

Udkast
til
Bekendtgørelse om godkendte revisorers erklæringer¹

I medfør af § 16, stk. 4, og § 54, stk. 2, i revisorloven, lov nr. 468 af 17. juni 2008, som ændret ved § 2 i lov nr. 1232 af 18. december 2012 og § 1 i lov nr. xx af maj 2016, fastsættes:

Kapitel 1

Indledende bestemmelser

§ 1. Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant ved afgivelse af erklæringer med sikkerhed, der kræves i henhold til lovgivningen, eller som ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug. Tilsvarende gælder ved afgivelse af udtalelser om ledelsesberetninger.

Stk. 2. Revisor skal udforme erklæringerne og udtalelserne uafhængigt af hvervgiver og under hensyn til de forhold, som modtagerne må forventes normalt at tillægge betydning, når de træffer beslutninger. Revisor skal derfor tage stilling til alle forhold, medmindre de er uvæsentlige for formålet med erklæringen og udtalelsen, og andet ikke fremgår af lovgivningen m.v.

Stk. 3. Revisor skal udforme erklæringerne og udtalelserne i et entydigt og let forståeligt sprog.

Stk. 4. Modtagerne forudsættes i denne bekendtgørelse at være de personer, virksomheder og offentlige myndigheder m.v., hvis beslutninger normalt må forventes at blive påvirket af erklæringerne og udtalelserne.

§ 2. Ved et regnskab forstås i denne bekendtgørelse:

- 1) en årsrapport, et årsregnskab, et koncernregnskab, en delårsrapport, et delårsregnskab og et delårskoncernregnskab i henhold til årsregnskabsloven, samt
- 2) et andet tilsvarende regnskab, som ikke er omfattet af nr. 1, og som i det mindste indeholder en resultatopgørelse, en balance og forklarende noter, og som tjener et generelt formål og retter sig mod en bred kreds af brugere.

Kapitel 2

Afgivelse af erklæringer

Revisionspåtegninger på reviderede regnskaber

§ 3. En revisionspåtegning på et regnskab er revisors erklæring om den udførte revision.

¹ Bekendtgørelsen indeholder bestemmelser, der gennemfører dele af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2013/34/EU af 26. juni 2013 om årsregnskaber, konsoliderede regnskaber og tilhørende beretninger for visse virksomhedsformer, om ændring af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF og om ophævelse af Rådets direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØS, EU-Tidende 2013, L 182, side 19, og dele af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2014/56/EU af 16. april 2014 om ændring af direktiv 2006/43/EF om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, EU-Tidende 2014, nr. L 158, side 196.

Stk. 2. Hvis et årsregnskab og et eventuelt koncernregnskab er revideret, skal der indgå en revisionspåtegning i årsrapporten, som omfatter alle de revisionspligtige dele heraf. Hvis årsrapporten indeholder en ledelsesberetning, der ikke er revideret, skal revisionspåtegningen desuden indeholde en udtalelse fra revisor, jf. § 5, stk. 1, nr. 6.

Stk. 3. I modervirksomheder, der aflægger et regnskab som omhandlet i § 2, nr. 1 eller 2, og som aflægger koncernregnskab, skal der afgives en fælles revisionspåtegning for årsregnskabet og koncernregnskabet. Reglerne i §§ 5-8 finder tilsvarende anvendelse.

§ 4. Er det aftalt, at revisor skal afgive en erklæring med sikkerhed på en eller flere supplerende beretninger, der indgår i en årsrapport, kan erklæringerne for beretningerne udarbejdes særskilt. Sådanne erklæringer udformes i henhold til §§ 16-19.

§ 5. Revisionspåtegningen skal i det mindste indeholde:

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

Stk. 2. Oplysningerne efter stk. 1, nr. 1, skal angives i et særskilt afsnit med overskriften: »Konklusion«, jf. dog § 6, stk. 4-6.

