklæringer om finansielle oplysninger. Derved afgrænses der fra erklæringer omkring it-revision, etiske regnskaber, vidensregnskaber miljøregnskaber, sociale regnskaber og lignende erklæringstyper.

1.3 Målgruppe

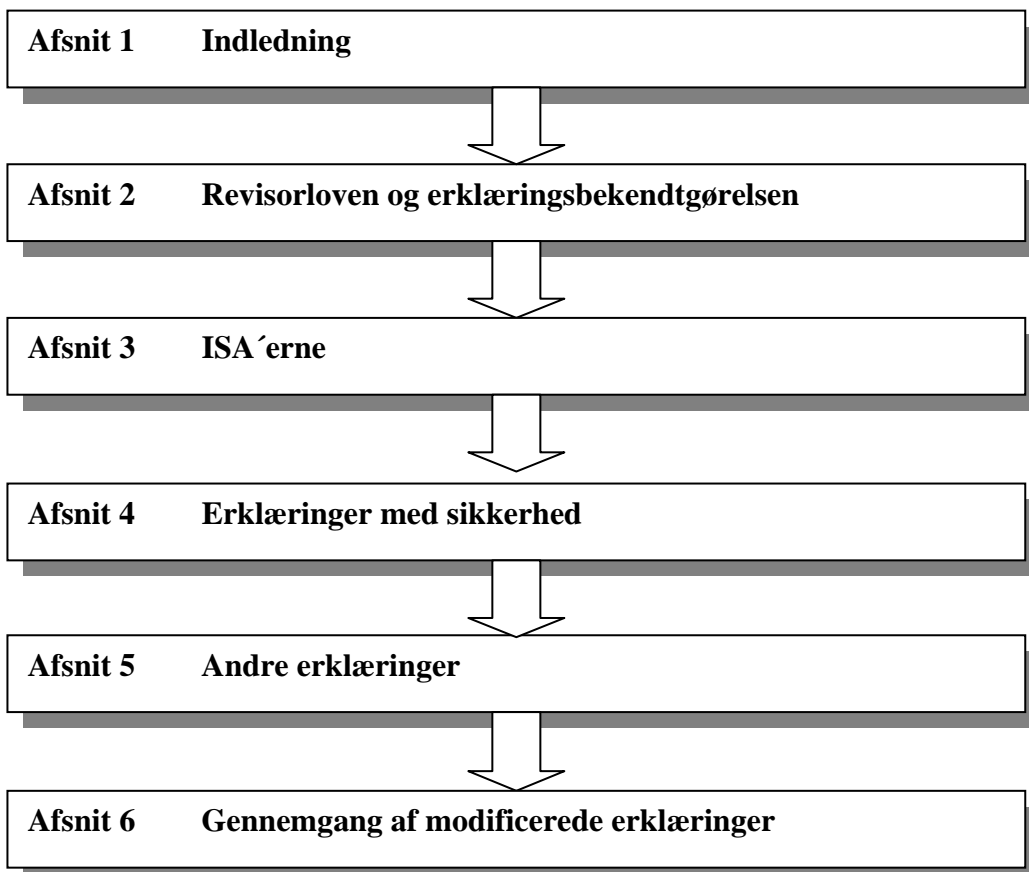
Målgruppen for denne afhandling vil som udgangspunkt være vejleder og censor. Det er dog mit håb, at opgaven også kan være til nytte for studerende ved højere læresteder samt revisorer og andre, der til dagligt beskæftiger sig med erklæringer.

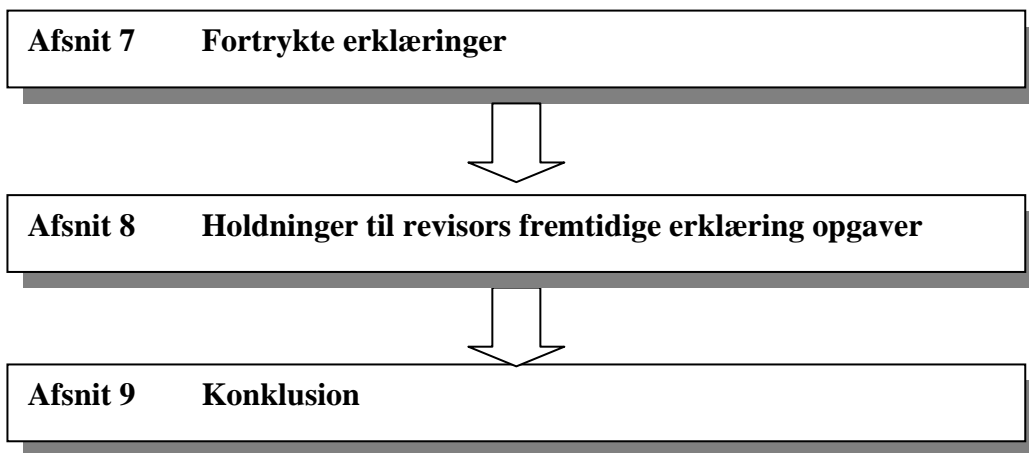
1.4 Model- og metodevalg

Afhandlingen vil tage udgangspunkt i noget generelt, såsom love, bekendtgørelser og bevæge sig mod det specifikke, hvor praktiske problemstillinger inden for erklæringer vil blive gennemgået. Desuden vil afhandlingen være af beskrivende og analyserende karakter.

Den dokumentariske undersøgelsesmetode er anvendt som kildeindsamlingsmetode. Ved anvendelse heraf tages der udgangspunkt i allerede eksisterende datamateriale, f.eks. love, bekendtgørelser, direktiver m.v. Svagheden ved denne metode er, at datamaterialet er fastlagt fra starten og hermed udviklet og styret af andre. Dette er der taget højde for ved valg af kilder.

Afhandlingens disponering vil følge nedenstående model:





Figur 1-1. Afhandlingens opbygning, egen tilvirkning.

Hovedvægten i afhandlingen vil primært blive lagt på afsnit 4, 5 og 6, omhandlende de forskellige erklæringstyper samt de krav der følger af de respekterede IAS. Yderligere vil afsnit 6 byde på en gennemgang af nogle modificerede erklæringer på aflagte regnskaber. Afsnit 2 og 3 om revisorloven, erklæringsbekendtgørelsen samt de internationale standarder anvendes alene til beskrivelse af opgavens relevans og er derfor kun minimalt behandlet.

I afsnit 2 belyses den lovgivning, der kan ligge til grund for afgivelse af erklæringer. Det er ikke hensigten at lave en udtømmende gennemgang af revisorlovgivningen, idet jeg blot ønsker at give et indblik i hovedpunkterne af lovgivningen, der danner grundlag for afgivelse af erklæringer.

I afsnit 3 vil der være en forklaring omkring, hvilke internationale standarder der afløser de danske revisionsstandarder, herunder omtale af klassificering og ajourføring samt uddybelse af, hvordan samspillet mellem revisorloven, erklæringsbekendtgørelsen og IAS finder anvendelse.

I afsnit 4 behandles erklæringer med sikkerhed, hvor der bliver foretaget analyse og vurdering af indholdet, yderligere vil der være eksempler på erklæringernes opbygning samt den tilknyttede lovning hertil. Indledningsvis vil selve revisionserklæringen blive behandlet, og herefter vil de øvrige erklæringer med sikkerhed blive gennemgået.

I afsnit 5 vil andre erklæringer blive behandlet, med henblik på afklaring af, hvilke områder disse erklæringer dækker. Behandlingen indledes med en gennemgang af gældende lovgivning samt eksempler på disse erklæringers opbygning, herunder tilhørende områder de afdækker.

I afsnit 6 vil jeg gennemgå modificerede erklæringer på aflagte regnskaber for analysering af overholdelse af de lovgivningsmæssige krav på aflæggelsestidspunktet. Ydermere vil der være forklaring på, hvordan bankerne forholder sig til sådanne erklæringer gennem interview med nogle erhvervsrådgivere.

I afsnit 7 vil jeg gennemgå eksempler på fortrykte erklæringer som revisor kan møde i sit daglige virke, og hvordan han skal forholde sig hertil.

I afsnit 8 vil jeg uddybe mine holdninger til revisors fremtidige erklæringsopgaver, herunder diskussion af fremtidige løsningsforslag i forhold til erklæringsstandarder samt offentlighedens syn herpå.

Afhandlingen afsluttes med en hovedkonklusion, der tager udgangspunkt i delkonklusionerne, der afrunder hvert af afsnittene.

Revisorloven og erklæringsbekendtgørelsen

2.1 Revisorloven

Revisorloven er den lov, der regulerer, hvordan godkendte revisorer⁴ og revisionsvirksomheder skal agere i forbindelse med udførelse af deres arbejde samt hvilke regler, der er forbundet hermed samt de løbende krav hertil.

Når man læser revisorlovens bestemmelser omkring afgivelse af erklæringer, skal man først og fremmest se på lovens anvendelsesområde i kapitel 1, hvor der i § 1 stk. 2 står, at loven finder anvendelse ved revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber samt andre erklæringer med sikkerhed. Yderligere er der i § 1 stk. 3 også nævnt andre erklæringer, der kræves i forhold til lovgivning.

Som nævnt i indledningen, så fungerer revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. I kapitel 3 § 16 står der ligeledes, hvordan revisor skal agere i forbindelse med udfyldelse af denne rolle i forhold til god revisorskik og hvad dette indebærer.

I § 19 står der, at en revisor skal afgive en revisionspåtegning på et regnskab omkring den udførte revision samt konklusion herpå, når han har afsluttet en revision. Yderligere står der opført, at revisionspåtegninger ikke må afgives sammen med andre end godkendte revisorer, dog findes der en undtagelse i § 19 stk. 3. Denne undtagelse forlyder, at såfremt revisionen er omfattet af lov om revision af statens regnskab m.m. eller af særlovgivning, hvor rigsrevisor udfører revisionen med den godkendte revisor. Hvis dette er opfyldt, kan rigsrevisor således underskrive sammen med den godkendte revisor.

Hvis der i lovgivningen eller i virksomhedens vedtægter står foreskrevet valg af flere revisorer til afgivelse af revisionspåtegninger eller andre erklæringer med sikkerhed på regnskaber, må disse revisorer ikke være fra samme revisionsfirma, jf. § 19 stk. 2.

En vigtig ting når revisor skal afgive erklæringer er dokumentation. Jævnfør § 23 skal der udarbejdes arbejdsprotokoller, der dokumenterer grundlaget for den afgivne erklæring. Tilsynet med

⁴ Revisorloven § 2 og § 3

denne dokumentation føres af Erhvervsstyrelsen, og de har i en meddelelse fra den 25. oktober 2011 påpeget, at revisortilsynet har fundet flere tilfælde af utilstrækkelig dokumentation. Denne meddelelse tager udgangspunkt i en redegørelse fra revisortilsynet⁵, og formålet med denne meddelelse er at styrke revisors fokus på udarbejdelse af tilstrækkelig dokumentation for det udførte arbejde.

Det er også vigtigt, at revisor er uafhængig, når der skal afgives erklæringer. I kapitel 4 § 24 står der, at den revisor der udfører opgaver efter § 1 stk. 2 skal være uafhængig af den virksomhed opgaven vedrører og må ikke være involveret i virksomhedens beslutningstagning.

Omkring uafhængighed, så betyder dette, at revisor ikke må have direkte eller indirekte økonomisk, forretnings- eller ansættelsesmæssigt forhold.

2.2 Erklæringsbekendtgørelsen

Erklæringsbekendtgørelsen tager udgangspunkt i revisorlovens § 16 omkring revisors rolle som offentlighedens tillidsmand. Yderligere er der fokus på, at revisor skal udforme sine erklæringer under hensyn til de forhold, som modtagerne må forventes at tillægge betydning. Revisor skal herved tage stilling til alle forhold, der er væsentlige for konklusionen på erklæringen. Revisor skal i samme forbindelse sørge for, at erklæringerne bliver udformet i et entydigt og let forståeligt sprog.

Erklæringsbekendtgørelsen forudsætter som udgangspunkt at modtagerne vil være personer, virksomheder og offentlige myndigheder, hvor beslutninger må forventes at bliver påvirket af erklæringerne.

Bekendtgørelsen tager udelukkende stilling til erklæringer der afgives med sikkerhed.

Kapitel 2 i erklæringsbekendtgørelsen omhandler afgivelse af erklæringer, der opdeler i Revisionspåtegninger på reviderede regnskaber, Erklæringer og review af regnskaber samt Andre erklæringer med sikkerhed.

⁵ Redegørelsen er offentliggjort på www.revisortilsynet.dk

En revisionspåtegning på et regnskab er revisors erklæring om den udførte revision, det vil sige, at såfremt et årsregnskab eller et koncernregnskab er revideret, skal der indgå en revisionspåtegning i årsrapporten. Hvis årsrapporten indeholder en ledelsesberetning, skal revisorpåtegningen indeholde en udtalelse herom, jf. § 5 stk. 1 nr. 7.

Såfremt der er tale om et moderselskab, hvor årsrapporten både indeholder årsregnskab for moderselskabet samt et koncernregnskab, skal der afgives en fælles revisorpåtegning herfor.

Revisorpåtegningen på reviderede regnskaber skal som minimum indeholde følgende punkter⁶:

1. En identifikation af det regnskab, der er revideret og hvilken regnskabsmæssig begrebsramme, der er anvendt ved dets udarbejdelse,
2. En omtale af revisors ansvar for revisionen samt en omtale af den udførte revision, jf. stk. 2,
3. Forbehold i henhold til § 6, eller oplysning om, at påtegningen er uden forbehold, jf. stk. 3,
4. En konklusion vedrørende den udførte revision, jf. stk. 4-6,
5. Supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet, jf. § 7, stk. 1,
6. Supplerende oplysninger vedrørende andre forhold, jf. § 7, stk. 2, og
7. Hvor ledelsesberetning er udarbejdet, en udtalelse fra revisor om, hvorvidt revisors gennemlæsning af ledelsesberetningen, baseret på den udførte revision af årsregnskabet og et eventuelt koncernregnskab, har givet anledning til bemærkninger, jf. stk. 7 og 8.

Der er således klare regler, jævnfør ovenstående punkter, omkring hvad påtegningen skal indeholde ved revision samt hvornår der skal tages forbehold eller supplerende oplysninger. Ydermere bliver det klarlagt, hvordan man skal forholde sig i forbindelse med afgivelse af konklusionen.

⁶ Erklæringsbekendtgørelsen § 5

En revisors erklæring ved review af regnskaber skal som minimum indeholde følgende punkter⁷:

1. En identifikation af det gennemgåede regnskab,
2. En omtale af revisors ansvar, jf. stk. 2,
3. En omtale af indholdet af den udførte gennemgang (review), herunder at revision ikke er foretaget,
4. Forbehold, jf. § 10,
5. En konklusion, jf. stk. 3 og 4 og
6. Supplerende oplysninger, jf. § 11.

Der er således også klare regler, jævnfør ovenstående punkter, omkring hvad påtegningen skal indeholde ved review samt hvornår der skal tages forbehold eller supplerende oplysninger. Ydermere bliver det klarlagt, hvordan man skal forholde sig i forbindelse med afgivelse af konklusionen.

Når revisor afgiver andre erklæringer med sikkerhed, er disse ikke omfattet af erklæringsbekendtgørelsens § 3-12, men her er det reglerne i § 14-16 der finder anvendelse.

En anden erklæring med sikkerhed end revision eller review skal, jævnfør § 14, opfylde følgende punkter:

1. En identifikation af det forhold, hvorom der afgives erklæring (erklæringsemnet) og en beskrivelse af erklæringsopgaven,
2. En omtale af revisors ansvar og det udførte arbejde, jf. stk. 2,
3. Forbehold, jf. § 15,
4. En konklusion om det udførte arbejde, jf. stk. 3-5, og
5. Supplerende oplysninger, jf. § 16.

⁷ Erklæringsbekendtgørelsen § 9

2.3 Sammenholdelse af revisorloven og erklæringsbekendtgørelsen

Erklæringsbekendtgørelsen tager som tidligere nævnt udgangspunkt i revisorloven og har herved hjemmel heri.

Revisorloven regulerer, hvordan revisor skal forholde sig i forbindelse med sit arbejde i forhold til udførelse af opgaver samt hvilke krav, der stilles hertil. Revisorloven har således nogle paragraffer der forklarer, hvordan revisor skal forholde sig i forbindelse med afgivelse af erklæringer samt hvorledes revisor skal udarbejde disse. Det er i disse paragraffer erklæringsbekendtgørelsen tager udgangspunkt, men udelukkende omkring erklæringer med sikkerhed. Andre erklæringer er kun lovreguleret i revisorloven.

En revisor kan ikke undlade at følge kravene i erklæringsbekendtgørelsen, medmindre speciallovgivning eller særlige EU-retlige regler stiller krav, der går forud for erklæringsbekendtgørelsen. Det vil eksempelvis sige, at underskriver revisor en fortrykt blanket fra en offentlig myndighed, hvor revisors arbejde ikke er tilstrækkeligt beskrevet, overtræder revisor derfor i princippet erklæringsbekendtgørelsen, medmindre det er i henhold til en særlovgivning. Bekendtgørelsen overtrædes også, hvis revisor undlader at tage de nødvendige forbehold og at give de nødvendige supplerende oplysninger.

Når revisorer afgiver erklæringer i Danmark, skal revisor følge den danske revisorlov og erklæringsbekendtgørelsen. Er der for eksempel tale om afgivelse af revisionspåtegning på et årsregnskab, der skal anvendes overfor en udenlandsk myndighed og hvor revisor skal efterleve særlige udenlandske krav eller lovgivning, kan revisorloven og erklæringsbekendtgørelsen kun fraviges i den udstrækning, den er i konflikt med de udenlandske regler.

Det er derfor vigtigt at forstå, at den gældende lovgivning for revisors arbejde altid vil være revisorloven og erklæringsbekendtgørelsen. Hvis der opstår en sag ved revisornævnet omkring revisors arbejde, er det efter denne lovgivning, der vil blive dømt.

ISA'erne

3.1 Generelt om ISA

ISA'erne udsendes af den internationale revisionsorganisation, International federation of accountants (IFAC), igennem IAASB. Tilbage i 2004 begyndte IAASB det såkaldte "Clarity project", med henblik på at øge klarheden af standarderne. Formålet hermed var at gøre standarderne mere klare og overskuelige, da de gældende standarder blev kritiseret for at være for omfattende og for rodet. Ydermere blev de kritiseret for hovedsageligt at henvende sig til store virksomheder samt manglende vejledning i, hvordan revisionen skulle implementeres.

Det resulterede i, at hver standard skulle opstilles efter samme ensartet struktur, jf. nedenstående:

- Indledning
- Formål
- Definitioner
- Krav
- Appendiks med vejledning i anvendelse af standarden mv.

Revisionstandarderne bliver således delt op i selve standarden samt en forklarende del i et appendiks, hvor det tidligere var blandet sammen. Alle de eksisterende standarder og de fremtidige standarder er således udarbejdet herefter.

ISA er som tidligere nævnt de internationale standarder om revision, hvor vi i Danmark har haft nogle danske revisionsstandarder (RS'er). Nu er disse ISA ligeledes gældende i Danmark, hvorved de danske revisionsstandarder omkring erklæringsopgaver udgår. De nye standarder er trådt i kraft i Danmark, for de regnskaber der begynder 15. december 2010 eller senere, det vil sige som hovedregel med virkning for regnskabsåret 2011. Denne ændring er sket i forbindelse med det såkaldte "Clarity project", hvor der er kommet en ny struktur i de enkelte standarder. De nye standarder tager mere udgangspunkt i, hvad revisor skal, hvor de gamle tog udgangspunkt i, hvad revisor gør. Yderligere tager de nu udgangspunkt i revision af private virksomheder, hvor der er specielle afsnit omkring offentlige virksomheder, hvis der er specielle forhold, der gør sig gældende.

Erklæringer med sikkerhed

Som tidligere nævnt erstattes de danske revisionsstandarder med internationale standarder, de nye betegnelser for disse standarder er følgende⁸:

IAASB		Revisionsteknisk Udvalg		Standarder
ISQC	International Standard on Quality Control	ISQC	International standard om kvalitetsstyring	ISQC 1-99
ISA	International Standard on Auditing	ISA	International standard om revision	ISA 100-999
ISRE	International Standard on Review Engagements	ISRE	International standard om review	ISRE 2000-2699
ISAE	International Standard on Assurance Engagements	ISAE	International standard om andre erklæringsopgaver med sikkerhed	ISAE 3000-3699
ISRS	International Standard on Related Services	ISRS	International standard om beslægtede opgaver	ISRS 4000-4699

Dette betyder at nogle af standarderne erstattes således:

RS 260 Kommunikation af revisionsmæssige forhold til virksomhedens øverste ledelse suppleres med ny ISA 265 Kommunikation af mangler i intern kontrol til den øverste ledelse og den daglige ledelse

RS 265 Revisionsprotokollen udgår

RS 320 Væsentlighed ved revision opdeles i

ISA 320 Væsentlighed ved planlægning og udførelse af en revision

ny **ISA 450** Vurdering af fejlinformation konstateret under revisionen

⁸ www.fsr.dk

RS 545 Revision af målinger til og oplysninger om dagsværdi fusioneres ind i ISA 540 Revision af regnskabsmæssige skøn, herunder regnskabsmæssige skøn over dagsværdi, og tilknyttede oplysninger

RS 585 Revision af ledelsesberetningen udgår, men indarbejdes i et nyt bilag med yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning

RS 635 Samarbejde mellem to valgte revisorer udgår (indtil videre)

RS 701 Modifikationer af den uafhængige revisors påtegning udgår og erstattes af

ISA 705 Modifikationer til konklusionen i den uafhængige revisors erklæring

ISA 706 Supplerende oplysninger vedrørende forståelse af regnskabet og supplerende oplysninger vedrørende forståelse af revisionen i den uafhængige revisors erklæring

RS 800 Den uafhængige revisors erklæring på revisionsopgaver med særligt formål opdeles i

ISA 800 Særlige overvejelser – revision af regnskaber udarbejdet i overensstemmelse med begrebsrammer med særligt formål

ISA 805 Særlige overvejelser – revision af bestanddele af et regnskab samt specifikke elementer, konti eller poster, der indgår i et regnskab

ISA 810 Opgaver vedrørende afgivelse af erklæring om regnskabssammendrag

RS 3411 Erklæringsopgaver om generelle it-kontroller og applikationskontroller m.v. erstattes af

ISAE 3402 Erklæringsopgaver med sikkerhed om kontroller hos en serviceorganisation

Ovenstående er ikke udtømmende, men eksempler på hvad der er ændret ved overgange til de nye standarder.

4.1 Revisionspåtegninger på reviderede regnskaber

Når vi snakker om revisionspåtegninger på reviderede regnskaber, er det således hovedpåtegninger ISA 700, ISA 705 og ISA 706 der er tale om. Det er den ”gamle” RS 700 der er blevet til disse 3 påtegninger.

4.1.1 ISA 700 revisionspåtegning uden modifikationer

ISA 700 er i lighed med RS 700 som vi kender den fra tidligere, denne standard er nu klarificeret i forhold til de internationale standarder og erklæringsbekendtgørelsen. ISA 700 er den erklæring, der kan påføres et regnskab, såfremt der ikke er supplerende oplysninger eller forbehold, det vil sige en erklæring uden modifikationer. ISA 700 opstiller i lighed med den gamle standard punkter for, hvad påtegningen skal indeholde. Påtegningen skal indeholde følgende:

- Skal være skriftlig.
- Den skal have en titel der indikere, at erklæringen er fra en uafhængig revisor.
- Den skal være adresseret som krævet af opgavens omstændigheder.
- Det indledende afsnit skal indeholde: identifikation af den virksomhed der revideres, angive at regnskabet er revideret, identificere de bestanddele regnskabet indeholder, henvisse til den anvendte regnskabspraksis samt andre forklarende oplysninger, specificeret hvilken periode de enkelte bestanddele i regnskabet omfatter.
- Et afsnit omkring ledelsens ansvar for regnskabet, herunder at det giver et retvisende billede samt overholdelse af den relevante regnskabsmæssige begrebsramme.
- Et afsnit omkring revisors ansvar, herunder at det er revisors ansvar at udtrykke en konklusion om regnskabet ud fra den udførte revision. Ydermere skal revisor gøre rede for, at revisionen er udført i overensstemmelse med de internationale standarder om revision samt den regnskabsmæssige begrebsramme.
- Konklusionsafsnit hvor revisor skal udtrykke sig omkring, hvorvidt regnskabet giver et retvisende billede i overensstemmelse med den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme.
- Dato på revisors erklæring, dateres når revisor har opnået tilstrækkelig revisionsbevis til at basere sin konklusion på.
- Revisors adresse. Revisor skal angive den lokalitet i det jurisdiktion hvor revisor praktiserer.

- Ydermere påføres revisors navn og titel.

En sådan erklæring kan eksempelvis være udformet som følgende for regnskabsklasse B og C:

Den uafhængige revisors erklæringer

Til kapitalejerne i Selskab BC

Påtegning på årsregnskabet

Vi har revideret årsregnskabet for Selskab BC for regnskabsåret 1. januar – 31. december 201x, der omfatter [anvendt regnskabspraksis, resultatopgørelse, balance, egenkapitalopgørelse, pengestrømsopgørelse og noter].⁹ Årsregnskabet udarbejdes efter årsregnskabsloven.

Ledelsens ansvar for årsregnskabet

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

Revisors ansvar

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

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

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

Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.

Konklusion

Det er vores opfattelse, at årsregnskabet giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 201x samt af resultatet af selskabets aktiviteter [og pengestrømme] for regnskabsåret 1. januar – 31. december 201x i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

⁹ Tilpasses regnskabets elementer

Udtalelse om ledelsesberetningen

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

X-by (revisors kontorsted), dato
statsautoriseret/registreret/godkendt revisionsfirma
NN
statsautoriseret revisor/registreret revisor

4.1.2 ISA 705 revisionspåtegning med modifikationer til revisors konklusion

ISA 705 udspringer af den tidligere RS 701, denne standard opstiller de situationer, hvor revisor skal afgive en modificeret påtegning samt hvilken form og indhold denne type erklæring skal indeholde. Benytter man sig af ISA 705, er det fordi, der er forhold, der påvirker revisors konklusion på regnskabet. Det vil sige, at man laver en modifikation til den ”blanke” påtegning i ISA 700, revisor har 3 muligheder i denne sammenhæng.

Konklusion med forbehold:

- Revisor opnår tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Fejlinformationer enkeltvis eller samlet er væsentlige, men ikke gennemgribende for regnskabet
- Revisionsbevis er ikke tilstrækkeligt og egnet til basis for konklusion, men mulige indvirkninger på regnskabet af eventuelle uopdagede fejl kan være væsentlige, men ikke gennemgribende

Afkræftende konklusion

- Revisor opnår tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Fejlinformationer enkeltvis eller samlet er både væsentlige og gennemgribende for regnskabet

Manglende konklusion

- Ude af stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis og revisor konkluderer at eventuelle uopdagede fejlinformationer kan være både væsentlige og gennemgribende for regnskabet
- I sjældne tilfælde med adskillelige usikkerheder, men han har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for de individuelle usikkerheder, men hvor der er mulig interaktion mellem usikkerhederne og disses mulige indvirkning på regnskabet

Man kan opstille følgende skema i forbindelse med modifikation¹⁰:

Indvirkning på konklusion	Påvirker væsentlig, men ikke gennemgribende for regnskabet retvisende billede	Påvirker væsentlig og gennemgribende for regnskabet retvisende billede - afkræftende konklusion	Påvirker muligvis væsentlig og gennemgribende for regnskabet retvisende billede – konklusion afgives ikke
Uenighed med ledelsen	”bortset fra i forbeholdet anførte giver regnskabet...”	”som følge af det i forbeholdet anførte giver regnskabet ikke...”	Ikke relevant
Begrænsninger i udførelsen af revisors arbejde	”bortset fra den mulige indvirkning af det i forbeholdet anførte giver regnskabet...”	Ikke relevant	”som følge af det i forbeholdet anførte kan vi ikke...”

Ud fra ovenstående skema kan der udarbejdes følgende eksempler for formuleringer af erklæringer med forbehold:

Uenighed med ledelsen - Eksempel 1

(uenighed om væsentlige, men ikke gennemgribende forhold)

Forbehold

Grundlag for konklusion med forbehold

Vi tager forbehold for værdiansættelsen af varelageret, der i balancen er indregnet til 30 mio. kr. Lageret er efter vores opfattelse værdiansat 6 mio. kr. for højt, idet der ikke er foretaget tilstrækkelig nedskrivning på ukurante varer. Efter indregning af skatteeffekten heraf er årets resultat og egenkapital angivet 4 mio. kr. for højt.

¹⁰ Skemaet er jævnfør. revisorudtalelse nr. 2007-3

Konklusion

Det er vores opfattelse, at årsregnskabet, bortset fra virkningen af det i forbeholdet anførte, giver et retvisende billede af

Uenighed med ledelsen – Eksempel 2

(uenighed om væsentlige og gennemgribende forhold)

Forbehold**Grundlag for afkræftende konklusion**

Vi tager forbehold for værdiansættelsen af varelageret, der i balancen er indregnet til 30 mio. kr. Lageret er efter vores opfattelse værdiansat 15 mio. kr. for højt, idet der ikke er foretaget tilstrækkelig nedskrivning på ukurante varer. Efter indregning af skatteeffekten heraf er årets resultat og egenkapital angivet 10,5 mio. kr. for højt.

Konklusion

Det er vores opfattelse, at årsregnskabet, som følge af det i forbeholdet anførte ikke giver et retvisende billede af...

Det er vores opfattelse, at generalforsamlingen ikke bør godkende årsregnskabet.

Begrænsninger i omfanget af revisors arbejder – Eksempel 1

(væsentlige, men ikke gennemgribende begrænsninger)

Den udførte revision

Bortset fra, hvad der er nævnt i afsnittet forbehold nedenfor, har vi udført.....

Forbehold**Grundlag for konklusion med forbehold**

Vi deltog ikke i den fysiske optælling af varebeholdningerne pr. 31. december 20XX, da denne dato lå forud for vores valg til revisor for selskabet. Beskaffenheden af selskabets registrerings-system har ikke gjort det muligt for os, at overbevise os om tilstedeværelsen af selskabets varebeholdninger gennem andre revisions handlinger.

Konklusion

Det er vores opfattelse, at årsregnskabet, bortset fra den mulige virkning af det i forbeholdet anførte, giver et retvisende billede af

Begrænsninger i omfanget af revisors arbejder – Eksempel 2

(væsentlige og gennemgribende begrænsninger)

Den udførte revision

Vi har ikke kunnet gennemføre en revision i overensstemmelse med danske revisionsstandarder, jf. nedenfor. (kan også udelades)

Forbehold**Grundlag for manglende konklusion**

Vi har ikke været i stand til at kontrollere den fysiske tilstedeværelse af varebeholdninger, ligesom vi ikke har kunnet udsende saldomdelelser til debitorer som følge af begrænsninger pålagt os af selskabets ledelse.

Konklusion

Som følge af de forhold, der er beskrevet ovenfor, har vi ikke kunnet gennemføre revisionen, og vi kan derfor ikke afgive en konklusion om årsregnskabet.

4.1.3 ISA 706 revisionspåtegning med supplerende oplysninger

ISA 706 udspringer i lighed med ISA 705 af den tidligere RS 701. Denne standard opstiller ligeledes de situationer, hvor revisor skal afgive supplerende oplysninger til sin påtegning.

I forhold til supplerende oplysninger, kan dette opdeles i 2 områder:

- Supplerende oplysninger vedrørende forståelse af regnskabet
- Supplerende oplysninger vedrørende forståelse af revisionen

Supplerende oplysninger vedrørende forståelse af regnskabet kan eksempelvis være omtale af going concern problemer, hvor der er enighed med ledelsen og derved ikke forbehold. Eller hen-

visning til et forhold i regnskabet, for at henlede regnskabslæserens opmærksomhed på dette område.

Supplerende oplysninger vedrørende forståelse af revisionen¹¹ kan eksempelvis være:

- Hvorfor fratræder revisor
- Uddybe ansvarsbeskrivelsen i påtegningen
- Henvise til anden erklæring
- Overtrædelse af EU-tilskudslovgivningen

Erklæringsbekendtgørelsens § 7 stk. 2 kræver ”Supplerende oplysning om andre forhold”, det er for eksempel: Overtrædelse af regnskabslovgivning, bogføringsloven, selskabsloven, visse dele af straffeloven med videre, hvor overtrædelsen kan medføre ansvar, bøde eller anden straf for ledelsen, men denne supplerende oplysning er ikke en del af de internationale standarder, det er udelukkende efter dansk lovgivning i lighed med udtalelse om ledelsesberetningen.

4.1.4 Yderligere krav i dansk lovgivning – revisors udtalelse om ledelsesberetning

Tilbage til 2008 blev lovkravet om revisionspligten af ledelsesberetningen ophævet, dette bevirkede at revisorpåtegningen nu kun vedrører revision af ”årsregnskabet¹²”, hvor det tidligere har omhandlet ”årsrapporten¹³”. I forbindelse med denne ophævelse blev det indført, at der i revisorpåtegningen skulle indføres en ”udtalelse om ledelsesberetningen”. Dette krav er indført i erklæringsbekendtgørelsen § 5 og medfører, at revisor ikke skal revidere ledelsesberetningen, men der skal udføres en såkaldt ”konsistentjek”. Revisor skal således udføre en gennemlæsning af ledelsesberetning, herunder sammenholde oplysninger heri med oplysningerne i årsregnskabet samt de oplysninger, revisor er blevet bekendt med i forbindelse med sin revision. Ud fra sin viden om regelgrundlaget skal revisor tage stilling til, om der er fejl eller mangler i ledelsesberetningen.

Hvis revisor konstaterer, at der er uoverensstemmelse mellem oplysningerne i ledelsesberetningen og oplysningerne i årsregnskabet, eller øvrige forhold som revisor er blevet bekendt med under sin revision, så skal udtalelsen indeholde oplysninger om, hvori uoverensstemmelser består.

¹¹ ISA 706 A5-A11

¹² Omfatter revisorpåtegning, anvendt regnskabspraksis, resultatopgørelse, balance, egenkapitalopgørelse, pengestrømsopgørelse samt noter

¹³ Omfatter den samlede ”regnskabsrapport” dvs. ovenstående samt ledelsesberetningen

Såfremt der er tale om uvæsentlige uoverensstemmelser, kræves disse ikke oplyst. I denne forbindelse benyttes der ligeledes et væsentlighedsniveau i lighed med resten af revisorpåtegningen.

Revisors udtalelse om ledelsesberetningen skal placeres i et separat afsnit efter konklusion og eventuelle supplerende oplysninger med overskriften ”udtalelse om ledelsesberetningen”. Eksempel herpå kan ses i det tidligere afsnit 4.2.1 omkring ISA 700.

4.1.5 Delkonklusion omkring revisionspåtegninger på reviderede regnskaber

Når man skal udforme en påtegning på et revideret regnskab, har man med erklæringsbekendtgørelsen § 3-8 og IAS 700, 705 og 706 at gøre. Det man skal være opmærksom på i forbindelse hermed, er korrekt overskrift på de enkelte afsnit samt på de supplerende oplysninger. Ydermere skal man have fokus på korrekt konklusion, hvis man har taget forbehold i sin erklæring. Idet vi har med danske forhold at gøre, skal man ligeledes være opmærksom på, at der er mulighed for 3 forskellige overskrifter på supplerende oplysninger. Heraf er den ene¹⁴ kun efter dansk praksis, hvor denne således ikke kan indarbejdes i en påtegning efter IAS, men der bliver foretaget en opdeling i 2 erklæringer, da dette er efter anden lovgivning¹⁵.

4.2 Revisionsstandarder vedrørende erklæringer med særlige formål

Som tidligere nævnt så erstattes den gamle RS 800 af 3 nye standarder: ISA 800, ISA 805 og ISA 810. Den væsentligste hovedændring ved disse standarder er, at de også skal overholde kravene i ISA 700, da dette også er erklæringsopgaver med revision i lighed hermed.

Opgaver udført efter ISA 800 og ISA 805 kan være selvstændige opgaver, og derved ikke overholder disse standarder også afsnit omkring: accept af opgaven, planlægning og udførelse. Der henvises en del til de ”normale revisionsstandarder” (ISA 100-799), men der præciseres, at revisor skal opnå forståelse af den anvendte begrebsramme samt opgavens konkrete trekantforhold mellem revisor, brugere og den ansvarlige part.

ISA 810 har ikke behov for lignende afsnit, idet revisoren typisk har revideret et fuldstændigt regnskab, som sammendraget er foretaget på baggrund af.

¹⁴ Supplerende oplysninger vedrørende andre forhold

¹⁵ Erklæringsbekendtgørelsen § 7 stk. 2

4.2.1 ISA 800 Særlige overvejelser – revision af regnskaber udarbejdet i overensstemmelse med begrebsrammer med særligt formål

ISA 800 omhandler som tidligere nævnt revision af regnskaber, der er aflagt med begrebsrammer med særlige formål. Standarden fastslår indledningsvis at ISA 100-799 omfatter revision af regnskaber, og derved at disse standarder også gælder ved regnskaber, som der er omfattet af ISA 800.

Formålet med denne standard er, at gøre revisor opmærksom på, hvilke overvejelser han bør gøre sig i relation til gennemførelsen af opgaven, herunder accept af opgaven, planlægning, udførelse samt afgivelse af selve erklæringen og konklusion herpå.

Omkring accept af opgaven fremhæves det, at revisor skal forstå det formål, som regnskabet er udarbejdet til. Herunder de brugere der er tiltænkt regnskabet, de foranstaltninger som ledelsen har fastlagt samt hvorvidt den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme er acceptabelt efter omstændighederne.

I forhold til planlægning og udførelse skal revisoren følge ISA 100-799 i lighed med revision af regnskaber i al almindelighed. Da der er tale om revision af et regnskab med særligt formål, kan regnskabet eksempelvis være udarbejdet på nogle bestemmelser i en kontrakt. Herved er det vigtigt, at revisor opnår forståelse af alle de betydelige fortolkninger af denne kontrakt. En fortolkning er betydelig, når en anden rimelig fortolkning ville have ført til en væsentlig forskel i de oplysninger, der er præsenteret i regnskabet.

Når der skal udformes konklusion samt afgivelse af erklæringen, skal revisor overholde kravene i ISA 700. ISA 700 kræver, at revisor vurderer om regnskabet hensigtsmæssigt henviser eller beskriver den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. Når der er tale om et regnskab, som er udarbejdet efter bestemmelserne i en kontrakt, skal revisor således vurdere, om regnskabet indeholder en hensigtsmæssig beskrivelse af eventuelle fortolkninger af kontrakten, som regnskabet er baseret på.

Idet denne type påtegning benyttes ved regnskaber, der er aflagt efter en anden begrebsramme end årsregnskabsloven, skal der være en supplerende oplysning, der henleder opmærksomheden på, at regnskabet er udarbejdet efter en begrebsramme med særlige formål. Såfremt regnskabet er

aflagt efter årsregnskabsloven, skal denne supplerende oplysning selvfølgelig ikke medtages. Ligeledes skal der også kun være udtalelse om ledelsesberetning, såfremt regnskabet indeholder sådanne.

4.2.2 ISA 805 Særlige overvejelser – revision af bestanddele af et regnskab samt specifikke elementer, konti eller poster, der indgår i et regnskab

ISA 805 omhandler revision af ”bestanddele” det vil sige eksempelvis resultatopgørelsen, balance eller pengestrømsopgørelsen, altså et område hvor der ikke er tale om et fuldstændigt regnskab.

Denne erklæringstype er i Danmark oftest set ved åbnings-, overtagelses-, omdannelses- eller mellembalancer ved fusion og spaltning. Ydermere benyttes denne type erklæring ved tilskudsregnskaber, som det offentlige kræver for vurdering af, hvorvidt anvendelsen af tilskuddet er sket i overholdelse med bevillingerne.

I forbindelse med accept af opgaven er det vigtig at revisor kan fastslå, om det er muligt at revidere en bestanddel eller et specifikt element, uanset om revisoren har til opgave at revidere hele regnskabet. Ydermere kræves det, at revisor kan fastslå om den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme, der anvendes ved udarbejdelsen af regnskabet, kan accepteres.

I forhold til planlægning og udførelse, skal revisoren i lighed med de tidligere standarder, følge de ISAer der er relevante for revisionen, men de skal tilpasses efter omstændighederne, når de anvendes til revision af andre historisk finansielle oplysninger samt opgavens omstændigheder, eksempelvis revision af bestanddele eller et specifikt element.

Når revisor skal udforme konklusion og afgive erklæring på sådanne opgave, skal kravene i ISA 700 overholdes med tilpasning af opgavens omstændigheder. Hvis revisor eksempelvis revidere en bestanddel eller et specifikt element, der indgår i et fuldstændig regnskab, som revisoren samtidig reviderer, skal der afgives 2 konklusioner, en for hver opgave. Revisor skal ligeledes sikre sig, at præsentationen af bestanddelen eller det specifikke element er tilfredsstillende adskilt fra det fuldstændige regnskab, såfremt det skal offentliggøres sammen med det fuldstændige regnskab. Revisoren må ikke afgive erklæringen, før han er tilfreds med adskillelsen.

Såfremt revisors erklæring på det fuldstændige regnskab har en modificeret konklusion eller supplerende oplysninger, skal revisor fastslå virkningen på revisors erklæring omkring bestanddelen eller et specifikt element. Er der behov for det, skal revisor ligeledes give en modificeret konklusion eller supplerende oplysninger omkring revisionen af en bestanddel eller et specifikt element.

Hvis der på det fuldstændige regnskab afgives en afkræftende konklusion eller der ikke afgives konklusion, så tillader ISA 705 ikke, at revisor i samme erklæring medtager konklusion uden modifikation omkring bestanddel eller et specifikt element. Begrundelsen herfor er, at en sådan konklusion vil modsige den afkræftende konklusion eller den manglende konklusion. Hvis revisor dog finder, at revisionserklæringen omkring bestanddelen eller et specifikt element fortsat kan afgives med en konklusion uden modifikation. Så kan revisor hvis lov eller øvrig regulering tillader det, udtrykke sin konklusion i en erklæring der ikke offentliggøres sammen med den modificerede konklusion på regnskabet. Ydermere må det specifikke element ikke udgør en større del af virksomhedens fuldstændige regnskab.

4.2.3 ISA 810 Opgaver vedrørende afgivelse af erklæring om regnskabssammendrag

ISA 810 omhandler revisors ansvar i relation til afgivelse af revisors erklæring på regnskabssammendrag af et regnskab som samme revisor selv har revideret.

Erklæringer der er aflagt efter ISA 810, adskiller sig herved fra de 2 foregående standarder, da denne type erklæringer er en forlængelse af revisionen af et regnskab med et generelt mål. Herved indgår der en reference til revisionspåtegningen på regnskabet i revisionserklæringen på regnskabssammendraget.