Stk. 3. Afsnittet om konklusion skal indeholde en identifikation af det reviderede regnskab, og det skal oplyses, hvilken regnskabsmæssige begrebsramme der er anvendt ved regnskabets udarbejdelse. Det skal endvidere oplyses, hvorvidt regnskabet er udarbejdet i overensstemmelse med lovgivningens og eventuelle andre krav til regnskabsaflæggelsen. Hvis det er foreskrevet i lovgivningen eller i andre bestemmelser, skal det oplyses, hvorvidt regnskabet, giver et retvisende billede af virksomhedens aktiver og passiver, finansielle stilling samt resultatet i overensstemmelse med den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme eller opfylder andre tilsvarende, generelle kvalitetskrav.

Stk. 4. Afsnittet om grundlaget for konklusionen skal oplyse om de revisionsstandarder, der er anvendt ved revisionen, og hvorvidt revisor har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for konklusionen. Oplysningerne skal angives i et særskilt afsnit med overskriften: »Grundlag for konklusion«, jf. dog § 6, stk. 4-6.

Stk. 5. Revisor skal oplyse, hvis der er væsentlige usikkerheder vedrørende begivenheder eller forhold, som kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften. Oplysningerne skal gives i et særskilt afsnit med overskriften: »Væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift«.

Stk. 6. I omtalen af revisors ansvar skal oplyses om den udførte revision, revisionens formål og karakter. Det skal særskilt oplyses, hvis revisionen omfatter andet end regnskabet.

Stk. 7. Revisor skal gennemlæse ledelsesberetningen og, baseret på den udførte revision af årsregnskabet og et eventuelt koncernregnskab, afgive en udtalelse om

- 1) hvorvidt ledelsesberetningen er i overensstemmelse med årsregnskabet og et eventuelt koncernregnskab og er udarbejdet i overensstemmelse med lovgivningens krav, og
- 2) hvorvidt revisor har fundet væsentlige fejlagtige angivelser i ledelsesberetningen, og i givet fald oplyse arten af de fejlagtige angivelser.

Stk. 8. Revisors udtalelse om ledelsesberetningen skal angives i et særskilt afsnit med overskriften: »Udtalelse om ledelsesberetningen«.

Stk. 9. Revisionspåtegningen skal dateres og underskrives af den eller de revisorer, der er valgt til at foretage revisionen. Hvor en revisionsvirksomhed er valgt, underskrives revisionspåtegningen af den eller de revisorer, til hvem revisionen er overdraget. Revisionsvirksomhedens navn og revisors navn samt angivelse af, om vedkommende er statsautoriseret eller registreret revisor, jf. dog stk. 10, skal tydeligt fremgå af påtegningen.

Stk. 10. En revisor, der er godkendt efter revisorlovens § 10, stk. 1, skal angive den faglige titel, som den pågældende er berettiget til efter godkendelse i henhold til regler, der gennemfører Europa-Parlamentets og Rådets direktiv om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber.

§ 6. Revisor skal modificere konklusionen, hvis:

- 1) revisor på baggrund af det opnåede revisionsbevis konkluderer, at regnskabet indeholder væsentlige fejl eller mangler, eller
- 2) revisor ikke er i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at konkludere, at regnskabet er uden væsentlige fejl.

Stk. 2. Konklusionen skal altid modificeres efter

- 1) stk. 1, nr. 1, når:

- a) Regnskabet ikke opfylder krav om, at det skal give et retvisende billede af virksomhedens aktiver og passiver, finansielle stilling samt resultatet i overensstemmelse med den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme, eller det ikke opfylder andre tilsvarende, generelle kvalitetskrav,
- b) regnskabet ikke indeholder de krævede oplysninger eller ikke opfylder betingelserne for at udelade krævede oplysninger, medmindre de manglende oplysninger er uvæsentlige,
- c) regnskabet er aflagt under forudsætning af fortsat drift, men revisor finder, at forudsætningen ikke er opfyldt, eller
- d) regnskabet i øvrigt ikke er aflagt i overensstemmelse med lovgivningens eller eventuelle andre bestemmelsers krav til regnskabsaflæggelsen.