Ifølge ISA 810 skal en revisor kun acceptere en opgave vedrørende afgivelse af erklæring om regnskabssammendrag, når revisoren samtidig har fået til opgave at udføre revision af det fuldstændige regnskab. Inden accepten skal revisor ligeledes fastslå, om de anvendte kriterier er acceptable samt opnå en aftale med ledelsen, hvori de anerkender og forstår deres ansvar. Ledelsen har blandt andet ansvar for udarbejdelse af regnskabssammendraget, sørge for at det reviderede regnskab er tilgængeligt samt sørge for, at revisors erklæring omkring regnskabssammendraget altid medtages i ethvert dokument der indeholder regnskabssammendraget. Revisor skal ligeledes aftale formen på den konklusion, der udtrykkes om regnskabssammendraget.

Hvis revisor konkluderer, at de anvendte kriterier ikke er acceptable eller ikke kan opnå en aftale med ledelsen omkring deres ansvar, kan revisor ikke acceptere opgaven.

Revisor skal sørge for at finde det nødvendige grundlag for konklusion om regnskabssammendraget, dette indebærer:

- Vurdere om regnskabssammendraget indeholder tilfredsstillende oplysninger, og om der er tale om et sammendrag samt identifikation af det reviderede regnskab.
- Vurdere om regnskabssammendraget indeholder tilfredsstillende oplysninger om, hvor det reviderede regnskab er tilgængeligt.
- Vurdere om regnskabssammendraget indeholder tilfredsstillende oplysninger om de anvendte kriterier.
- Sammenholde regnskabssammendraget med det reviderede regnskab for kontrol og om det stemmer hertil.
- Vurdere om regnskabssammendraget overholder de anvendte kriterier.
- Vurdere om regnskabssammendraget indeholder de nødvendige oplysninger og ligger på et passende aggregeringsniveau, således at regnskabssammendraget ikke giver et misvisende billede.
- Vurdere om det reviderede regnskab er let tilgængeligt for de tiltænkte brugere af regnskabssammendraget, medmindre lovgivning eller øvrig regulering bestemmer, at det ikke er nødvendigt at gøre det reviderede regnskab tilgængeligt.

Når revisor gennem ovenstående handlinger har konkluderet, at en konklusion på regnskabssammendraget kan være uden modifikationer er passende, kan en af følgende formuleringer anvendes:

- Regnskabssammendraget er i alle væsentlige henseender konsistent med det reviderede regnskab i overensstemmelse med de anvendte kriterier.
- Regnskabssammendraget er et retvisende sammendrag af det reviderede regnskab i overensstemmelse med de anvendte kriterier.

4.2.4 Delkonklusion omkring revisionspåtegninger med særlige formål

Når man skal udforme revisionspåtegninger på finansielle oplysninger, der ikke er udarbejdet efter årsregnskabsloven eller IFRS, så skal man benytte erklæringerne i IAS 800, 805 og 810. Det vil sige, at man er i en begrebsramme med særlige formål, det kan være tilskudsregnskaber, enkelte bestanddele af et eksisterende regnskab eller et regnskabssammendrag, hvor man oplyser nogle af hovetallene fra et eksisterende regnskab. Disse erklæringer kan dog også godt være aflagt efter årsregnskabsloven eller IFRS, men i disse tilfælde vil der som oftest være tale om enkelte bestanddele eller regnskabssammendrag, hvor erklæringerne i IAS 700, 705 og 706 ikke kan anvendes, da dette er til brug for fuldstændige regnskaber. Hvis de finansielle oplysninger ikke aflægges efter årsregnskabsloven, skal der være en supplerende oplysning, der nævner dette forhold.

4.3 Erklæringer på regnskaber med review

Når vi snakker om review på regnskaber findes der 2 erklæringer, ISRE 2400 – review af regnskaber samt ISRE 2410 – review af perioderegnskaber.

Formålet med review er at sætte revisor i stand til at afkræfte, at der i regnskabet ikke er uoverensstemmelser mellem den regnskabsmæssige begrebsramme og det aflagte regnskab, mens revisor ved en revisionspåtegning udtrykker sig om høj sikkerhed og herved en positiv konklusion. Så udtrykker revisor ved en review erklæring, altså begrænset sikkerhed, sig negativt i sin konklusion. Dette betyder, at revisor gør regnskabslæser opmærksom på, at han ikke er stødt på forhold under sit arbejde, der kan afkræfte at regnskabet giver et retvisende billede.

4.3.1 ISRE 2400 Review af regnskaber

ISRE 2400 er i lighed med RS 2400, som vi kender fra tidligere. Standarden er opbygget i forhold til de internationale standarder.

Jævnfør standarden er der nogle grundlæggende principper, som revisor skal overholde i forbindelse med aflæggelse af en review erklæring. Disse principper er blandt andet, at revisor skal overholde de etiske regler omkring uafhængighed, integritet, objektivitet, faglig kompetence og fornøden omhu, fortrolighed, professionel adfærd samt tekniske standarder. Ydermere skal revisor overholde beskrivelserne i standarden, herunder planlægning og professionel skepsis i forhold til at opnå tilstrækkelig egnet bevis for konklusionen.

Som tidligere nævnt er denne type erklæring forbundet med begrænset sikkerhed. Dette afspejler sig i arbejdsprocessen, hvor revisor udfører de handlinger, der er tilstrækkelige for at kunne opnå tilstrækkelig bevis for at drage en konklusion omkring retvisende billede.

En review erklæring kan eksempelvis se således ud:

DEN UAFHÆNGIGE REVISORS ERKLÆRING

Til anpartshaverne i Selskab B ApS

Til anpartshaverne i Selskab B ApS

Vi har efter aftale udført review af årsregnskabet for Selskab B ApS for perioden 1. januar - 31. december 20xx. Årsregnskabet, der omfatter anvendt regnskabspraksis, resultatopgørelse, balance og noter, udarbejdes efter årsregnskabsloven.

Ledelsen har ansvaret for årsregnskabet. Vores ansvar er på grundlag af vores review at udtrykke en konklusion om årsregnskabet.

Det udførte review

Vi har udført vores review i overensstemmelse med den internationale standard om review af regnskaber og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning. Denne standard kræver, at vi tilrettelægger og udfører reviewet med henblik på at opnå begrænset sikkerhed for, at årsregnskabet ikke indeholder væsentlig fejlinformation. Et review er begrænset til først og fremmest at omfatte forespørgsler til selskabets ledelse og medarbejdere samt analyser af regnskabstal og giver derfor mindre sikkerhed end en revision.

Vi har ikke udført revision, og som følge heraf udtrykker vi ikke en revisionskonklusion om årsregnskabet.

Konklusion

Ved det udførte review er vi ikke blevet bekendt med forhold, der giver os anledning til at konkludere, at årsregnskabet ikke giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og den finansielle stilling pr. 31. december 20xx samt af resultatet af selskabets aktiviteter for perioden 1. januar - 31. december 20xx i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

X-by (revisors kontorsted), dato
statsautoriseret/registreret/godkendt revisionsfirma
NN
statsautoriseret revisor/registreret revisor

4.3.2 ISRE 2410 Review af perioderegnskaber

Som nævnt ovenfor så omhandler denne type erklæring begrænset sikkerhed, hvorved det i lighed med ovenstående erklæring er ledelsen der aflægger regnskabet og at revisor ikke er stødt på forhold, der kan afkræfte at perioderegnskabet giver et retvisende billede.

Forskellen for ISRE 2400 til ISRE 2410 er at revisor ved en ISRE 2410 i forvejen har kendskab og forståelse af virksomheden og dens omgivelser, ved at være generalforsamlingsvalgt revisor.

4.3.3 Delkonklusion omkring review erklæringer

Når en revisor skal aflægge review erklæringer er der ikke tale om den samme sikkerhed som ved en revisionspåtegning. Her aflægges revisor en erklæring, der fortæller at han ikke er stødt på forhold, der kan afkræfte det retvisende billede, hvorimod ved revision bekræfter revisor, at regnskabet giver et retvisende billede. I forbindelse med review skal der heller ikke aflægges revisionsprotokol, som der skal i forbindelse med revisionspåtegningerne.

4.4 Andre erklæringer med sikkerhed end revision eller review

Revisor afgiver ofte andre erklæringer med sikkerhed end revisionspåtegninger eller review erklæringer. Disse andre erklæringer med sikkerhed end revision eller review omfatter ISAE 3000 samt ISAE 3400.

4.4.1 ISAE 3000 Andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysninger

Erklæringsopgaver, der er omfattet af ISAE 3000, kan både være med høj grad af sikkerhed samt begrænset sikkerhed. Grundet de mange forskellige erklæringsopgaver der er omfattet af ISAE 3000, stiller standarden ikke et standardiseret erklæringsformat i lighed med de tidligere nævnte standarder. Standarden indeholder istedet nogle grundlæggende elementer, som skal indeholdes i revisors erklæring. Disse grundlæggende elementer udgør følgende:

- Skal være skriftlig.
- Den skal have en titel der indikere, at erklæringen er fra en uafhængig revisor.
- Den skal være adresseret som krævet af opgavens omstændigheder.
- Et identifikationsafsnit der skal beskrive emneindholdet samt identificere, hvilken begrebsramme erklæringsemnet er omfattet af.
- Et afsnit omkring ledelsens ansvar for det udarbejdede materiale, hvorom revisor erklærer sig.
- Et afsnit omkring revisors ansvar, herunder revisors ansvar for at udtrykke en konklusion om det udførte arbejde efter ISAE 3000
- Et afsnit omkring det udførte arbejde, herunder formål og karakter. Yderligere skal der anføres, at arbejdet er udført i overensstemmelse med ISAE 3000.

-
- Konklusionsafsnit, hvor revisor skal udtrykke sig omkring, hvorvidt erklæringsemnet er udarbejdet efter de opstillede kriterier (relevant begrebsramme). Såfremt emneindholdet omfatter flere komponenter, skal der afgives konklusion for hvert komponent.
 - Dato på revisors erklæring, dateres når revisor har opnået tilstrækkelig revisionsbevis til at basere sin konklusion på.
 - Revisors adresse. Revisor skal angive den lokalitet i den jurisdiktion, hvor revisor praktiserer. Ydermere påføres revisors navn og titel.

I lighed med de tidligere erklæringer, skal revisor modificere sin erklæring, hvis han er stødt på forhold i forbindelse med det udførte arbejde, der har givet anledning hertil. Ydermere står der anført, at revisor skal afgive supplerende oplysninger efter erklæringsbekendtgørelsens bestemmelser. Standarden nævner situationer, hvor revisor skal tage forbehold, disse situationer er:

- Begrænsninger i revisors arbejde. Revisor er forhindret i at opnå tilfredsstillende bevis for at reducere opgaverisikoen til det passende niveau. Her skal revisor udtrykke en konklusion med forbehold eller afvise at udtrykke en konklusion.
- I tilfælde af, at revisors erklæring er udformet som en konklusion om den ansvarlige parts udsagn, og konklusionen er, at dette ikke er retvisende. I tilfælde af, at revisors erklæring udtrykker sig direkte om erklæringsemnet og kriterierne samt emneindholdet indeholder væsentlig fejlinformation.
- Når revisor, efter opgaven er accepteret, opdager at erklæringsemnet og kriterierne ikke er passende for en erklæring med sikkerhed.

4.4.2 ISAE 3400 Undersøgelse af fremadrettede finansielle oplysninger

ISAE 3400 omhandler revisors erklæringer på fremadrettede finansielle oplysninger, det vil sige erklæringer på budgetter samt fremskrivninger. Definitionerne på disse begreber er ligeledes nævnt i ISAE 3400 afsnit 3, 4 og 5 som følgende:

Fremadrettede finansielle oplysninger¹⁶, forstås ved finansielle oplysninger der er baseret på forudsætninger om begivenheder, der kan ske i fremtiden og mulige tiltag fra virksomheden side.

Budget¹⁷, forstås ved fremadrettede finansielle oplysninger, der er udarbejdet på baggrund af forudsætninger om fremtidige begivenheder, som ledelsen forventer at ville finde sted, og tiltag som ledelsen på tidspunktet for udarbejdelsen af oplysningerne forventer at udføre.

Fremskrivninger¹⁸, forstås ved fremadrettede finansielle oplysninger, der er baseret på hypotetiske forudsætninger om fremtidige begivenheder og ledelsestiltag. Disse tiltag behøver ikke nødvendigvis forventes at finde sted, som for eksempel når virksomheder er i en startfase eller overvejer en væsentlig ændring i arten af driften eller en blanding af mest sandsynlige skøn og hypotetiske forudsætninger.

Som det kan læses ud af ovenstående forudsætninger, er fremskrivninger mere usikre end budgetter. Dette skyldes ofte, at fremskrivninger dækker flere år frem, hvor budgetter typisk kun dækker et år frem. Dette understøttes ligeledes af, at der er hypotetiske forudsætninger, der ofte ligger til grund for fremskrivninger, derved indeholder dette større usikkerhed. Hvorimod det for budgetter er mere konkrete forudsætninger, der ligger til grund herfor.

Da både fremskrivninger og budgetter indeholder usikkerheder, medfører dette, at revisor udtrykker en negativ erklæring med begrænset sikkerhed, men hvis revisor vurderer, at der kan opnås en passende grad af sikkerhed, har revisor mulighed for at afgive en positiv erklæring om forudsætningerne.

¹⁶ Jævnfør ISAE 3400 afsnit 3

¹⁷ Jævnfør ISAE 3400 afsnit 4

¹⁸ Jævnfør ISAE 3400 afsnit 5

I lighed med nogle af de tidligere nævnte standarder, så stiller standarden også en standardiseret erklæringsformat. Standarden har også nogle grundlæggende elementer som skal indeholdes i revisors erklæring. Disse grundlæggende elementer udgør følgende:

- Overskrift
- Adressat
- Identifikation af de fremadrettede finansielle oplysninger
- En henvisning til denne standard om undersøgelse af fremadrettede finansielle oplysninger
- Omtale af ledelsens ansvar for de fremadrettede finansielle oplysninger, herunder de forudsætninger som de hviler på
- Når det er relevant, en henvisning til formålet med og/eller begrænsninger i adgang til de fremadrettede finansielle oplysninger
- Et afsnit omkring det udførte arbejde
- Konklusionsafsnit hvor revisor skal udtrykke sig med en negativ erklæring om, hvorvidt forudsætningerne giver et rimeligt grundlag for de fremadrettede finansielle oplysninger (begrænset sikkerhed). Ydermere en konklusion om, hvorvidt de fremadrettede finansielle oplysninger er behørigt udarbejdet på grundlag af de opstillende forudsætninger og er præsenteret i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme
- En passende omtale af nødvendig opmærksomhed på opnåeligheden af de resultater, der fremgår af de fremadrettede finansielle oplysninger
- Revisors adresse. Revisor skal angive den lokalitet i den jurisdiktion, hvor revisor praktiserer
- Dato på revisors erklæring. Dateres den dato hvor undersøgelsen afsluttes
- Underskrift

En erklæring på et budget kan eksempelvis være¹⁹:

Til ledelsen i Selskab B A/S

Vi har undersøgt budgettet for Selskab B A/S for perioden 1. januar 20xx - 31. december 20xx, der omfatter drifts-, status- og likviditetsbudget samt budgetforudsætninger og andre forklarende noter.

Ledelsens ansvar

Selskabets ledelse har ansvaret for budgettet og for de forudsætninger, der fremgår af note X, og som budgettet er baseret på.

Revisors ansvar og de udførte undersøgelser

Vores ansvar er at udtrykke en konklusion om budgettet på grundlag af vores undersøgelser. Vi har udført vores undersøgelser i overensstemmelse med den internationale standard om undersøgelse af fremadrettede finansielle oplysninger og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning. Denne standard kræver, at vi tilrettelægger og udfører undersøgelserne med henblik på at opnå begrænset sikkerhed for, at de anvendte budgetforudsætninger er velbegrundede og ikke indeholder væsentlig fejlinformation og en høj grad af sikkerhed for, at budgettet er udarbejdet på grundlag af disse forudsætninger.

Vores undersøgelser har omfattet en gennemgang af budgettet med henblik på at vurdere, om de af ledelsen opstillede budgetforudsætninger er dokumenterede, velbegrundede og fuldstændige. Vi har endvidere efterprøvet, om budgettet er udarbejdet i overensstemmelse med de opstillede budgetforudsætninger, ligesom vi har efterprøvet den indre talmæssige sammenhæng i budgettet.

Det er vores opfattelse, at de udførte undersøgelser giver et tilstrækkeligt grundlag for vores konklusion.

Konklusion

På grundlag af vores undersøgelse af det bevis, der underbygger forudsætningerne, er vi ikke blevet bekendt med forhold, der giver os anledning til at konkludere, at disse forudsætninger ikke giver et rimeligt grundlag for budgettet. Det er endvidere vores konklusion, at budgettet i alle væsentlige henseender er udarbejdet på grundlag af de opstillede forudsætninger og er præsenteret i overensstemmelse med årsregnskabslovens indregnings- og målekriterier.

De faktiske resultater vil sandsynligvis afvige fra de budgetterede, idet forudsatte begivenheder ofte ikke indtræder som forventet. Disse afvigelser kan være væsentlige.

X-by (revisors kontorsted), dato
statsautoriseret/registreret/godkendt revisionsfirma
NN
statsautoriseret revisor/registreret revisor

¹⁹ Egen tilvirkning i forbindelse med mit daglige virke som revisor

En erklæring på fremskrivninger kan eksempelvis være²⁰:

Til ledelsen i Selskab B A/S

Vi har undersøgt fremskrivningen for Selskab B A/S for perioden 1. januar 20xx - 31. december 20xx, der omfatter drifts-, status- og likviditetsfremskrivning samt forudsætninger og andre forklarende noter.

Fremskrivningen er udarbejdet med det formål at (*beskriv formålet*). Fremskrivningen udarbejdet ved anvendelse af et sæt forudsætninger, som omfatter hypotetiske forudsætninger og fremtidige ledelsestiltag, som ikke nødvendigvis forventes at finde sted. Som følge deraf henledes opmærksomheden på, at fremskrivningen ikke nødvendigvis kan anvendes til andet end det foran anførte formål.

Ledelsens ansvar

Selskabets ledelse har ansvaret for fremskrivningen og for de forudsætninger, der fremgår af note X, og som fremskrivningen er baseret på.

Revisors ansvar og de udførte undersøgelser

Vores ansvar er at udtrykke en konklusion om fremskrivningen på grundlag og vores undersøgelser. Vi har udført vores undersøgelser i overensstemmelse med den internationale standard om undersøgelse af fremadrettede finansielle oplysninger og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning. Denne standard kræver, at vi tilrettelægger og udfører undersøgelserne med henblik på at opnå begrænset sikkerhed for, at de anvendte forudsætninger er i overensstemmelse med formålet med de fremadrettede finansielle oplysninger, og at der ikke er nogen grund til at tro, at de er urealistiske og en høj grad af sikkerhed for, at fremskrivningen er udarbejdet på grundlag af disse forudsætninger.

Vores undersøgelser har omfattet en gennemgang af fremskrivningen med henblik på at vurdere, om de af ledelsen opstillede forudsætninger er i overensstemmelse med formålet med de fremadrettede finansielle oplysninger, og at der ikke er nogen grund til at tro, at de er urealistiske. Vi har endvidere efterprøvet, om fremskrivningen er udarbejdet i overensstemmelse med de opstillede forudsætninger, ligesom vi har efterprøvet den indre talmæssige sammenhæng i fremskrivningen.

Det er vores opfattelse, at de udførte undersøgelser giver et tilstrækkeligt grundlag for vores konklusion.

Konklusion

På grundlag af vores undersøgelse af det bevis, der underbygger forudsætningerne, er vi ikke blevet bekendt med forhold, der giver os anledning til at konkludere, at disse forudsætninger ikke giver et rimeligt grundlag for fremskrivningen. Det er endvidere vores konklusion, at fremskrivningen i alle væsentlige henseender er udarbejdet på grundlag af de opstillede forudsætninger og er præsenteret i overensstemmelse med årsregnskabslovens indregnings- og målekriterier.

Selv om de begivenheder, som er anført under de hypotetiske forudsætninger, finder sted, vil de faktiske resultater alligevel sandsynligvis afvige fra de fremskrevne, idet andre forventede begivenheder ofte ikke indtræder som forventet. Disse afvigelser kan være væsentlige.

X-by (revisors kontorsted), dato

statsautoriseret/registreret/godkendt revisionsfirma

NN

statsautoriseret revisor/registreret revisor

²⁰ Egen tilvirkning i forbindelse med mit daglige virke som revisor

Andre erklæringer

Det foregående område har omhandlet erklæringer med sikkerhed. I dette afsnit vil jeg gennemgå eksempler på erklæringer uden sikkerhed. Når en erklæring er uden sikkerhed vil det sige, at revisor ikke udtrykker nogen konklusion i sin erklæring. Herved finder erklæringsbekendtgørelsen heller ikke anvendelse på dette område.

5.1 ISRS 4400 Aftalte arbejdshandlinger

Erklæring på aftalte arbejdshandlinger er standardbestemt i ISRS 4400, og er ikke omfattet af erklæringsbekendtgørelsen. En sådan erklæringsopgave skal kun beskrive de aftalte arbejdshandlinger, og ikke inddrage andre oplysninger i undersøgelsen. De aftalte arbejdshandlinger kan være vedrørende udvalgte finansielle dele af regnskabsmæssige oplysninger, som eksempelvis statusposter som debitorer, lager, kreditorer eller poster i resultatopgørelsen som omsætning eller lønninger.

Formålet med denne standard er, i lighed med de øvrige standarder, at giver revisor nogle retningslinjer for, hvordan han skal forholde sig når sådanne opgaver påtages.

ISRS 4400 indeholder ligeledes nogle punkter, som revisors erklæring skal indeholde, disse er følgende:

- En overskrift der indikere, at erklæringen er fra en uafhængig revisor
- Den skal være adresseret som krævet af opgavens omstændigheder
- Et identifikationsafsnit der skal beskrive de regnskabsmæssige eller ikke regnskabsmæssige oplysninger de aftalte arbejdshandlinger anvendes på
- Et afsnit omkring det udførte arbejde, herunder at de udførte arbejdshandlinger var de, der blev aftalt med modtageren
- En omtale af, at opgaven er udført i overensstemmelse med denne standard
- Hvis det er relevant skal det nævnes, at revisor ikke er uafhængig af virksomheden
- Et identifikationsafsnit der beskriver formålet med at udføre de aftalte arbejdshandlinger
- En opstilling af de konkrete arbejdshandlinger
- En omtale af, at de udførte arbejdshandlinger hverken udgør revision eller review, og derfor ikke udtrykker nogen grad af sikkerhed

- En omtale af andre forhold der kunne have været fundet og rapporteret i erklæringen, hvis revisor havde udført yderligere arbejdshandlinger, havde revideret eller udført review
- Omtale af, at erklæringen er begrænset til brug for de parter, som har aftalt, hvilke arbejdshandlinger der skal udføres
- En omtale (hvis det er relevant) af, at erklæringen kun vedrører de elementer, konti, poster, regnskabsmæssige eller ikke-regnskabsmæssige oplysninger som er nævnt. Erklæringen kan ikke udstrække sig til at omhandle virksomhedens regnskab som helhed.
- Revisors adresse. Revisor skal angive den lokalitet i den jurisdiktion, hvor revisor praktiserer
- Dato på revisors erklæring. Dateres når revisor har opnået tilstrækkelig revisionsbevis til at basere sin konklusion på
- Revisors underskrift

Et eksempel på sådan en erklæring kunne være følgende²¹:

Til Hans Hansen A/S

Vi har udført de arbejdshandlinger, som blev aftalt med Dem, og som er angivet nedenfor vedrørende de væsentligste poster i selskabets perioderegnskab for 1. januar- 31. marts 201x.

Perioderegnskabet er udarbejdet af Hans Hansen A/S og udviser følgende:

Resultat før skat for perioden 1. januar - 31. marts 201x	xxx
Balancesum.....	xxx
Egenkapital inkl. overført resultat før skat	xxx

Vores arbejde er udført i overensstemmelse med den internationale standard om aftalte arbejdshandlinger vedrørende regnskabsmæssige oplysninger og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning. Arbejdshandlingerne er udelukkende udført for at hjælpe Dem til at vurdere pålideligheden af de væsentligste poster i perioderegnskabet for perioden 1. januar – 31. marts 201x, og er opsummeret som følger:

1. Afstemning til Dataløn af udgiftsførte lønninger og afledte poster pr. 31. marts 201x
2. Afstemning af indestående i pengeinstitutter pr. 31. marts 201x
3. Udsendelse og opfølgning af saldomeddelelser til de 20 største debitorer pr. 31. marts 201x
4. Afstemning af saldi for de 5 største leverandører af varer og tjenesteydelser pr. 31. marts 201x

Vi har fundet følgende forhold:

Med hensyn til punkt 1 fandt vi, at udgiftsførte gager samt heraf afledte skyldige poster stemmer til opgørelser fra selskabets lønservicebureau Dataløn.

Med hensyn til punkt 2 fandt vi, at det anførte indestående i pengeinstitut stemmer til kontoudtog fra selskabets pengeinstitut.

²¹ Egen tilvirkning i forbindelse med mit daglige virke som revisor

Med hensyn til punkt 3 fandt vi, at der er udsendt saldomeddelelser til selskabets 20 største debitorer. Vi har modtaget svar på 18 af de udsendte saldomeddelelser, som alle positivt bekræfter saldoen.

Med hensyn til punkt 4 fandt vi, at der foreligger dokumentation for at de anførte gældsforpligtelser til de 5 største leverandører af varer og tjenesteydelser er korrekte, og at selskabets ledelse har tilkendegivet, at der dem bekendt ikke foreligger gældsforpligtelser til leverandører af varer og tjenesteydelser, som ikke er medtaget i perioderegnskabet.

Da ovennævnte arbejdshandlinger hverken er revision eller review i overensstemmelse med internationale standarder om revision eller om review og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning, udtrykker vi ikke nogen grad af sikkerhed om de væsentligste poster eller perioderegnskabet som helhed.

Hvis vi havde udført yderligere arbejdshandlinger, revideret eller udført review af perioderegnskabet i overensstemmelse med internationale standarder om revision eller om review og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning, kunne andre forhold være fundet og rapporteret til selskabet.

Vores erklæring er udelukkende udarbejdet med det formål, der er nævnt i denne erklærings første afsnit og til Deres brug, og den må ikke bruges til noget andet formål eller videregives til nogen anden uden forudgående aftale med os. Erklæringen vedrører kun de konti og forhold, der er nævnt ovenfor, og kan ikke udstrækkes til at omhandle Hans Hansen A/S' regnskab som helhed.

X-by (revisors kontorsted), dato
statsautoriseret/registreret/godkendt revisionsfirma
NN
statsautoriseret revisor/registreret revisor

5.2 ISRS 4410 Assistanceerklæring

ISRS 4410 er det man kalder en assistanceerklæring, det vil sige en erklæring uden nogen form for sikkerhed. Denne erklæring ses ofte ved periodebalancer eller bogføringsbalancer, hvor det er virksomheden der har ansvaret for tallene.

Dette vil sige, at revisor bruger sine regnskabsfærdigheder i modsætning til tidligere, hvor det var revisionsfærdighederne, der blev benyttet. Revisor indsamler således data fra virksomheden omkring regnskabstal og laver en overskuelig opstilling heraf for at teste baggrunden for tallene. Der er således ikke nogen grader af sikkerhed herved, hvorved det i lighed med ISRS 4400 er op til modtageren at drage sine egne konklusioner.

I lighed med de tidligere standarder indeholder ISRS 4410 ligeledes nogle punkter som revisors erklæring skal indeholde, disse er følgende:

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

Formuleringen på sådan en erklæring er eksempelvis følgende²²:

Baseret på oplysninger fra ledelsen har vi i overensstemmelse med den internationale standard om assistance med regnskabsopstilling og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning opstillet balancen pr. 31. december 201X for Hans Hansen A/S og resultatopgørelsen og pengestrømsopgørelsen for året afsluttet på denne dato. Ledelsen har ansvaret for regnskabet. Vi har ikke revideret eller udført review af regnskabet og udtrykker derfor ikke nogen grad af sikkerhed derom.

X-by (revisors kontorsted), dato
statsautoriseret/registreret/godkendt revisionsfirma
NN
statsautoriseret revisor/registreret revisor

²² Egen tilvirkning i forbindelse med mit daglige virke som revisor

Gennemgang af modificerede påtegninger

Nu er den teoretiske del af revisors erklæringer gennemgået, og ud af de gennemgåede erklæringer, er revisionspåtegningen på et normalt regnskab det mest benyttede. Jeg har valgt at kigge nærmere på, om revisor i praksis benytter de foreskrevne regler korrekt, omkring afgivelse af modificerede revisionserklæringer på regnskaber. Da den gennemgåede lovgivning vedrører den nye lovgivning, er det desværre ikke muligt at finde tilstrækkelige aflagte erklæringer herefter. Jeg vil derfor gennemgå 30 regnskaber, hvor der er supplerende oplysninger eller forbehold i regnskaber, der er aflagt med den ”gamle” lovgivning på området. Formålet med dette er, at undersøge om revisor overholder kravene i standarderne samt vurderer om revisor har afgivet korrekt erklæring.

Udvælgelsen af regnskaber er sket via Navne & Numre erhverv fra NN Markedsdata, hvor der er valgt regnskaber med revisor i Silkeborg samt aktuelle regnskabstal. En sådan søgning viste et resultat på 642 regnskaber, hvoraf jeg har valgt 30 regnskaber manuelt via tilfældig gennemgang. Jeg har valgt ikke at tage regnskaber med fra BDO Statsautoriseret revisionsaktieselskab²³, for at lave en så objekt analyse som mulig.

6.1 Gennemgang af de udvalgte regnskaber

Af de 30 regnskaber er der 26 med supplerende oplysning og 4 med forbehold. Via gennemgang af disse regnskaber vil jeg vurdere om påtegningen er korrekt udformet i forhold til formalia samt den supplerende oplysning eller forbehold. Såfremt at påtegningen burde have været udformet anderledes, vil jeg forklare, hvad jeg mener, revisoren burde have gjort. I visse tilfælde vil jeg formulere forbeholdet eller den supplerende oplysning, som jeg mener, at det burde være formuleret.

De kommende gennemgange af påtegninger vil være meget lig hinanden, da det er de samme forhold der analyseres på. De adskiller sig kun fra hinanden omkring de supplerende oplysninger eller forbehold.

²³ Min egen arbejdsgiver

6.1.1 Gennemgang af påtegning på Midtjysk ejendomme ApS 2010/11

Denne påtegning er gennemgået for vurdering af overholdelse af formalia samt vurdering af supplerende oplysninger.

Først og fremmest kan man se, at der er afgivet en skriftlig erklæring med indikation af, at erklæringen er fra en uafhængig revisor samt at erklæringen er adresseret til modtagerne af erklæringen. Efterfølgende er der et afsnit med indikation af den virksomhed, der revideres samt hvilke bestanddele regnskabet indeholder, herunder hvilken periode regnskabet dækker og hvad der revideres. Der er et afsnit omkring ledelsens ansvar for årsrapporten samt et afsnit om revisors ansvar og den udførte revision. Der er et konklusionsafsnit omkring revisors opfattelse af regnskabet i forhold til det retvisende billede.

I erklæringen er der supplerende oplysninger, men der mangler en overskrift om det er supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet eller andre forhold.

Det er min overbevisning at der burde have været påført overskriften ”supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet”, da der henvises til ledelsesberetningen i det første afsnit omkring indregning og måling. Der burde således også være en ”supplerende oplysninger vedrørende andre forhold” omhandlende kapitaltabsforholdene, hvor der omtales ledelsens ansvar i forbindelse hermed.

Yderligere er der anført i erklæringen en udtalelse om ledelsesberetningen, da dette ikke er en del af revisionen, som der er også er anført i det indledende afsnit omkring hvilke bestanddele af årsrapporten, der revideres.

Afslutningsvis er der påført underskriftsdato, sted, firma samt navn og titel.

Foruden de nævnte forhold omkring opdeling af de supplerende oplysninger samt tilhørende overskifter, så er det min overbevisning, at revisionspåtegningen overholder de danske revisionsstandarder på det pågældende tidspunkt.

Jeg mener således, at den supplerende oplysning burde have været udformet som:

Supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet

Uden at det har påvirket vores konklusion, henleder vi opmærksomheden på ledelsesberetningens afsnit om ”usikkerhed ved indregning og måling”. Vi har ikke fundet grundlag til at anlægge en vurdering af de omtalte usikkerheder.

Supplerende oplysninger vedrørende andre forhold

Uden at det har påvirket vores konklusion, gør vi opmærksom på, at selskabet har tabt mere end halvdelen af anpartskapitalen, hvilket kan være i strid med selskabsloven og kan være ansvarspådragende for ledelsen.

6.1.2 Gennemgang af påtegning på J.T.F. Windconsult A/S 2010/11

Denne påtegning er gennemgået for vurdering af overholdelse af formalia samt vurdering af supplerende oplysninger.

Først og fremmest kan man se, at der er afgivet en skriftlig erklæring med indikation af, at erklæringen er fra en uafhængig revisor samt at erklæringen er adresseret til modtagerne af erklæringen. Efterfølgende er der et afsnit med indikation af den virksomhed, der revideres samt hvilke bestanddele regnskabet indeholder, herunder hvilken periode regnskabet dækker og hvad der revideres. Der er et afsnit omkring ledelsens ansvar for årsrapporten samt et afsnit om revisors ansvar og den udførte revision. Der er et konklusionsafsnit omkring revisors opfattelse af regnskabet i forhold til det retvisende billede.

I erklæringen er der supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet, dette omhandler henvisning til note 4, der omhandler, at aktionærer vil tilføre den fornødne likviditet til fortsat drift. Det er min overbevisning at denne supplerende oplysning er tilfredsstillende, men revisor burde have lavet en yderligere supplerende oplysning vedrørende andre forhold omhandlende kapitaltabsforholdene, hvor der omtales ledelsens ansvar i forbindelse hermed.

Yderligere er der ikke anført i erklæringen en udtalelse om ledelsesberetningen, men da dette er en del af revisionen, som der også er anført i det indledende afsnit omkring hvilke bestanddele af årsrapporten der revideres, vurderes dette okay.

Afslutningsvis er der påført underskriftsdato, sted, firma samt navn og titel.

Foruden de nævnte forhold omkring en yderligere supplerende oplysning vedrørende andre forhold, så er det min overbevisning, at revisionspåtegningen overholder de danske revisionsstandarder på det pågældende tidspunkt.

Jeg mener således, at der burde have været en yderligere supplerende oplysning, der burde have været udformet som:

Supplerende oplysninger vedrørende andre forhold

Uden at det har påvirket vores konklusion, skal vi henlede opmærksomheden på, at selskabet har tabt over halvdelen af sin kapital. Ledelsen har ikke inden for selskabslovens tidsfrister sikret, at generalforsamlingen afholdes og redegjort for selskabets økonomiske stilling over for aktionærene og om fornødent stillet forslag om foranstaltninger, der bør træffes, hvorved ledelsen kan ifalde ansvar.

6.1.3 Gennemgang af påtegning på La Femme Parfumeri ApS 2010/11

Denne påtegning er gennemgået for vurdering af overholdelse af formalia samt vurdering af supplerende oplysninger.

Først og fremmest kan man se, at der er afgivet en skriftlig erklæring med indikation af, at erklæringen er fra en uafhængig revisor samt at erklæringen er adresseret til modtagerne af erklæringen. Efterfølgende er der et afsnit med indikation af den virksomhed, der revideres samt hvilke bestanddele regnskabet indeholder, herunder hvilken periode regnskabet dækker og hvad der revideres. Der er et afsnit omkring ledelsens ansvar for årsrapporten samt et afsnit om revisors ansvar og den udførte revision.

I erklæringen er der forbehold, dette vedrører manglende revisionsbevis i forhold til værdiansættelse af selskabets varebeholdninger, idet revisoren er valgt efter regnskabsårets udløb.

Der er et konklusionsafsnit omkring revisors opfattelse af regnskabet i forhold til et retvisende billede, hvor det nævnes, at regnskabet giver et retvisende billede bortset fra den mulige indvirkning af forbeholdet.

Yderligere er der ikke anført i erklæringen en udtalelse om ledelsesberetningen, og da dette ikke er en del af revisionen, som heller ikke er anført i det indledende afsnit omkring hvilke bestanddele af årsrapporten der revideres, vurderes dette at være en fejl.

Afslutningsvis er der påført underskriftsdato, sted, firma samt navn og titel.

Det er min overbevisning, at revisionspåtegningen overholder de danske revisionsstandarder på det pågældende tidspunkt med undtagelse af manglende udtalelse om ledelsesberetningen, da dette ikke er nævnt i de bestanddele, der revideres.

6.1.4 Gennemgang af påtegning på DVDATA ApS 2010/11

Denne påtegning er gennemgået for vurdering af overholdelse af formalia samt vurdering af supplerende oplysninger.

Først og fremmest kan man se, at der er afgivet en skriftlig erklæring med indikation af, at erklæringen er fra en uafhængig revisor samt at erklæringen er adresseret til modtagerne af erklæringen. Efterfølgende er der et afsnit med indikation af den virksomhed, der revideres samt hvilke bestanddele regnskabet indeholder, herunder hvilken periode regnskabet dækker og hvad der revideres. Der er et afsnit omkring ledelsens ansvar for årsrapporten samt et afsnit om revisors ansvar og den udførte revision. Der er et konklusionsafsnit omkring revisors opfattelse af regnskabet i forhold til et retvisende billede.

I erklæringen er der supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet, dette omhandler henvisning til ledelsesberetningen samt note 1, der omhandler, at anpartshaveren vil tilføre den fornødne likviditet til fortsat drift og at ledelsen på selskabets generalforsamling har redegjort for planerne for retablering af egenkapital. Yderligere omtales usikkerheden ved indregning af det udskudte skatteaktiv og udviklingsomkostninger. Det er min overbevisning, at denne supplerende oplysning er tilfredsstillende i forhold til indregningen af den udskudte skat samt udviklingsomkostningerne, men revisor burde have lavet en yderligere supplerende oplysning vedrørende andre forhold omhandlende kapitaltabsforholdene, hvor der omtales ledelsens ansvar i forbindelse hermed.

Yderligere er der ikke anført i erklæringen en udtalelse om ledelsesberetningen, men da dette er en del af revisionen, som der også er anført i det indledende afsnit omkring hvilke bestanddele af årsrapporten der revideres, vurderes dette okay.

Afslutningsvis er der påført underskriftsdato, sted, firma samt navn og titel.

Foruden de nævnte forhold omkring en yderligere supplerende oplysning vedrørende andre forhold²⁴, så er det min overbevisning, at revisionspåtegningen overholder de danske revisionsstandarder på det pågældende tidspunkt.

6.1.5 Gennemgang af påtegning på CJ Ejendomme ApS 2010/11

Denne påtegning er gennemgået for vurdering af overholdelse af formalia samt vurdering af supplerende oplysninger.

Først og fremmest kan man se, at der er afgivet en skriftlig erklæring med indikation af, at erklæringen er fra en uafhængig revisor samt at erklæringen er adresseret til modtagerne af erklæringen. Efterfølgende er der et afsnit med indikation af den virksomhed, der revideres samt hvilke bestanddele regnskabet indeholder, herunder hvilken periode regnskabet dækker og hvad der revideres. Der er et afsnit omkring ledelsens ansvar for årsrapporten samt et afsnit om revisors ansvar og den udførte revision. Der er et konklusionsafsnit omkring revisors opfattelse af regnskabet i forhold til et retvisende billede.

I erklæringen er der supplerende oplysninger vedrørende andre forhold, dette omhandler usikkerhed i forhold til fremtidig drift og negativ egenkapital. Det er min overbevisning at overskriften er korrekt, men da der er tale om væsentlig usikkerheder forbundet med den fremtidige drift, burde dette have været lavet til et forbehold med afkræftende konklusion i forhold til fortsat drift. Den supplerende oplysning kunne efterfølgende omhandle kapitalabsforholdene, hvor der omtales ledelsens ansvar i forbindelse hermed.

Yderligere er der anført i erklæringen en udtalelse om ledelsesberetningen, da dette ikke er en del af revisionen, som der også er anført i det indledende afsnit omkring hvilke bestanddele af årsrapporten der revideres.

²⁴ Se formulering af supplerende oplysning under punkt 5.1.1

Afslutningsvis er der påført underskriftsdato, sted, firma samt navn og titel.

Det er min overbevisning at denne påtegning burde have ført til forbehold for fremtidig drift med afkræftende konklusion. Yderligere skulle der være en supplerende oplysning vedrørende andre forhold²⁵, der omtalte kapitaltabsforholdene og ledelsens ansvar forbundet herom.

Forbeholdet kunne være formuleret således:

Forbehold

Grundlag for afkræftende konklusion

Årsregnskabet er aflagt under forudsætning af fortsat drift. Som det fremgår af ledelsesberetningen og noterne, er det en forudsætning for selskabets fortsatte drift, at der tilføres ny aktiekapital samt at selskabets nuværende kreditfaciliteter kan udvides og opretholdes i takt med finansieringsbehovet. Selskabets ledelse har ført en række forhandlinger med forskellige långivere og investorer. Disse forhandlinger har indtil nu ikke givet et positivt resultat og likviditeten er således ikke sikret i længere tid fremover. Det er vores vurdering, at der ikke er realistiske muligheder for at fremskaffe finansiering og vi tager derfor forbehold for, at årsregnskabet er aflagt under forudsætning af fortsat drift.

Afkræftende konklusion

Det er vores opfattelse, at årsregnskabet, som følge af betydeligheden af det forhold, der er beskrevet i grundlaget for afkræftende konklusion, ikke giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 30. juni 2011 samt af resultatet af selskabets aktiviteter for regnskabsåret 1. juli 2010 - 30. juni 2011 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Det er vores opfattelse, at generalforsamlingen ikke bør godkende årsregnskabet, medmindre der i tiden indtil generalforsamlingen sikres dækning af det fremtidige likviditetsbehov.

6.1.6 Gennemgang af påtegning på Flemming Olsen Holding ApS 2009/10

Denne påtegning er gennemgået for vurdering af overholdelse af formalia samt vurdering af supplerende oplysninger.

²⁵ Se formulering af supplerende oplysning under punkt 5.1.1

Først og fremmest kan man se, at der er afgivet en skriftlig erklæring med indikation af, at erklæringen er fra en uafhængig revisor samt at erklæringen er adresseret til modtagerne af erklæringen. Efterfølgende er der et afsnit med indikation af den virksomhed, der revideres samt hvilke bestanddele regnskabet indeholder, herunder hvilken periode regnskabet dækker og hvad der revideres. Der er et afsnit omkring ledelsens ansvar for årsrapporten samt et afsnit om revisors ansvar og den udførte revision.

I erklæringen er der forbehold for fortsat drift. Forholdet indebærer, at mellemværende med anpartshaver ikke kræves indfriet.

Der er et konklusionsafsnit omkring revisors opfattelse af regnskabet i forhold til et retvisende billede, hvor det nævnes, at regnskabet giver et retvisende billede, men revisor nævner ikke ”bortset fra den mulige indvirkning af forbeholdet”, så man bliver ikke opmærksom på forbeholdet i konklusionen.

Yderligere er der ikke anført i erklæringen en udtalelse om ledelsesberetningen, men da dette ikke er en del af revisionen, idet årsrapporten ikke indeholder dette, men en note omkring væsentligste aktivitet. Dette vurderes herved at overholde lovgivningen for klasse B selskaber ifølge årsregnskabsloven.

Afslutningsvis er der påført underskriftsdato, sted, firma samt navn og titel.

Det er min overbevisning, at revisionspåtegningen ikke overholder de danske revisionsstandarder på det pågældende tidspunkt i forhold til konklusionsafsnittet.

Konklusion burde have været formuleret:

Konklusion med forbehold

Det er vores opfattelse, at årsregnskabet, bortset fra indvirkningerne af det forhold, der er beskrevet i grundlaget for konklusion med forbehold, giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 30. september 2010 samt af resultatet af selskabets aktiviteter for regnskabsåret 1. oktober 2009 - 30. september 2010 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

6.1.7 Gennemgang af påtegning på Ejendomsselskabet Anebjerg ApS 2010/11

Denne påtegning er gennemgået for vurdering af overholdelse af formalia samt vurdering af supplerende oplysninger.

Først og fremmest kan man se, at der er afgivet en skriftlig erklæring med indikation af, at erklæringen er fra en uafhængig revisor samt at erklæringen er adresseret til modtagerne af erklæringen. Efterfølgende er der et afsnit med indikation af den virksomhed, der revideres samt hvilke bestanddele regnskabet indeholder, herunder hvilken periode regnskabet dækker og hvad der revideres. Der er et afsnit omkring ledelsens ansvar for årsrapporten samt et afsnit om revisors ansvar og den udførte revision.

I erklæringen er der forbehold for værdiansættelse af immaterielle anlægsaktiver samt forbehold til den forsatte drift.

Der er et konklusionsafsnit omkring revisors opfattelse af regnskabet i forhold til et retvisende billede, hvor det nævnes, at regnskabet giver et retvisende billede bortset fra den mulige indvirkning af forbeholdet.

Yderligere er der ikke anført i erklæringen en udtalelse om ledelsesberetningen, og da dette ikke er en del af revisionen, som heller ikke er anført i det indledende afsnit omkring hvilke bestanddele af årsrapporten der revideres, vurderes dette at være en fejl.

Afslutningsvis er der påført underskriftsdato, sted, firma samt navn og titel.

Det er min vurdering, at forbeholdne er tilstrækkelig beskrevet, men der er afgivet en positiv erklæring. Jeg mener, at der burde have været afgivet en afkræftende konklusion, da de omtalte forhold i forbeholdet er så væsentlige, at regnskabet ikke kan give et retvisende billede heraf.

Revisor burde have skrevet:

Afkræftende konklusion

Det er vores opfattelse, at årsregnskabet, som følge af betydeligheden af det forhold, der er beskrevet i grundlaget for afkræftende konklusion, ikke giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 30. september 2011 samt af resultatet af selskabets akti-

viteter for regnskabsåret 1. oktober 2010 - 30. september 2011 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

6.1.8 Gennemgang af påtegning på CO-Holding ApS 2010/11

Denne påtegning er gennemgået for vurdering af overholdelse af formalia samt vurdering af supplerende oplysninger.

Først og fremmest kan man se, at der er afgivet en skriftlig erklæring med indikation af, at erklæringen er fra en uafhængig revisor samt at erklæringen er adresseret til modtagerne af erklæringen. Efterfølgende er der et afsnit med indikation af den virksomhed, der revideres samt hvilke bestanddele regnskabet indeholder, herunder hvilken periode regnskabet dækker og hvad der revideres. Der er et afsnit omkring ledelsens ansvar for årsrapporten samt et afsnit om revisors ansvar og den udførte revision. Der er et konklusionsafsnit omkring revisors opfattelse af regnskabet i forhold til et retvisende billede, hvor det nævnes at regnskabet giver et retvisende billede.

I erklæringen er der supplerende oplysninger vedrørende andre forhold omkring ulovligt aktionærlån samt manglende afholdelse af generalforsamling rettidigt.

Yderligere er der ikke anført i erklæringen en udtalelse om ledelsesberetningen, men da dette ikke er en del af revisionen, idet årsrapporten ikke indeholder dette, men en note omkring væsentligste aktivitet. Dette vurderes herved at overholde lovgivningen for klasse B selskaber ifølge årsregnskabsloven.

Afslutningsvis er der påført underskriftsdato, sted, firma samt navn og titel, men da stedet er forkert, vurderes dette som værende en fejl.

Det er min overbevisning, at revisionspåtegningen ikke overholder de danske revisionsstandarder på det pågældende tidspunkt. Det mangler korrekt "sted" ved underskrift fra revisor, der burde have stået Silkeborg og ikke Vejle.

6.1.9 Gennemgang af påtegning på Gfühl ApS 2010/11

Denne påtegning er gennemgået for vurdering af overholdelse af formalia samt vurdering af supplerende oplysninger.

Først og fremmest kan man se, at der er afgivet en skriftlig erklæring med indikation af, at erklæringen er fra en uafhængig revisor samt at erklæringen er adresseret til modtagerne af erklæringen. Efterfølgende er der et afsnit med indikation af den virksomhed, der revideres samt hvilke bestanddele regnskabet indeholder, herunder hvilken periode regnskabet dækker og hvad der revideres. Der er et afsnit omkring ledelsens ansvar for årsrapporten samt et afsnit om revisors ansvar og den udførte revision. Der er et konklusionsafsnit omkring revisors opfattelse af regnskabet i forhold til et retvisende billede, hvor det nævnes, at regnskabet giver et retvisende billede.

I erklæringen er der supplerende oplysninger omkring tab af anpartskapital samt manglende orientering af anpartshaverne om selskabets økonomiske stilling. Der mangler korrekt overskrift på området, der skulle have stået ”supplerende oplysninger vedrørende andre forhold”.

Yderligere er der ikke anført i erklæringen en udtalelse om ledelsesberetningen, men da dette ikke er en del af revisionen, idet årsrapporten ikke indeholder dette, men en note omkring væsentligste aktivitet. Dette vurderes herved at overholde lovgivningen for klasse B selskaber ifølge årsregnskabsloven.

Afslutningsvis er der påført underskriftsdato, sted, firma samt navn og titel.

Det er min overbevisning, at revisionspåtegningen ikke overholder de danske revisionsstandarder på det pågældende tidspunkt. Der mangler korrekt overskrift på området, der skulle have stået ”supplerende oplysninger vedrørende andre forhold”.

6.1.10 Gennemgang af påtegning på B-free ApS 2010/11

Denne påtegning er gennemgået for vurdering af overholdelse af formalia samt vurdering af supplerende oplysninger.

Først og fremmest kan man se, at der er afgivet en skriftlig erklæring med indikation af, at erklæringen er fra en uafhængig revisor samt at erklæringen er adresseret til modtagerne af erklæringen. Efterfølgende er der et afsnit med indikation af den virksomhed, der revideres samt hvilke bestanddele regnskabet indeholder, herunder hvilken periode regnskabet dækker og hvad der revideres. Der er et afsnit omkring ledelsens ansvar for årsrapporten samt et afsnit om revisors ansvar og den udførte revision. Der er et konklusionsafsnit omkring revisors opfattelse af regnskabet i forhold til et retvisende billede.

I erklæringen er der supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet, dette omhandler kapitaltab samt henvisning til ledelsesberetningen omkring den forventede udvikling i selskabet. Det er min overbevisning, at denne supplerende oplysning burde have haft overskriften ”vedrørende andre forhold” i stedet for. Yderligere burde der have været oplyst ledelsens ansvar i forbindelse hermed. Ligeledes skrives der, at der er væsentlig usikkerhed omkring selskabets evne til fortsat drift, så der bør tages forbehold for going concern set i lyset af den negative kapital i forhold til de seneste års resultater.

Yderligere er der anført i erklæringen en udtalelse om ledelsesberetningen, men da dette ikke er en del af revisionen, som der er også er anført i det indledende afsnit omkring hvilke bestanddele af årsrapporten der revideres, vurderes dette okay.

Afslutningsvis er der påført underskriftsdato, sted, firma samt navn og titel.

Det er således min vurdering, at revisor burde have anført overskriften ”supplerende oplysninger vedrørende andre forhold” i stedet, yderligere vil jeg umiddelbart have tilføjet et forbehold omkring fortsat drift ud fra de oplysninger, der er til rådighed. Herved skal konklusionen ligeledes rettes, idet jeg ikke mener årsregnskabet giver et retvisende billede for selskabet finansielle stilling.

6.1.11 Gennemgang af påtegning på Birkjær & Lykke ApS 2010/11

Denne påtegning er gennemgået for vurdering af overholdelse af formalia samt vurdering af supplerende oplysninger.

Først og fremmest kan man se, at der er afgivet en skriftlig erklæring med indikation af, at erklæringen er fra en uafhængig revisor samt at erklæringen er adresseret til modtagerne af erklæringen. Efterfølgende er der et afsnit med indikation af den virksomhed, der revideres samt hvilke bestanddele regnskabet indeholder, herunder hvilken periode regnskabet dækker og hvad der revideres. Der er et afsnit omkring ledelsens ansvar for årsrapporten samt et afsnit om revisors ansvar og den udførte revision. Der er et konklusionsafsnit omkring revisors opfattelse af regnskabet i forhold til et retvisende billede.

I erklæringen er der supplerende oplysninger vedrørende andre forhold, dette omhandler at selskabet har stillet sikkerhed for anpartshaverne i årets løb. Det er min overbevisning, at der burde have været oplyst ledelsens ansvar i forbindelse hermed.

Yderligere er der ikke anført i erklæringen en udtalelse om ledelsesberetningen, men da dette er en del af revisionen, som der er også er anført i det indledende afsnit omkring hvilke bestanddele af årsrapporten der revideres, vurderes dette okay.

Afslutningsvis er der påført underskriftsdato, sted, firma samt navn og titel.

Det er således min vurdering, at revisor burde have oplyst omkring ledelsens ansvar i forbindelse med sikkerhedsstillelser, men ellers er det min overbevisning, at erklæringen overholder lovgivningen på det pågældende tidspunkt.

6.1.12 Gennemgang af påtegning på Løche Export ApS 2010/11

Denne påtegning er gennemgået for vurdering af overholdelse af formalia samt vurdering af supplerende oplysninger.

Først og fremmest kan man se, at der er afgivet en skriftlig erklæring med indikation af, at erklæringen er fra en uafhængig revisor samt at erklæringen er adresseret til modtagerne af erklæringen. Efterfølgende er der et afsnit med indikation af den virksomhed, der revideres samt hvilke bestanddele regnskabet indeholder, herunder hvilken periode regnskabet dækker og hvad der revideres. Der er et afsnit omkring ledelsens ansvar for årsrapporten samt et afsnit om revisors ansvar og den udførte revision. Der er et konklusionsafsnit omkring revisors opfattelse af regnskabet i forhold til et retvisende billede.

I erklæringen er der supplerende oplysninger, dette omhandler indregning af gamle tilgodehavender samt kapitaltab. Der er ingen overskrift på de supplerende oplysninger, der burde have været en overskrift med ”supplerende oplysninger vedrørende andre forhold” på kapitaltabsforholdene, men omkring indregningen af de gamle tilgodehavender, vil jeg mene, at det bør være et forbehold, idet man ud af regnskabet kan se, at der ikke er sket nedskrivning eller renteberegning hertil. Idet dette tilgodehavende er den eneste post på aktivsiden, vurderes der ligeledes at være behov for forbehold vedrørende going concern samt retvisende billede af selskabets finansielle stilling.

Yderligere er der ikke anført i erklæringen en udtalelse om ledelsesberetningen, men da dette ikke er en del af revisionen, idet årsrapporten ikke indeholder dette, men en note omkring væsentligste aktivitet. Dette vurderes herved at overholde lovgivningen for klasse B selskaber ifølge årsregnskabsloven.

Afslutningsvis er der påført underskriftsdato, sted, firma samt navn og titel.

Det er således min vurdering, at revisor burde have anført overskriften ”supplerende oplysninger vedrørende andre forhold” omkring kapitalforholdene. Jeg mener i den forbindelse, at indregningen af de gamle tilgodehavender bør laves om til et forbehold, hvorefter dette bevirker et forbehold for fortsat drift samt retvisende billede af selskabets finansielle stilling samt en afkræftende konklusion herom.

Der burde således have været et forbehold omkring tilgodehavender, der kunne være formuleret således:

Forbehold*Grundlag for afkræftende konklusion*

Vi tager forbehold for værdiansættelsen af tilgodehavender, der i balancen er optaget til 259 tkr. Tilgodehavenderne er efter vores opfattelse værdiansat xxx tkr. for højt som følge af manglende nedskrivning af en dubiøs debitor. Efter indregning af skatteeffekten heraf er årets resultat og egenkapital angivet xxx tkr. for højt.

Selskabet har efter vores opfattelse mistet sit indtægtsgrundlag, hvorfor vi er uenige med ledelsen i, at årsregnskabet er aflagt efter going concern-princippet. Efter vores opfattelse burde aktiverne og forpligtelserne være indregnet efter realisationsprincippet. Vi mener ikke, at selskabet er en going concern, idet ny indtægtsskabende aktivitet ikke er påbegyndt. Vi tager derfor forbehold for, at regnskabet er aflagt under forudsætning af fortsat drift.

Afkræftende konklusion

Det er vores opfattelse, at årsregnskabet, som følge af betydeligheden af det forhold, der er beskrevet i grundlaget for afkræftende konklusion, ikke giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 30. juni 2011 samt af resultatet af selskabets aktiviteter for regnskabsåret 1. juli 2010 - 30. juni 2011 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Det er vores opfattelse, at generalforsamlingen ikke bør godkende årsregnskabet.

6.1.13 Gennemgang af påtegning på Ligeskov ApS 2010/11

Denne påtegning er gennemgået for vurdering af overholdelse af formalia samt vurdering af supplerende oplysninger.

Først og fremmest kan man se, at der er afgivet en skriftlig erklæring med indikation af, at erklæringen er fra en uafhængig revisor samt at erklæringen er adresseret til modtagerne af erklæringen. Efterfølgende er der et afsnit med indikation af den virksomhed, der revideres samt hvilke bestanddele regnskabet indeholder, herunder hvilken periode regnskabet dækker og hvad der revideres. Der er et afsnit omkring ledelsens ansvar for årsrapporten samt et afsnit om revisors ansvar og den udførte revision. Der er et konklusionsafsnit omkring revisors opfattelse af regnskabet i forhold til et retvisende billede.

I erklæringen er der supplerende oplysninger, men der står anført, at der ikke er supplerende oplysninger. Det er min overbevisning, at revisor burde have fjernet dette afsnit for overholdelse af lovningen herom.

Yderligere er der ikke anført i erklæringen en udtalelse om ledelsesberetningen, men da dette ikke er en del af revisionen, og dette ikke er anført i det indledende afsnit omkring hvilke bestanddele af årsrapporten der revideres, vurderes dette at være en fejl.

Afslutningsvis er der påført underskriftsdato, sted, firma samt navn og titel.

Det er således min vurdering, at revisor burde have fjernet afsnittet omkring supplerende oplysninger og skulle have udtalt sig omkring ledelsens beretning.

6.1.14 Gennemgang af påtegning på LP Ejendomme Silkeborg ApS 2010/11

Denne påtegning er gennemgået for vurdering af overholdelse af formalia samt vurdering af supplerende oplysninger.

Først og fremmest kan man se, at der er afgivet en skriftlig erklæring med indikation af, at erklæringen er fra en uafhængig revisor samt at erklæringen er adresseret til modtagerne af erklæringen. Efterfølgende er der et afsnit med indikation af den virksomhed, der revideres samt hvilke bestanddele regnskabet indeholder, herunder hvilken periode regnskabet dækker og hvad der revideres. Der er et afsnit omkring ledelsens ansvar for årsrapporten samt et afsnit om revisors ansvar og den udførte revision. Der er et konklusionsafsnit omkring revisors opfattelse af regnskabet i forhold til et retvisende billede.

I erklæringen er der supplerende oplysninger, dette omhandler usikkerhed ved indregning og måling, der henvises til ledelsesberetningen. Dette omhandler værdiansættelse af ejendomsprojekter i forhold til udviklingen på de finansielle markeder, revisoren tiltræder denne vurdering.

Det er min overbevisning at overskriften burde have været ”supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet”, men ud over dette, vurderes den supplerende oplysning at være okay.

Yderligere er der ikke anført i erklæringen en udtalelse om ledelsesberetningen, men da dette ikke er en del af revisionen, og dette ikke er anført i det indledende afsnit omkring hvilke bestanddele af årsrapporten der revideres, vurderes dette at være en fejl.

Afslutningsvis er der påført underskriftsdato, sted, firma samt navn og titel.

Det er min overbevisning, at erklæringen overholder lovgivningen på det pågældende tidspunkt, men mangler uddybende overskrift på den supplerende oplysning.

6.1.15 Gennemgang af påtegning på Kildsgaard & Kildsgaard ApS 2010/11

Denne påtegning er gennemgået for vurdering af overholdelse af formalia samt vurdering af supplerende oplysninger.

Først og fremmest kan man se, at der er afgivet en skriftlig erklæring med indikation af, at erklæringen er fra en uafhængig revisor samt at erklæringen er adresseret til modtagerne af erklæringen. Efterfølgende er der et afsnit med indikation af den virksomhed, der revideres samt hvilke bestanddele regnskabet indeholder, herunder hvilken periode regnskabet dækker og hvad der revideres. Der er et afsnit omkring ledelsens ansvar for årsrapporten samt et afsnit om revisors ansvar og den udførte revision. Der er et konklusionsafsnit omkring revisors opfattelse af regnskabet i forhold til et retvisende billede.

I erklæringen er der supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet, dette omhandler ulovligt anpartshaverlån. Det er min overbevisning, at overskriften burde have været ”supplerende oplysninger vedrørende andre forhold”, og der burde have været omtale af ledelsens ansvar i forbindelse hermed.

Yderligere er der ikke anført i erklæringen en udtalelse om ledelsesberetningen, men da dette ikke er en del af revisionen, og dette ikke er anført i det indledende afsnit omkring hvilke bestanddele af årsrapporten der revideres, vurderes dette at være en fejl.

Afslutningsvis er der påført underskriftsdato, sted, firma samt navn og titel.

Det er min overbevisning, at erklæringen overholder lovgivningen på det pågældende tidspunkt, men overskriften bør ændres til ”supplerende oplysninger vedrørende andre forhold”, yderligere mangler der uddybende oplysninger omkring ledelsens ansvar.

Formuleringen af den supplerende oplysning kunne være:

Supplerende oplysninger vedrørende andre forhold

Uden at det har påvirket vores konklusion, skal vi henlede opmærksomheden på, at selskabet i strid med selskabsloven har ydet lån til en aktionær, hvorved ledelsen kan ifalde ansvar.

6.1.16 Gennemgang af påtegning på OLC Pack Holding ApS 2010/11

Denne påtegning er gennemgået for vurdering af overholdelse af formalia samt vurdering af supplerende oplysninger.

Først og fremmest kan man se, at der er afgivet en skriftlig erklæring med indikation af, at erklæringen er fra en uafhængig revisor samt at erklæringen er adresseret til modtagerne af erklæringen. Efterfølgende er der et afsnit med indikation af den virksomhed, der revideres samt hvilke bestanddele regnskabet indeholder, herunder hvilken periode regnskabet dækker og hvad der revideres. Der er et afsnit omkring ledelsens ansvar for årsrapporten samt et afsnit om revisors ansvar og den udførte revision. Der er et konklusionsafsnit omkring revisors opfattelse af regnskabet i forhold til et retvisende billede.

I erklæringen er der supplerende oplysninger, dette omhandler kapitaltab. Der er ingen overskrift på de supplerende oplysninger, der burde have været en overskrift med ”supplerende oplysninger vedrørende andre forhold” på kapitaltabsforholdene. Yderligere burde der i den supplerende oplysning have været oplyst, ledelsens ansvar i forbindelse med kapitaltabet samt overtrædelse af lovgivningen herom.

Yderligere er der ikke anført i erklæringen en udtalelse om ledelsesberetningen, men da dette ikke er en del af revisionen, og dette ikke er anført i det indledende afsnit omkring hvilke bestanddele af årsrapporten der revideres, vurderes dette at være en fejl.

Afslutningsvis er der påført underskriftsdato, sted, firma samt navn og titel.

Det er således min vurdering, at revisor burde have anført overskriften ”supplerende oplysninger vedrørende andre forhold” omkring kapitalforholdene. Yderligere burde der have været oplyst, hvilket ansvar ledelsen har i forbindelse hermed samt lovgivningen herom.

6.1.17 Gennemgang af påtegning på Nordmeat Innovation ApS 2010/11

Denne påtegning er gennemgået for vurdering af overholdelse af formalia samt vurdering af supplerende oplysninger.

Først og fremmest kan man se, at der er afgivet en skriftlig erklæring med indikation af, at erklæringen er fra en uafhængig revisor samt at erklæringen er adresseret til modtagerne af erklæringen. Efterfølgende er der et afsnit med indikation af den virksomhed, der revideres samt hvilke bestanddele regnskabet indeholder, herunder hvilken periode regnskabet dækker og hvad der revideres. Der er et afsnit omkring ledelsens ansvar for årsrapporten samt et afsnit om revisors ansvar og den udførte revision. Der er et konklusionsafsnit omkring revisors opfattelse af regnskabet i forhold til et retvisende billede.

I erklæringen er der supplerende oplysninger (fortsat drift), dette omhandler likviditetsberedskabet for fortsat drift. Der er forkert overskrift på de supplerende oplysninger, der burde have været en overskrift med ”supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet”, da der ikke er noget der hedder ”fortsat drift” i forhold til overskrift på supplerende oplysninger.

Yderligere er der ikke anført i erklæringen en udtalelse om ledelsesberetningen, men da dette ikke er en del af revisionen, og dette ikke er anført i det indledende afsnit omkring hvilke bestanddele af årsrapporten der revideres, vurderes dette at være en fejl.

Afslutningsvis er der påført underskriftsdato, sted, firma samt navn og titel.

Det er således min vurdering, at revisor burde have anført overskriften ”supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet” omkring bemærkning til det fortsatte drift. Yderligere burde der have været en udtalelse om ledelsesberetning.

Formulering af den supplerende kunne have været:

Supplerende oplysning vedrørende forhold i regnskabet

Uden at det har påvirket vores konklusion, gør vi opmærksom på oplysningerne i ledelsesberetningen, afsnit 4, hvori ledelsen redegør for væsentlig usikkerhed om selskabets evne til at fortsætte driften, da det endnu er usikkert, om der opnås tilsagn om de begærede lån til finansiering

af driften og de nødvendige investeringer i de førstkommende år. Ledelsen bedømmer, at låneansøgningerne vil blive imødekommet og aflægger i overensstemmelse hermed årsregnskabet under forudsætning om virksomhedens fortsatte drift.

6.1.18 Gennemgang af påtegning på Weptos A/S 2010/11

Denne påtegning er gennemgået for vurdering af overholdelse af formalia samt vurdering af supplerende oplysninger.

Først og fremmest kan man se, at der er afgivet en skriftlig erklæring med indikation af, at erklæringen er fra en uafhængig revisor samt at erklæringen er adresseret til modtagerne af erklæringen. Efterfølgende er der et afsnit med indikation af den virksomhed, der revideres samt hvilke bestanddele regnskabet indeholder, herunder hvilken periode regnskabet dækker og hvad der revideres. Der er et afsnit omkring ledelsens ansvar for årsrapporten samt et afsnit om revisors ansvar og den udførte revision. Der er et konklusionsafsnit omkring revisors opfattelse af regnskabet i forhold til et retvisende billede.

I erklæringen er der supplerende oplysninger vedrørende forhold i årsrapporten, dette omhandler usikkerhed ved indregning og måling, der henvises til ledelsesberetningen samt kapitaltab for fortsat drift. I ledelsesberetningen oplyses det, at selskabets fortsatte drift er betinget af finansiel støtte fra selskabets kreditgivere, det er ledelsens forventning at dette opnås. Yderligere er der omtalt usikkerheder ved de indregnede udskudt skatteaktiver samt udviklingsomkostninger, men ledelsen ser positiv på dette i forhold til den fremtidige drift. Det er min overbevisning, at den supplerende oplysning burde have været opdelt i 2 områder, et området med overskriften ”supplerende oplysninger vedrørende andre forhold” med omtale af kapitaltabet samt ledelsens ansvar i forbindelse hermed. Samt et område med overskriften ”supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet” med omtale af usikkerhed ved indregningen af det udskudte skatteaktiv og udviklingsomkostningerne.

Yderligere er der ikke anført i erklæringen en udtalelse om ledelsesberetningen, men da dette er en del af revisionen, og dette er anført i det indledende afsnit omkring hvilke bestanddele af årsrapporten der revideres, vurderes dette at være okay.

Afslutningsvis er der påført underskriftsdato, sted, firma samt navn og titel.

Det er min overbevisning, at der bør foretages tilrettelser omkring de supplerende oplysninger i forhold til 2 områder med korrekte overskrifter samt uddybende beskrivelse. Ydermere bør revisor klargøre deres holding hertil, da der ellers vil være behov for forbehold omkring korrekt indregning samt fortsat drift.

6.1.19 Gennemgang af påtegning på SP Ejendomme Silkeborg ApS 2010/11

Denne påtegning er gennemgået for vurdering af overholdelse af formalia samt vurdering af supplerende oplysninger.

Først og fremmest kan man se, at der er afgivet en skriftlig erklæring med indikation af, at erklæringen er fra en uafhængig revisor samt at erklæringen er adresseret til modtagerne af erklæringen. Efterfølgende er der et afsnit med indikation af den virksomhed, der revideres samt hvilke bestanddele regnskabet indeholder, herunder hvilken periode regnskabet dækker og hvad der revideres. Der er et afsnit omkring ledelsens ansvar for årsrapporten samt et afsnit om revisors ansvar og den udførte revision. Der er et konklusionsafsnit omkring revisors opfattelse af regnskabet i forhold til et retvisende billede.

I erklæringen er der supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet, dette omhandler kapitaltab samt usikkerhed ved fortsat drift. De supplerende oplysninger burde have været opdelt i 2 områder. Et med overskriften ”supplerende oplysninger vedrørende andre forhold” om kapitaltabsforholdene samt ledelsens ansvar i forbindelse hermed samt et med overskriften med ”supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet” om usikkerhederne ved fortsat drift.

Yderligere er der anført i erklæringen en udtalelse om ledelsesberetningen, men da dette ikke er en del af revisionen, og dette heller ikke er anført i det indledende afsnit omkring hvilke bestanddele af årsrapporten der revideres, vurderes dette at være en okay.

Afslutningsvis er der påført underskriftsdato, sted, firma samt navn og titel.

Det er således min vurdering, at revisor burde have opdelt de supplerede oplysninger i 2 områder som tidligere nævnt. Et med overskriften ”supplerende oplysninger vedrørende andre forhold” om kapitaltabsforholdene samt ledelsens ansvar i forbindelse hermed samt et med overskriften med ”supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet” om usikkerhederne ved fortsat

drift. Ydermere bør revisor klargøre deres holding hertil, da der ellers vil være behov for forbehold omkring fortsat drift.

6.1.20 Gennemgang af påtegning på Rønbækhus ApS 2010/11

Denne påtegning er gennemgået for vurdering af overholdelse af formalia samt vurdering af supplerende oplysninger.

Først og fremmest kan man se, at der er afgivet en skriftlig erklæring med indikation af, at erklæringen er fra en uafhængig revisor samt at erklæringen er adresseret til modtagerne af erklæringen. Efterfølgende er der et afsnit med indikation af den virksomhed, der revideres samt hvilke bestanddele regnskabet indeholder, herunder hvilken periode regnskabet dækker og hvad der revideres. Der er et afsnit omkring ledelsens ansvar for årsrapporten samt et afsnit om revisors ansvar og den udførte revision.

Der er anført forbehold omkring værdiansættelse af ejendomme samt manglende dokumentation for værdiansættelsen.

Der er et konklusionsafsnit omkring revisors opfattelse af regnskabet i forhold til et retvisende billede, hvor det nævnes at regnskabet giver et retvisende billede bortset fra det ovenstående forbehold.

I erklæringen er der supplerende oplysninger omkring tab af anpartskapital samt manglende orientering af anpartshaverne om selskabets økonomiske stilling. Der mangler korrekt overskrift på området, der skulle have stået ”supplerende oplysninger vedrørende andre forhold”.

Yderligere er der ikke anført i erklæringen en udtalelse om ledelsesberetningen, men da dette ikke er en del af revisionen, idet årsrapporten ikke indeholder dette, men en note omkring væsentligste aktivitet. Dette vurderes herved at overholde lovgivningen for klasse B selskaber ifølge årsregnskabsloven.

Afslutningsvis er der påført underskriftsdato, sted, firma samt navn og titel.

Det er min overbevisning, at revisionspåtegningen ikke overholder de danske revisionsstandarder på det pågældende tidspunkt. Der mangler korrekt overskrift på området, der skulle have stået ”supplerende oplysninger vedrørende andre forhold”.

6.1.21 Gennemgang af påtegning på Roar Nissen Holding ApS 2010/11

Denne påtegning er gennemgået for vurdering af overholdelse af formalia samt vurdering af supplerende oplysninger.

Først og fremmest kan man se, at der er afgivet en skriftlig erklæring med indikation af, at erklæringen er fra en uafhængig revisor samt at erklæringen er adresseret til modtagerne af erklæringen. Efterfølgende er der et afsnit med indikation af den virksomhed, der revideres samt hvilke bestanddele regnskabet indeholder, herunder hvilken periode regnskabet dækker og hvad der revideres. Der er et afsnit omkring ledelsens ansvar for årsrapporten samt et afsnit om revisors ansvar og den udførte revision. Der er et konklusionsafsnit omkring revisors opfattelse af regnskabet i forhold til et retvisende billede.

I erklæringen er der supplerende oplysninger vedrørende andre forhold omkring ulovlig anpartshaverlån samt tab af anpartskapital. Disse områder er omtalt med henvisning til lovgivning herom samt hvordan ledelsen skal forholde sig.

Yderligere er der ikke anført i erklæringen en udtalelse om ledelsesberetningen, men da dette ikke er en del af revisionen, idet årsrapporten ikke indeholder dette, men en note omkring væsentligste aktivitet. Dette vurderes herved at overholde lovgivningen for klasse B selskaber ifølge årsregnskabsloven.

Afslutningsvis er der påført underskriftsdato, sted, firma samt navn og titel.

Det er min overbevisning, at revisionspåtegningen overholder de danske revisionsstandarder på det pågældende tidspunkt.

6.1.22 Gennemgang af påtegning på RT Invest ApS 2010/11

Denne påtegning er gennemgået for vurdering af overholdelse af formalia samt vurdering af supplerende oplysninger.

Først og fremmest kan man se, at der er afgivet en skriftlig erklæring med indikation af, at erklæringen er fra en uafhængig revisor samt at erklæringen er adresseret til modtagerne af erklæringen. Efterfølgende er der et afsnit med indikation af den virksomhed, der revideres samt hvilke bestanddele regnskabet indeholder, herunder hvilken periode regnskabet dækker og hvad der revideres. Der er et afsnit omkring ledelsens ansvar for årsrapporten samt et afsnit om revisors ansvar og den udførte revision. Der er et konklusionsafsnit omkring revisors opfattelse af regnskabet i forhold til et retvisende billede.

I erklæringen er der supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet omkring tab af anpartskapital samt fortsat drift. Området bør opsplittes i 2 afsnit. Kapitaltabet bør omtales under ”supplerende oplysninger vedrørende andre forhold”. Omtalen af den forsatte drift er korrekt placeret, yderligere er der oplyst, at den forsatte drift er betinget af, at kapitalejerne ikke kræves deres tilgodehavende indfriet.

Yderligere er der anført i erklæringen en udtalelse om ledelsesberetningen, og da dette ikke er en del af revisionen, som heller ikke er anført i det indledende afsnit omkring hvilke bestanddele af årsrapporten der revideres, vurderes dette at være en okay.

Afslutningsvis er der påført underskriftsdato, sted, firma samt navn og titel.

Det er min overbevisning, at revisionspåtegningen ikke overholder de danske revisionsstandarder på det pågældende tidspunkt. Der mangler opdeling af de supplerende oplysninger i 2 områder, ”supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet” samt ”supplerende oplysninger vedrørende andre forhold”. I forhold til den forsatte drift mener jeg også, at et forbehold omkring fortsat drift bør overvejes, i det den negative kapital er så væsentlig i forhold til aktiver og de seneste års resultater.

6.1.23 Gennemgang af påtegning på PMAS Invest ApS 2010/11

Denne påtegning er gennemgået for vurdering af overholdelse af formalia samt vurdering af supplerende oplysninger.

Først og fremmest kan man se, at der er afgivet en skriftlig erklæring med indikation af, at erklæringen er fra en uafhængig revisor samt at erklæringen er adresseret til modtagerne af erklæringen. Efterfølgende er der et afsnit med indikation af den virksomhed, der revideres samt hvilke bestanddele regnskabet indeholder, herunder hvilken periode regnskabet dækker og hvad der revideres. Der er et afsnit omkring ledelsens ansvar for årsrapporten samt et afsnit om revisors ansvar og den udførte revision. Der er et konklusionsafsnit omkring revisors opfattelse af regnskabet i forhold til et retvisende billede.

I erklæringen er der supplerende oplysninger omkring fortsat drift i forhold til likviditetsberedskab, hvor der henvises til ledelsesberetningen samt note 8. Området burde have haft overskriften ”supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet”, yderligere henvises der til en ledelsesberetning som ikke er tilstede i årsrapporten samt en note 8, som heller ikke er tilstede. Der burde have været henvist til note 5, hvor det oplyses, at selskabet har sikret sig den nødvendige finansiering af det kommende års likviditetsbehov.

Yderligere er der anført i erklæringen en udtalelse om ledelsesberetningen, og da dette ikke er en del af revisionen, som heller ikke er anført i det indledende afsnit omkring hvilke bestanddele af årsrapporten der revideres, vurderes dette at være en okay.

Afslutningsvis er der påført underskriftsdato, sted, firma samt navn og titel.

Det er min overbevisning, at revisionspåtegningen ikke overholder de danske revisionsstandarder på det pågældende tidspunkt. Der mangler korrekt overskrift til den supplerende oplysninger, yderligere er der forkerte henvisninger til oplysninger i årsrapporten. Det giver således ikke det korrekte billede af regnskabet.

6.1.24 Gennemgang af påtegning på Raca Holding ApS 2010/11

Denne påtegning er gennemgået for vurdering af overholdelse af formalia samt vurdering af supplerende oplysninger.

Først og fremmest kan man se, at der er afgivet en skriftlig erklæring med indikation af, at erklæringen er fra en uafhængig revisor samt at erklæringen er adresseret til modtagerne af erklæringen. Efterfølgende er der et afsnit med indikation af den virksomhed, der revideres samt hvilke bestanddele regnskabet indeholder, herunder hvilken periode regnskabet dækker og hvad der revideres. Der er et afsnit omkring ledelsens ansvar for årsrapporten samt et afsnit om revisors ansvar og den udførte revision.

Der er anført forbehold omkring værdiansættelse af ejendomme samt manglende dokumentation for værdiansættelsen.

Der er et konklusionsafsnit omkring revisors opfattelse af regnskabet i forhold til et retvisende billede, hvor det nævnes at regnskabet giver et retvisende billede bortset fra det ovenstående forbehold.

I erklæringen er der supplerende oplysninger omkring tab af anpartskapital samt manglende orientering af anpartshaverne om selskabets økonomiske stilling. Der mangler korrekt overskrift på området, der skulle have stået ”supplerende oplysninger vedrørende andre forhold”.

Yderligere er der ikke anført i erklæringen en udtalelse om ledelsesberetningen, men da dette ikke er en del af revisionen, idet årsrapporten ikke indeholder dette, men en note omkring væsentligste aktivitet. Dette vurderes herved at overholde lovgivningen for klasse B selskaber ifølge årsregnskabsloven.

Afslutningsvis er der påført underskriftsdato, sted, firma samt navn og titel.

Det er min overbevisning, at revisionspåtegningen ikke overholder de danske revisionsstandarder på det pågældende tidspunkt. Der mangler korrekt overskrift på området, der skulle have stået ”supplerende oplysninger vedrørende andre forhold”.

6.1.25 Gennemgang af påtegning på Hans Hjortshøj Holding A/S 2010/11

Denne påtegning er gennemgået for vurdering af overholdelse af formalia samt vurdering af supplerende oplysninger.

Først og fremmest kan man se, at der er afgivet en skriftlig erklæring med indikation af, at erklæringen er fra en uafhængig revisor samt at erklæringen er adresseret til modtagerne af erklæringen. Efterfølgende er der et afsnit med indikation af den virksomhed, der revideres samt hvilke bestanddele regnskabet indeholder, herunder hvilken periode regnskabet dækker og hvad der revideres. Der er et afsnit omkring ledelsens ansvar for årsrapporten samt et afsnit om revisors ansvar og den udførte revision.

Der er anført forbehold omkring fortsat drift, idet datterselskabet er under konkurs og moderselskabet har kautioneret for nogle af lånene, som datterselskabet ikke forventes at kunne betale tilbage.

Der er et konklusionsafsnit omkring revisors opfattelse af regnskabet i forhold til et retvisende billede, hvor det nævnes at regnskabet ikke giver et retvisende billede.

I erklæringen er der supplerende oplysninger vedrørende andre forhold omkring tab af anpartskapital.

Yderligere er der anført i erklæringen en udtalelse om ledelsesberetningen, og da dette ikke er en del af revisionen, som heller ikke er anført i det indledende afsnit omkring hvilke bestanddele af årsrapporten der revideres, vurderes dette at være korrekt.

Afslutningsvis er der påført underskriftsdato, sted, firma samt navn og titel.

Det er min overbevisning, at revisionspåtegningen overholder de danske revisionsstandarder på det pågældende tidspunkt. Forbeholdet omkring den fortsatte drift bliver fint videreført i en afkræftende konklusion.

6.1.26 Gennemgang af påtegning på Borups Bolighus ApS 2010/11

Denne påtegning er gennemgået for vurdering af overholdelse af formalia samt vurdering af supplerende oplysninger.

Først og fremmest kan man se, at der er afgivet en skriftlig erklæring med indikation af, at erklæringen er fra en uafhængig revisor samt at erklæringen er adresseret til modtagerne af erklæringen. Efterfølgende er der et afsnit med indikation af den virksomhed, der revideres samt hvilke bestanddele regnskabet indeholder, herunder hvilken periode regnskabet dækker og hvad der revideres. Der er et afsnit omkring ledelsens ansvar for årsrapporten samt et afsnit om revisors ansvar og den udførte revision. Der er et konklusionsafsnit omkring revisors opfattelse af regnskabet i forhold til et retvisende billede.

I erklæringen er der supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet omkring ulovlig anpartshaverlån i forbindelse med køb af selskabet og at mellemværende efterfølgende er indfriet. Jeg mener, at overskriften på den supplerende oplysning burde have været ”supplerende oplysninger vedrørende andre forhold”, idet der er tale om ledelsesansvar.

Yderligere er der anført i erklæringen en udtalelse om ledelsesberetningen, og da dette ikke er en del af revisionen, som heller ikke er anført i det indledende afsnit omkring hvilke bestanddele af årsrapporten der revideres, vurderes dette at være korrekt.

Afslutningsvis er der påført underskriftsdato, sted, firma samt navn og titel.

Det er således min vurdering, at revisoren burde have anført overskriften ”supplerende oplysninger vedrørende andre forhold” i stedet, men ellers mener jeg, at påtegningen overholder de danske standarder på det pågældende tidspunkt.

6.1.27 Gennemgang af påtegning på INV 2010 ApS 2010/11

Denne påtegning er gennemgået for vurdering af overholdelse af formalia samt vurdering af supplerende oplysninger.

Først og fremmest kan man se, at der er afgivet en skriftlig erklæring med indikation af, at erklæringen er fra en uafhængig revisor samt at erklæringen er adresseret til modtagerne af erklæringen. Efterfølgende er der et afsnit med indikation af den virksomhed, der revideres samt hvilke bestanddele regnskabet indeholder, herunder hvilken periode regnskabet dækker og hvad der revideres. Der er et afsnit omkring ledelsens ansvar for årsrapporten samt et afsnit om revisors ansvar og den udførte revision. Der er et konklusionsafsnit omkring revisors opfattelse af regnskabet i forhold til et retvisende billede.

I erklæringen er der supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet omkring ulovlig anpartshaverlån i forbindelse med køb af selskabet og at mellemværende efterfølgende er indfriet. Jeg mener, at overskriften på den supplerende oplysning burde have været ”supplerende oplysninger vedrørende andre forhold”, idet der er tale om ledelsesansvar.

Yderligere er der ikke anført i erklæringen en udtalelse om ledelsesberetningen, men da dette ikke er en del af revisionen, idet årsrapporten ikke indeholder dette, men så skal der være en note omkring væsentligste aktivitet og den er ikke tilstede. Dette vurderes herved ikke at overholder lovgivningen for klasse B selskaber ifølge årsregnskabsloven.

Afslutningsvis er der påført underskriftsdato, sted, firma samt navn og titel.

Det er således min vurdering, at revisoren burde have anført overskriften ”supplerende oplysninger vedrørende andre forhold”. Idet der ikke er en note omkring væsentligste aktivitet og ingen ledelsesberetning, så mener jeg, at der burde være en supplerende oplysning vedrørende forhold i regnskabet, der beskriver den væsentligste aktivitet.

6.1.28 Gennemgang af påtegning på Jan Mørup Viborg ApS 2010/11

Denne påtegning er gennemgået for vurdering af overholdelse af formalia samt vurdering af supplerende oplysninger.

Først og fremmest kan man se, at der er afgivet en skriftlig erklæring med indikation af, at erklæringen er fra en uafhængig revisor samt at erklæringen er adresseret til modtagerne af erklæringen. Efterfølgende er der et afsnit med indikation af den virksomhed, der revideres samt hvilke bestanddele regnskabet indeholder, herunder hvilken periode regnskabet dækker og hvad der revideres. Der er et afsnit omkring ledelsens ansvar for årsrapporten samt et afsnit om revisors ansvar og den udførte revision. Der er et konklusionsafsnit omkring revisors opfattelse af regnskabet i forhold til et retvisende billede.

I erklæringen er der supplerende oplysninger vedrørende andre forhold omkring afholdelse af generalforsamling rettidigt, og at dette kan være ansvarspådragende for ledelsen.

Yderligere er der ikke anført i erklæringen en udtalelse om ledelsesberetningen, men da dette ikke er en del af revisionen, idet årsrapporten ikke indeholder dette, men så skal der være en note omkring væsentligste aktivitet og den er ikke tilstede. Dette vurderes herved ikke at overholder lovgivningen for klasse B selskaber ifølge årsregnskabsloven.

Afslutningsvis er der påført underskriftsdato, sted, firma samt navn og titel.

Idet der ikke er en note omkring væsentligste aktivitet og ingen ledelsesberetning, så mener jeg, at der burde være en supplerende oplysning vedrørende forhold i regnskabet, der beskriver den væsentligste aktivitet, men ellers mener jeg, at påtegningen overholder de danske standarder på det pågældende tidspunkt.

6.1.29 Gennemgang af påtegning på LP Invest Silkeborg ApS 2010/11

Denne påtegning er gennemgået for vurdering af overholdelse af formalia samt vurdering af supplerende oplysninger.

Først og fremmest kan man se, at der er afgivet en skriftlig erklæring med indikation af, at erklæringen er fra en uafhængig revisor samt at erklæringen er adresseret til modtagerne af erklæringen. Efterfølgende er der et afsnit med indikation af den virksomhed, der revideres samt hvilke bestanddele regnskabet indeholder, herunder hvilken periode regnskabet dækker og hvad der revideres. Der er et afsnit omkring ledelsens ansvar for årsrapporten samt et afsnit om revisors ansvar og den udførte revision. Der er et konklusionsafsnit omkring revisors opfattelse af regnskabet i forhold til et retvisende billede.

I erklæringen er der supplerende oplysninger, dette omhandler usikkerhed ved indregning og måling, hvor der henvises til et afsnit i ledelsesberetningen. Dette afsnit omhandler værdiansættelse af ejendomsprojekter i forhold til udviklingen på de finansielle markeder, revisoren tiltræder denne vurdering.

Det er min overbevisning, at overskriften burde have været ”supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet”, men ud over dette, vurderes den supplerende oplysning at være okay.

Yderligere er der ikke anført i erklæringen en udtalelse om ledelsesberetningen, men da dette ikke er en del af revisionen, og dette ikke er anført i det indledende afsnit omkring hvilke bestanddele af årsrapporten der revideres, vurderes dette at være en fejl.

Afslutningsvis er der påført underskriftsdato, sted, firma samt navn og titel.

Det er min overbevisning, at erklæringen overholder lovgivningen på det pågældende tidspunkt, men mangler uddybende overskrift på den supplerende oplysning.

6.1.30 Gennemgang af påtegning på MH Byg Holding ApS 2010/11

Denne påtegning er gennemgået for vurdering af overholdelse af formalia samt vurdering af supplerende oplysninger.

Først og fremmest kan man se, at der er afgivet en skriftlig erklæring med indikation af, at erklæringen er fra en uafhængig revisor samt at erklæringen er adresseret til modtagerne af erklæringen. Efterfølgende er der et afsnit med indikation af den virksomhed, der revideres samt hvilke bestanddele regnskabet indeholder, herunder hvilken periode regnskabet dækker og hvad der revideres. Der er et afsnit omkring ledelsens ansvar for årsrapporten samt et afsnit om revisors ansvar og den udførte revision. Der er et konklusionsafsnit omkring revisors opfattelse af regnskabet i forhold til et retvisende billede.

I erklæringen er der supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet, dette omhandler usikkerhed i forhold til fremtidig drift og henvisning til ledelsesberetningen herom.

Det er min overbevisning, at overskriften er korrekt. Men da der er tale om væsentlige usikkerheder forbundet med den fremtidige drift, burde dette have været lavet til et forbehold med afkræftende konklusion i forhold til fortsat drift. Der burde også have været en supplerende oplysning vedrørende andre forhold omkring kapitaltabsforholdene, hvor ledelsens ansvar omtales i forbindelse hermed.

Yderligere er der anført i erklæringen en udtalelse om ledelsesberetningen, da dette ikke er en del af revisionen, som der er også er anført i det indledende afsnit omkring hvilke bestanddele af årsrapporten der revideres.

Afslutningsvis er der påført underskriftsdato, sted, firma samt navn og titel.

Det er min overbevisning at denne påtegning burde have ført til forbehold for fremtidig drift med afkræftende konklusion. Yderligere skulle der være en supplerende oplysning vedrørende andre forhold²⁶, der omtalte kapitaltabsforholdene og ledelsens ansvar forbundet herom.

²⁶ Se formulering af supplerende oplysning under punkt 5.1.1

Forbeholdet kunne være formuleret således:

Forbehold*Grundlag for afkræftende konklusion*

Årsregnskabet er aflagt under forudsætning af fortsat drift. Som det fremgår af ledelsesberetningen og noterne, er det en forudsætning for selskabets fortsatte drift, at der indgås en akkordordning med pengeinstitut. Selskabets ledelse er i forhandling med pengeinstitut. Disse forhandlinger har indtil nu ikke givet et positivt resultat og likviditeten er således ikke sikret i længere tid fremover. Det er vores vurdering, at der ikke er realistiske muligheder for at fremskaffe finansiering og vi tager derfor forbehold for, at årsregnskabet er aflagt under forudsætning af fortsat drift.

Afkræftende konklusion

Det er vores opfattelse, at årsregnskabet, som følge af betydeligheden af det forhold, der er beskrevet i grundlaget for afkræftende konklusion, ikke giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 30. juni 2011 samt af resultatet af selskabets aktiviteter for regnskabsåret 1. juli 2010 - 30. juni 2011 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Det er vores opfattelse, at generalforsamlingen ikke bør godkende årsregnskabet, medmindre der i tiden indtil generalforsamlingen sikres dækning af det fremtidige likviditetsbehov.

6.1.31 Konklusion på analyse af modificerede påtegninger

Gennem analyserne af påtegningerne kan det ses at revisorerne har svært ved de modificerede påtegninger og i nogle tilfælde, hvornår der skal udtalelse om ledelsesberetning.

Der er for lidt fokus på korrekte overskrifter på de supplerende oplysninger, dette skal ses i lyset af, at analysen tager udgangspunkt i regnskaber, der er aflagt efter den ”gamle” lovgivning. Hvor der kun er mulighed for 2 overskrifter, mens der i den gældende lovgivning er mulighed for 3 forskellige overskrifter på supplerende oplysninger. Så der vil formentlig være mange fejl i forbindelse hermed fortsat. Yderligere vurderes det, at revisor er ”bange” for at tage forbehold i et regnskab, hvor han er uenig i forholdene, så forsøger han at afdække sig ved supplerende oplysninger, hvor der burde have været taget forbehold. Omkring forbeholdene er der også problemer med korrekt konklusion i forhold til det forbehold der er taget, der er manglende formulering af afkræftende konklusioner eller slet ingen afgivelse af konklusion.

6.2 Hvordan forholder bankerne sig til modificerede erklæringer

Gennem interviews med 4 erhvervsrådgivere fra de 4 største banker²⁷ i Danmark har jeg forsøgt at danne mig et indblik i, hvordan bankerne forholder sig, hvis der er forbehold eller supplerende oplysninger i et regnskab.

Konklusionen er, at de læser hele regnskabet, herunder ikke mindst revisionspåtegningen. De interesserer sig selvfølgelig for, om der er forbehold eller supplerende oplysninger, men også for hvilken form for påtegning, der er påført regnskabet, om det er revision eller review.

De forholder sig til de forbehold eller supplerende oplysninger der måtte være, og oplysningerne kan være med til at ændre deres vurdering af kundens indtjeningssevne og kreditværdighed, for eksempel: hvis der er forbehold overfor værdien eller validiteten af et tilgodehavende, og værdien af andre aktiver eller oplysninger om tvister.

²⁷ Danske bank, Jyske Bank, Nordea og Sydbank

Men det at der er et forbehold eller supplerende oplysninger i revisionspåtegningen har ikke isoleret set betydning for rentevilkår eller kreditvurderingen, da forbeholdene kan være af både mere eller mindre alvorlig karakter.

Indholdet af påtegningen kan som nævnt påvirke deres vurdering af kundens indtjeningssevne og kreditværdighed, dermed deres vurdering af den økonomiske situation, og da prisfastsættelse og kreditvurderingen blandt andet sker med baggrund i de økonomiske forhold, kan påtegningens indhold have indvirkning på pris og sikkerhedskrav²⁸.

Idet påtegningen jo også kan indeholde andre oplysninger end rent økonomiske forhold, for eksempel oplysninger om ulovligheder eller rod i bogføring eller lignende. Denne type forbehold kan have indflydelse på tilliden til kunden, og dette forhold kan også have betydning for rentesats og øvrige vilkår.

Som det ses er revisionspåtegningen af væsentlig betydning for bankernes vurdering af regnskab og kunden. Der kan dog ikke siges noget generelt om betydningen, da dette naturligvis afhænger af det enkelte forbehold og hvad der måtte stå i de supplerende oplysninger samt karakteren heraf og dettes betydning for kundens generelle økonomi.

²⁸ Pantsætninger og sikkerhedsstillelser

Fortrykte erklæringer

Som nævnt i indledningen så støder revisor på mange forskellige fortrykte erklæringer, som ikke nødvendigvis har relation til erklæringer på regnskaber. Disse erklæringer kommer fra både private virksomheder, finansielle virksomheder eller offentlige myndigheder.

Problemet med denne type erklæringer er, at der ofte er tale om standarderklæringer, som uden tilpasning kan anvendes på flere virksomheder om samme grundlag. Disse erklæringer overholder generelt ikke erklæringsbekendtgørelsens bestemmelser, hvorved det kan få konsekvenser for revisor, såfremt han blot underskriver på denne type erklæringer.

I dag er det ganske udbredt, at forsikringsselskaber, leasingselskaber, A-kasser, offentlige myndigheder og lignende anmoder om revisors erklæringer i flere forskellige sammenhænge. Disse virksomheder og instanser udsender ofte de tidligere omtalte standarderklæringer. Denne type erklæring indeholder ofte en tekst, hvor revisor skal erklære sig enig ved at afgive sin underskrift og efterfølgende returnering til erklæringsmodtageren. Disse erklæringer er som tidligere nævnt standarderklæringer, det vil sige, at revisor kan modtage identiske erklæringer fra eksempelvis forsikringsselskabet. Blot vedrørende forskellige virksomheder, men der skal erklæres om samme emne.

Da disse erklæringer generelt ikke overholder standarderne omkring erklæringsafgivelse samt erklæringsbekendtgørelsen, skal revisor ofte supplere den fortrykte erklæring med en separat erklæring, der overholder standarderne.

Der findes mange forskellige typer fortrykte erklæringer, derfor vil jeg kun gennemgå følgende erklæringer:

- Driftstabsforsikring
- Grundejernes Investeringsfond
- Reguleringsregnskab - Elforsyning
- Grüne Punkt

7.1 Driftstabserklæring

Forsikringselskaberne udsender i forbindelse med den årlige regulering af præmien for driftstabsforsikringen, en formular/skema som den forsikrede/virksomheden og revisor skal underskrive og returnere til forsikringselskabet. På dette skema skal der udarbejdes en opgørelse med tal fra det udarbejdede regnskab, hvad enten regnskabet er revideret eller der er foretaget review. Revisor skal erklære sig om, at opgørelsen er i overensstemmelse med det udarbejdede regnskab. Dette skema er særdeles simpelt udformet og der er manglende forklarende tekst, og revisor bliver bedt om blot at skrive under på, at skemaets opgørelse er korrekt, men det er vigtigt, at revisor ikke blot underskriver sådanne erklæringer uden at have vurderet, om skemaet kan anvendes til denne type erklæring samt overholdelse af ISRS 4400.

Et eksempel på sådan en erklæring kan være:

UAFHÆNGIG REVISORS ERKLÆRING OM FAKTISKE RESULTATER²⁹

Til direktionen i [Navn] (Til forsikringselskab XX)

Indledning

Vi har udført de arbejdshandlinger, som blev aftalt med (Selskab A A/S) Dem vedrørende blanket for regulering af præmie for driftstabsforsikring hos [forsikringselskabets navn] police-nummer: _____ for regnskabsåret 201x. Blanketten er underskrevet af forsikringstager den _____ (dato).

Vores arbejde er udført i overensstemmelse med den internationale standard om aftalte arbejdshandlinger vedrørende regnskabsmæssige oplysninger og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning.

Arbejdshandlingerne er udført med det formål at forsyne [forsikringselskabets navn] med oplysninger til brug for regulering af præmie for driftstabsforsikring hos [forsikringselskabets navn] policenummer: _____ for regnskabsåret x.xxxx. 201x.

Udførte arbejdshandlinger

1. Vi har afstemt årsomsætningen af varer og tjenesteydelser, der jævnfør blanket for regulering af præmie for driftstabsforsikring pkt. 1 udgør kr. _____, til årsregnskabet for 201x.
2. Vi har afstemt indkøbte handelsvarer til videresalg, der jævnfør blanket for regulering af præmie for driftstabsforsikring pkt. 2a udgør kr. _____. til årsregnskabet for 201x.

²⁹ Egen tilvirkning i forbindelse med mit daglige virke som revisor

3. Vi har afstemt råvarer og halvfabrikata, der jf. blanket for regulering af præmie for driftstabsforsikring pkt. 2b udgør kr. _____, til årsregnskabet for 201x.
4. Vi har afstemt direkte løn m.m., der jf. blanket for regulering af præmie for driftstabsforsikring pkt. 2c udgør kr. _____, til årsregnskabet for 201x.

Faktiske resultater

Vi har fundet følgende forhold:

- Ad 1. Årsomsætningen i punkt 1 i blanket for regulering af præmie for driftstabsforsikring, kan afstemmes til omsætningen ifølge selskabets årsregnskab.
- Ad 2. Indkøbte handelsvarer til videresalg i punkt 2a i blanket for regulering af præmie for driftstabsforsikring kan afstemmes til vareforbruget ifølge selskabets årsregnskab.
- Ad 3. Råvarer og halvfabrikata i punkt 2b i blanket for regulering af præmie for driftstabsforsikring kan afstemmes til vareforbruget ifølge selskabets årsregnskab.
- Ad 4. Direkte løn m.m. i punkt 2c i blanket for regulering af præmie for driftstabsforsikring kan afstemmes til vareforbruget ifølge selskabets årsregnskab.

Afslutning

Idet ovennævnte arbejdshandlinger hverken er revision eller review i overensstemmelse med internationale standarder om revision eller om review og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning, udtrykker vi ikke nogen grad af sikkerhed om opgørelsen af driftstab.

Havde vi udført yderligere arbejdshandlinger, revideret eller udført review i overensstemmelse med internationale standarder om revision eller om review og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning, kunne andre forhold være fundet og rapporteret.

Vores erklæring er udelukkende udarbejdet med det formål, der er nævnt i denne erklærings første afsnit, og må ikke bruges til noget andet formål. Erklæringen vedrører kun de forhold, der er nævnt ovenfor.

X-by (revisors kontorsted), dato
statsautoriseret/registreret/godkendt revisionsfirma
NN
statsautoriseret revisor/registreret revisor

7.2 Grundejernes investeringsfond

I forbindelse med udarbejdelse af årsregnskabet skal udlejere af udvalgte beboelsesejendomme udfylde en regnskabsblanket til Grundejernes Investeringsfond. Denne regnskabsblanket skal udfyldes med årets afholdte vedligeholdelsesudgifter og forbedringsudgifter, blanketten skal underskrives af både udlejer og enten udlejers advokat eller revisor inden indsendelse.

Blanketten er meget simpel udformet, og mangler forklarende tekst. Revisor bliver bedt om at erklære sig om, at udgifterne er afholdt efter boligreguleringslovens § 19, men idet revisor bliver

bedt om at erklære sig, skal revisor udføre arbejdshandlinger der sikrer dette. Der er således behov for udarbejdelse af en erklæring efter ISAE 3000, da der er tale om gennemgang af historiske oplysninger. Et eksempel på sådan en erklæring kan være:

DEN UAFHÆNGIGE REVISORS ERKLÆRING³⁰

Til Grundejernes Investeringsfond

Vi har foretaget en gennemgang af den af ledelsen for Selskab B ApS udarbejdede regnskabsblanket for vedligeholdelseskontoen efter Boligreguleringslovens § 18 og 18 b for 20xx vedrørende ejendommen Danmarksgade 48, Aalborg, udvisende samlede omkostninger xxxx kr.

Ledelsen for Selskab B ApS har ansvaret for udarbejdelse af regnskabsblanketten. Vores ansvar er på grundlag af vores gennemgang at udtrykke en konklusion om regnskabsblanketten.

Erklæringen er alene udarbejdet til brug for Grundejernes Investeringsfond og må ikke anvendes til andre formål.

Den udførte gennemgang

Vi har udført vores gennemgang i overensstemmelse med den internationale standard om andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysninger og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning. Vi har tilrettelagt og udført vores arbejde med henblik på at opnå begrænset sikkerhed for, at regnskabsblanketten ikke indeholder væsentlig fejl-information.

Vi har afstemt de anførte beløb for de nævnte udgiftsposter til det af os reviderede årsregnskab for Selskab B ApS for 201x.

Det er vores opfattelse, at den udførte gennemgang giver et tilstrækkeligt grundlag for vores konklusion.

Konklusion

Ved vores gennemgang af regnskabsblanketten er vi ikke blevet bekendt med forhold, der giver os anledning til at konkludere, at regnskabsblanketten ikke er korrekt udarbejdet og udfyldt.

X-by (revisors kontorsted), dato
statsautoriseret/registreret/godkendt revisionsfirma
NN
statsautoriseret revisor/registreret revisor

³⁰ Egen tilvirkning i forbindelse med mit daglige virke som revisor

7.3 Reguleringsregnskab - Elforsyning

Elforsyninger skal årligt indberette såkaldte reguleringsregnskaber til energitilsynet, der bliver udsendt indberetningsskemaer hertil. Hvis elforsyningen har øvrige aktiviteter må disse ikke indgå i reguleringsregnskabet, da disse ikke er tilknyttet den bevillingspligtige aktivitet.

Der skal på dette skema udfyldes oplysninger omkring:

- Driftsindtægter
- Andre driftsindtægter
- Viderefakturering
- Driftsomkostninger
- Leveret mængde
- Budgetteret leveret mængde for efterfølgende år
- Netaktiver, herunder værdiansættelse, investeringer og afskrivninger
- Pensionsforpligtelse, herunder værdiansættelse og afskrivning (kun relevant for enkelte kommunale selskaber, der har optjent tjenestemandspension før 1. januar 2000)
- Energispareaktivitet, herunder sparemål, opnåede besparelser, omkostninger til opnåelse af besparelse, indtægter i forbindelse med energispareaktivitet
- Nettab, beregnet nettab, gennemsnitlig årlig elpris
- Eventuelle ændringer i indtægtsrammen
- Øvrige oplysninger
- Revisionspåtegning
- Ledelsespåtegning

En erklæring på sådan et skema må siges at være revision af regnskaber med begrebsramme med særlige formål, hvorved ISA 800 finder anvendelse her. Et eksempel på sådan en erklæring kan være:

DEN UAFHÆNGIGE REVISORS ERKLÆRING³¹***Til Energitilsynet***

Vi har revideret reguleringsregnskabet for 201x for NETSELSKAB, CVR-nr. 12 34 56 78. Ledelsen har udarbejdet reguleringsregnskabet efter reglerne i lovebekendtgørelse xxxx af xx. xxxxxx 201x om indtægtsrammer for net- og transmissionsvirksomheder med senere ændringer samt Energitilsynets vejledning om indberetning af reguleringsregnskab af x. xxx 201x.

Ledelsens ansvar for reguleringsregnskabet

Ledelsen er ansvarlig for udarbejdelsen af et reguleringsregnskab, der er i overensstemmelse med reglerne i lovebekendtgørelse xxxx af xx. xxxxxx 201x om indtægtsrammer og net- og transmissionsvirksomheder. Ledelsen har endvidere ansvaret for den interne kontrol, som ledelsen anser nødvendig for at udarbejde et reguleringsregnskab uden væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl.

Revisors ansvar

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

Revisionen omfatter stikprøvevis undersøgelse af information, der understøtter de i reguleringsregnskabet anførte beløb og oplysninger. Revisionen omfatter endvidere forespørgsler, afstemninger til selskabets bogføring, vurdering af forelagt dokumentation og undersøgelser af sammenhæng til selskabets eksterne årsregnskab for 201x. Vi har revideret det eksterne årsregnskab for 201x for NETSELSKAB og forsynet det med en revisionspåtegning, der er uden forbehold eller supplerende oplysninger. Revisionen omfatter endvidere stillingtagen til den af ledelsen anvendte regnskabspraksis og de væsentlige skøn, som ledelsen har udøvet, samt vurdering af den samlede præsentation af reguleringsregnskabet.

Det er vores opfattelse, at det udførte arbejde giver et tilstrækkeligt grundlag for vores konklusion.

Konklusion

Det er vores opfattelse, at reguleringsregnskabet for 201x for NETSELSKAB er udarbejdet i overensstemmelse med reglerne i lovebekendtgørelse xxxx af xx. xxxxxx 201x om indtægtsrammer for net- og transmissionsvirksomheder med senere ændringer, Energitilsynets vejledning om indberetning af reguleringsregnskab af x. xxx 201x.

Supplerende oplysning vedrørende begrænsning i distribution

Uden at det har påvirket vores konklusion, henleder vi opmærksomheden på, at reguleringsregnskabet er udarbejdet til brug for Energitilsynets kontrol af de i 201x opkrævede indtægter og NETSELSKAB' fremtidige reguleringspriser. Som følge heraf kan reguleringsregnskabet være uegnet til andre formål.

X-by (revisors kontorsted), dato**statsautoriseret/registreret/godkendt revisionsfirma****NN****statsautoriseret revisor/registreret revisor**

³¹ Egen tilvirkning i forbindelse med mit daglige virke som revisor

7.4 Grüne punkt

Virksomheder der afregner licensafgift til Grüne Punkt skal årligt udfylde og indsende et skema der bekræfter at den fremsendte årsopgørelse er i overensstemmelse med det, virksomheden har registreret, ydermere skal virksomhedens revisor bekræfte at indberetninger og opgørelser er korrekte. Revisor kan i lighed med de tidligere nævnte skemaer ikke blot underskrive disse, og bliver nød til at udfører nogle arbejdshandlinger, for at sikre sig omkring sikkerheden i hans erklæringsopgave. Da dette skema drejer sig omkring et specifik område, vil der ikke i dette tilfælde være tale om aftalte arbejdshandlinger, hvor revisor kan benytte sig af ISRS 4400 og lave specifikke arbejdshandlinger der kan skabe bevis for udarbejdelsen af sådan en erklæring. Et eksempel på sådan en erklæring kan være:

DEN UAFHÆNGIGE REVISORS ERKLÆRING³²

Til Duales System Deutschland

Vi har udført de arbejdshandlinger, som er angivet nedenfor vedrørende Kunde A/S' opgørelse af licensafgifter vedrørende "Der Grüne Punkt" for perioden 1. januar - 31. december 201x.

Opgørelsen er udarbejdet af Kunde A/S og udviser overførte licensbetalinger på xxx.xxx,xx DKK brutto til DSD. Kunde A/S har kundenr. xxxxxx.

Vores arbejde er udført i overensstemmelse med den internationale standard om aftalte arbejdshandlinger vedrørende regnskabsmæssige oplysninger og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning.

Arbejdshandlingerne er udført i henhold til vejledning om gennemførelse af revision af den foreskrevne indberetning af licensafgift for "Grüner Punkt", således at Kunde A/S opfylder bestemmelserne i § 7, stk. 3 i brugsretsaftalen for mærket "Der Grüne Punkt" som affattet 5. september 1994.

De udførte arbejdshandlinger

1. Vi har kontrolleret at de anmeldte emballagetyper er angivet korrekt mht. mængde, materialeart og vægt.
2. Vi har kontrolleret fuldstændigheden omkring anmeldelsen af den licenspligtige salgsembalage.
3. Vi har kontrolleret at de faktisk afregnede afgifter er i overensstemmelse med indberetninger i årets løb og den afsluttende årsindberetning.

Vi har fundet følgende forhold:

³² Egen tilvirkning i forbindelse med mit daglige virke som revisor

- a) Med hensyn til punkt 1 fandt vi, at alle emballagetyper var angivet korrekt mht. mængde, materialeart og vægt, og at emballageafgiften således blev beregnet på et korrekt grundlag.
- b) Med hensyn til punkt 2 fandt vi, at der var overensstemmelse imellem opgørelsen af licensafgiften og salgsstatistikker for perioden 1. januar - 31. december 201x.
- c) Med hensyn til punkt 3 fandt vi, at afregnede afgifter var i overensstemmelse med årets indberetninger.

Da ovennævnte arbejdshandlinger hverken er revision eller review i overensstemmelse med internationale standarder om revision eller om review og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning, udtrykker vi ikke nogen grad af sikkerhed.

Hvis vi havde udført yderligere arbejdshandlinger, revideret eller udført review i overensstemmelse med internationale standarder om revision eller om review og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning, kunne andre forhold være fundet og rapporteret til Dem.

Vores erklæring er udelukkende udarbejdet med de formål, der er nævnt ovenfor, og til Deres brug, og må ikke bruges til andre formål eller videregives til nogen anden.

X-by (revisors kontorsted), dato
statsautoriseret/registreret/godkendt revisionsfirma
NN
statsautoriseret revisor/registreret revisor

Holdninger til revisors fremtidige erklæringsopgaver

Når man ser på de seneste år, så har der været mange sager, hvor revisors ansvar er diskuteret i forbindelse med konkurs- eller kriseramte virksomheder samt manglende overholdelse af lovgivningen fra revisors side. En del af disse sager er også kommet for revisornævnet, hvor jeg nu vil give et par eksempler herpå.

I sag nr. 51/2010 Erhvervsstyrelsen mod de indklagede omhandler sagen, at der er taget forbehold for fortsat drift, men samtidig har revisorerne afgivet en konklusion med forbehold. Yderligere har revisorerne taget forbehold for manglende nedskrivning på handelsejendomme, men samtidig afgivet konklusion med forbehold. Det er styrelsens opfattelse, at disse forhold er så gennemgribende, at der burde have været afgivet en afkræftende konklusion på disse forhold.

Revisornævnet har i denne sag afgivet en kendelse, der siger, at revisorerne har overtrådt revisorlovens § 16 stk. 1 omkring offentlighedens tillidsrepræsentant. Yderligere dømmes der for overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen § 5 omkring udformning af en revisionspåtegning. Revisornævnet har herved dømt, at efter revisorlovens § 44 stk. 1 omkring tilsidesættelse af de pligter som stillingen medfører, en bøde på 50.000 kr. til hver af de indklagede.

I sag nr. 20/2011 revisortilsynet mod de indklagede omhandler sagen, at der har været kvalitetskontrol fra revisortilsynet, hvor dette har givet anledning til bemærkninger omkring revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem samt manglende konklusioner i den indklagede revisors arbejds papirer.

Revisornævnet har i denne sag afgivet en kendelse, der siger, at revisionsvirksomheden har overtrådt revisorlovens § 28 omkring, at revisionsvirksomheder skal have et kvalitetsstyringssystem og skal kunne dokumentere anvendelsen heraf. Revisornævnet har herved dømt, at efter revisorlovens § 44 stk. 4 omkring en revisionsvirksomheds selvstændigheds ansvar, som medførte en bøde på 100.000 kr. til revisionsvirksomheden. Omkring den indklagede revisor blev der ikke dømt noget på grund af de ovennævnte forhold i revisionsvirksomheden.

Holdninger til revisors fremtidige erklæringsopgaver

Som det kan ses af ovenstående eksempler, så er der fokus på overholdelse af lovgivningen på området omkring revisors arbejde. Som det kan ses ud af de 2 eksempler, så er det Erhvervsstyrelsen og Revisortilsynet, der består i det offentlige tilsyn med revisorer.

Udover eksempler som overstående sager, kan det også nævnes, at der ligeledes er fokus fra offentlig side på ulovlige lån til kapitalejere eller ledelsen. Her er der krav til revisor omkring supplerende oplysninger herom samt rentevilkår herfor i årsrapporten. Dette fokus har bevirket, at der er opstået et samarbejde mellem Erhvervsstyrelsen, SKAT samt bagmandspolitiet omkring udstedelse af bøder for disse overtrædelser.

Ovenstående er nogle af de eksempler, der har bevirket, at revisor har yderligere fokus på overholdelse af gældende lovgivning omkring revisors arbejde samt afgivelse af erklæringer i forbindelse herom.

Det er således min vurdering, at vi fremadrettet vil se, at revisorerne tager flere forbehold med korrekte konklusioner hertil. Yderligere supplerende oplysninger med korrekte overskrifter, herunder forskellene mellem dansk og international lovgivning. Det er ligeledes også min overbevisning, at såfremt revisor har mulighed for det, vil der blive afgivet en erklæring med begrænset eller helt uden sikkerhed. Så vi vil se flere review- og assistanceerklæringer, hvor der ligger mere ansvar på ledelsen i forhold til revisor.

Konklusion

En revisors arbejde tager udgangspunkt i revisorloven, der regulerer hvordan en revisor skal agere i forbindelse med deres daglig virke som revisor. Denne lov beskriver, hvordan man bliver godkendt som revisor samt kravene hertil, yderligere omkring kravene til revisors objektivitet i forhold til offentlighedens tillidsrepræsentant og revisors uafhængighed generelt.

Når man skal kigge på, hvad loven siger omkring revisors erklæringer, så skal man kigge på § 19 i revisorloven. Denne paragraf forklarer, hvordan revisor skal forholde sig i forbindelse med afgivelse af en revisionspåtegning samt de krav der stilles hertil. Yderligere forklarer revisorloven, hvad kravene til dokumentation til en revisors arbejds papirer er samt kravene til et kvalitetsstyringssystem.

Ydermere forklarer loven, hvem der har det offentlige tilsyn med revisorerne, det vil sige Erhvervsstyrelsen og Revisortilsynet. Herunder forklarer loven ligeledes omkring revisornævnet, som er den juridiske instans, der behandler en sag, hvis Erhvervsstyrelsen eller Revisortilsynet indbringer en sag herfor³³. Udover revisorloven, så er der udarbejdet erklæringsbekendtgørelsen som tager udgangspunkt i revisorlovens § 16 omkring revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant. Denne bekendtgørelse finder udelukkende anvendelse ved erklæringer der afgives med sikkerhed. Den opdeler erklæringer i 3 områder: Revisionspåtegninger på reviderede regnskaber, reviewerklæringer på regnskaber samt andre erklæringer med sikkerhed. I bekendtgørelsen nævnes der også minimumskravene til, hvad en af disse erklæringer med sikkerhed skal indeholde. Det er også i erklæringsbekendtgørelsen, at man finder § 5 kravet omkring udtalelse om ledelsesberetning, hvis den reviderede årsrapport indeholder en ledelsesberetning. Man kan rolig sige, at den nævnte lovgivning er det vigtigste, når man snakker om udførelse af revisors arbejde i Danmark, da det er herefter revisornævnet dømmer, såfremt der skulle opstå en sag. Så dette er, hvad man kan kalde gældende dansk ret.

Som denne afhandling omhandler, så er de internationale revisionsstandarder³⁴ nu gældende i Danmark. Så de tidligere danske revisionstander er udgået for regnskaber der begynder 15. december 2010 eller senere. Disse standarder forklarer, hvad der er god revisor skik omkring udar-

³³ Der er eksempler herpå i foregående afsnit i afhandlingen

bejdelse af erklæringer samt revisors daglige arbejde. Som afhandlingen beskriver, så er der en del forskellige standarder til erklæringsopgaven. Det er derfor meget vigtigt, at revisor får analyseret hvilke type opgave, der skal afgives erklæring om samt hvilken begrebsramme tallene er udarbejdet efter.

Hvis der er tale om normalt regnskab, der er aflagt efter årsregnskabsloven, og der skal afgives en revisionspåtegning herpå. Så skal revisor enten benytte IAS 700, 705 eller 706, dette afhænger selvfølgelig af, om der er behov for modifikationer til erklæringen eller ej.

Såfremt revisor har behov af afgivelse af supplerende oplysninger eller forbehold til sin erklæring, er det vigtigt med korrekte overskrifter på de supplerende overskrifter og korrekte konklusioner ved forbehold.

Hvis man har revisionsopgaver, hvor oplysningerne skal benyttes til særlige formål, hvor tallene eksempelvis ikke er udarbejdet efter årsregnskabsloven, men efter en anden begrebsramme, så som vedtægter eller en kontrakt foreskriver det. Så skal revisor benytte ISA 800, 805 eller 810, dette afhænger af om der er tale om fuldstændigt regnskab, enkelte bestanddele eller regnskabs-sammendrag. Såfremt tallene ikke er udarbejdet efter årsregnskabsloven, skal der være en supplerende oplysning, der nævner dette forhold.

Skal regnskabet påføres en review erklæring, så skal erklæringen udarbejdes efter ISRE 2400 og ved perioderegnskab ISRE 2410. Disse erklæringer er med begrænset sikkerhed i forhold til revisionspåtegningen. Her fortæller revisor, at han ikke er stødt på forhold, der kan afkræfte det retvisende billede. Ved revision bekræfter revisor, at regnskabet giver en retvisende billede.

Hvis en revisor skal erklære sig på andre revisions- eller review opgaver omkring historiske finansielle oplysninger, så skal ISAE 3000 benyttes. Denne standard er mere ”åben” end de tidligere gennemgået standarder. Standarden har nogle grundlæggende punkter, som skal være indeholdt i erklæringen, men da denne erklæring skal kunne benyttes til flere forskellige formål, er der ikke et standardiseret erklæringsformat.

³⁴ ISQC, IAS, ISRE, ISAE og ISRS

Skal revisoren afgive en erklæring på et budget eller fremskrivninger, så skal ISAE 3400 benyttes. I lighed med ISAE er der nogle grundlæggende punkter, som skal være indeholdt i erklæringerne. Jeg har under afsnit 4.4.2 givet eksempler på, hvordan sådanne erklæring kan se ud.

Ovenstående har været erklæring med sikkerhed, men der er også erklæring uden sikkerhed. Dette er ISRS 4400 og ISRS 4410. ISRS 4400 er en erklæring omkring aftalte arbejdshandlinger. Sådant en erklæring benyttes når en revisor skal erklære sig omkring specifikke oplysninger, såsom omsætning, debitorer, lager eller lignende. Denne erklæring er heller ikke standardiseret, men har også nogle punkter, som skal indeholdes i erklæringen. ISRS 4410 er det man kalder en assistanceerklæring, da der ikke er nogen form for sikkerhed og revisor blot erklærer sig om, at ledelsen har ansvaret for oplysninger.

Som det kan ses af ovenstående samt gennem afhandlingen, så er der en erklæring til alle opgaver, men det er vigtigt, at revisor forstår, hvad det er for en opgave, han skal erklære sig om, så den rigtige erklæring kan afgives. Ydermere er det vigtig, at revisoren altid sørger for overholdelse af revisorloven og erklæringsbekendtgørelsen. For det er som nævnt gældende dansk lovgivning, hvor standarder er god revisorskik.

Gennem en analyse af 30 regnskaber med supplerende oplysninger eller forbehold på reviderede regnskaber, vurderes det, at revisorerne har svært ved at udarbejdelse af de modificerede påtegninger. Der er mange fejl omkring korrekte overskiftere på de supplerende oplysninger samt hvad der nævnes i forbindelse hermed. Og idet analysen af regnskaberne, der er aflagt efter den "gamle" lovgivning, vurderes fejlene ikke at bliver mindre, når der nu er mulighed for 3 overskrifter på supplerende oplysninger mod de tidligere 2. Yderligere vurderes det, at revisorerne er bange for at tage forbehold i regnskaber, hvor han er uenig. Han forsøger blot at afdække sig med supplerende oplysninger. I forlængelse af forbeholdene, er det også et problem med korrekt konklusion. Enten via konklusion med forbehold, afkræftende konklusion eller slet ingen afgivelse af konklusion.

Ovenstående vurderes som værende et problem, da bankerne også benytter revisors erklæring til vurdering af kunderne med hensyn kreditværdighed, indtjeningsevne og ikke mindst troværdighed. Så derved skabes der ikke det retvisende billede, som der var meningen med årsrapporten.

En af de ting, revisorer ofte støder på, er fortrykte erklæringer, disse erklæringer er ofte standarderklæringer, som der ikke er tilpasset den enkelte opgave. Det er derfor igen vigtigt, at revisoren får klarlagt og forstået, hvad det er, at han skal erklære sig om. Da der er mange forskellige typer af disse fortrykte erklæringer, så kan der ikke benyttes den samme standard hver gang. Så revisor skal derfor hver gang forholde sig kritisk til den enkelte opgave og udarbejde en erklæring hertil. Som det kan ses under afsnit 7, så benyttes der her 3 forskellige standarder³⁵ og i de 2 situationer, hvor ISRS 4400 kan det ses, at der er tilpasning til den enkelte opgave.

Som det er nævnt flere steder i afhandlingen, så er det vigtigt, at revisoren forholder sig til alle opgaver. Man kan som udgangspunkt sige, at der ikke er noget, der er standard, men der er en standard, der benyttes, som der altid skal tilpasses til den enkelte opgave.

Jeg mener således, at vi fremadrettet vil se en stramning i revisorerne tilgang til en opgave. Der vil være mere fokus på korrekte supplerende oplysninger, forbehold med korrekte konklusioner samt en mere begrænset benyttelse af erklæringer med sikkerhed, men flere review- og assistanceerklæringer, hvor ansvaret ligger mere på ledelsen.

³⁵ ISRS 4400, ISAE 3000 og ISA 800

LITTERATURFORTEGNELSE

Direktiver, love, vejledninger m.v.:

- Danske love:
 - Revisorloven
 - Erklæringsbekendtgørelsen
- Internationale revisionstandarder:
 - IAS 700 *udformning af en konklusion og afgivelse af erklæring om et regnskab*
 - IAS 705 *modifikationer til konklusion i den uafhængige revisors erklæring*
 - IAS 706 *supplerende oplysninger vedrørende forståelse af regnskaber og supplerende oplysninger vedrørende forståelse af revisionen i den uafhængige revisors erklæring*
 - ISA 800 *særlige overvejelser – revision af regnskaber udarbejdet i overensstemmelse med begrebsramme med særligt formål*
 - ISA 805 *særlige overvejelser – revision af bestanddele af et regnskab samt specifikke elementer, konti, eller poster, der indgår i et regnskab*
 - ISA 810 *opgaver vedrørende afgivelse af erklæring om regnskabsmæssigsammendrag*
 - ISRE 2400 *review af regnskaber*
 - ISRE 2410 *review af et perioderegnskab udført af selskabets uafhængige revisor*
 - ISAE 3000 *Andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historisk finansielle oplysninger (andre erklæringsopgaver med sikkerhed)*
 - ISAE 3400 *undersøgelse af fremadrettede finansielle oplysninger (budgetter og fremskrivninger)*
 - ISAE 3410 *Erklæringsopgaver med sikkerhed om kontroller hos en serviceleverandør*
 - ISRS 4400 *Aftalte arbejdshandlinger vedrørende regnskabsmæssige oplysninger*
 - ISRS 4410 *Assistance med regnskabsopstilling*

Artikler:

- Christina Maria Davidsen: "Clarity – de nye revisionsstandarder", INSPI 8/2008
- Christina Maria Davidsen: "Ny revisionspåtegning og revisors udtalelse om ledelsesberetning", INSPI 12/2009

-
- Anders Bisgaard: ”Revision og revisorrelaterede emner, herunder selskabsretlige erklæringer”, INSPI 7-8/2009
 - Christina Maria Davidsen: ”De nye revisionsstandarder: ISA 800, 805 og 810”, INSPI 10/2010
 - Lars Kiertzner: ”Clarity standarder”, R&R 6/2010
 - Lars Kiertzner: ”Kommende standarder, for revisors ydelser – efter clarity”, R&R 1/2011
 - Niels Henrik Englev: ”Den fremtidige revisionsregulering i EU i dansk perspektiv”, R&R 5/2011

Årsrapporter:

- Midtjysk Ejendomme ApS – CVR-nr: 29 91 27 69
- J.T.F. Windconsult A/S – CVR-nr: 27 16 81 16
- La Femme Parfumeri ApS - CVR-nr: 26 58 80 49
- DVDDATA ApS - CVR-nr: 31 77 54 42
- CJ Ejendomme ApS – CVR-nr: 30 54 59 07
- Flemming Olsen Holding ApS – CVR-nr: 26 28 79 95
- Ejendomsselskabet Anebjerg ApS – CVR-nr: 31 06 79 36
- CO-Holding ApS – CVR-nr: 27 18 83 46
- GFÜHL ApS – CVR-nr: 30 98 88 41
- B-free ApS – CVR-nr: 19 81 06 90
- Birkjær & Lykke ApS – CVR-nr: 30 56 59 08
- Løche Export ApS – CVR-nr: 77 54 22 28
- Ligeskov ApS – CVR-nr: 78 14 52 18
- LP Ejendomme Silkeborg ApS – CVR-nr: 29 22 44 04
- Kildsgaard & Kildsgaard ApS – CVR-nr: 15 33 91 01
- PLC Holding ApS – CVR-nr: 26 97 69 87
- Nordmeat Innovation ApS – CVR-nr: 25 13 15 33
- Weptos A/S – CVR-nr: 15 64 90 89
- SP Ejendomme Silkeborg ApS – CVR-nr: 30 20 63 55
- Rønbækhus ApS – CVR-nr: 29 41 52 34
- Roar Nissen Holding ApS – CVR-nr: 29 61 65 66

- RT Invest ApS – CVR-nr: 29 31 75 34
- PMAS Invest ApS – CVR-nr: 30 36 33 45
- Raca Holding ApS – CVR-nr: 29 92 48 99
- Hans Hjortshøj Holding A/S – CVR-nr: 28 10 42 51
- Borups Bolighus ApS – CVR-nr: 44 17 01 16
- INV 2010 ApS – CVR-nr: 31 18 49 91
- Jan Mørup Viborg ApS – CVR-nr: 24 21 81 04
- LP Invest Silkeborg ApS – CVR-nr: 27 60 83 37
- MH Byg Holding ApS – CVR-nr: 29 51 77 11

Personer:

- Jesper Lassen, Erhvervsrådgiver – Sydbank A/S
- Steen Storgaard Møller, Afdelingsdirektør – Jyske Bank A/S
- Rasmus Hvid Stald, Erhvervsrådgiver – Danske Bank A/S
- Henrik Bjerre, Erhvervsrådgiver – Nordea A/S