- 2) stk. 1, nr. 2, når:

- a) usikkerhed vedrørende opgørelsen af regnskabet eller usædvanlige forhold, som har påvirket det, ikke er tilstrækkeligt oplyst,
- b) forhold af betydning for regnskabet ikke er tilstrækkeligt oplyst for revisor eller
- c) revisor ikke kan udtrykke en konklusion vedrørende dele af regnskabet eller regnskabet som helhed.

Stk. 3. Hvis revisor modificerer konklusionen efter stk. 1, skal revisor afgive en konklusion med forbehold, afgive en afkræftende konklusion, jf. stk. 7, eller undlade at udtrykke en konklusion.

Stk. 4. Afgiver revisor en konklusion med forbehold, skal overskriften efter § 5, stk. 2, ændres til: »Konklusion med forbehold« og overskriften efter § 5, stk. 4, skal ændres til: »Grundlag for konklusion med forbehold«.

Stk. 5. Afgiver revisor en afkræftende konklusion, skal overskriften efter § 5, stk. 2, ændres til: »Afkræftende konklusion« og overskriften efter § 5, stk. 4, skal ændres til: »Grundlag for afkræftende konklusion«.

Stk. 6. Kan revisor ikke udtrykke en konklusion, skal overskriften efter § 5, stk. 2, ændres til: »Manglende konklusion« og overskriften efter § 5, stk. 4, skal ændres til: »Grundlag for manglende konklusion«.

Stk. 7. En afkræftende konklusion indeholder oplysning om, at regnskabet ikke opfylder kravet om, at det skal give et retvisende billede af virksomhedens aktiver og passiver, finansielle stilling samt resultatet i overensstemmelse med den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme, eller ikke opfylder tilsvarende, generelle kvalitetskrav.

Stk. 8. Revisor skal i afsnittet om grundlaget for konklusionen tydeligt begrunde ethvert forhold, der har ført til en modifikation af konklusionen.

Stk. 9. Revisor skal oplyse, hvis et forbehold er af så afgørende betydning, at det fører til, at generalforsamlingen ikke bør godkende regnskabet. 1. pkt. finder ikke anvendelse ved revision af regnskaber aflagt af små virksomheder, jf. lovens § 1 a, stk. 1, nr. 4.

§ 7. Revisor skal i revisionspåtegningen give supplerende oplysninger om eventuelle forhold i regnskabet, som revisor påpeger uden at modificere konklusionen

Stk. 2. Revisor skal altid give supplerende oplysninger, hvis revisor under sit arbejde bliver opmærksom på, at lovgivningen om bogføring og opbevaring af regnskabsmateriale ikke er overholdt, og den pågældende overtrædelse ikke er uvæsentlig. Der skal endvidere særskilt gives supplerende oplysninger om ikke uvæsentlige forhold, som revisor er blevet bekendt med under sit arbejde, og som giver en begrundet formodning om, at medlemmer af ledelsen kan ifalde erstatnings- eller strafansvar for handlinger eller undladelser, der berører virksomheden, tilknyttede virksomheder, virksomhedsdeltagere, kreditorer eller medarbejdere. Herunder skal oplyses om overtrædelse af:

- 1) Straffelovens kapitel 28 samt skatte-, afgifts- og tilskudslovgivningen,
- 2) den for virksomheden fastsatte selskabsretlige eller tilsvarende lovgivning, eller
- 3) lovgivningen om regnskabsaflæggelse, herunder om bogføring og opbevaring af regnskabsmateriale.

Stk. 3. Supplerende oplysninger må ikke erstatte en modifikation til konklusionen.

Stk. 4. Oplysninger efter stk. 1 skal angives i et særskilt afsnit med overskriften: »Supplerende oplysninger vedrørende forståelse af regnskabet«. Enhver oplysning efter stk. 2 skal angives i et særskilt afsnit med en overskrift, der er tilpasset indholdet.

§ 8. Er der i revisionspåtegningen henvist til regnskabet, skal henvisningen foretages til konkrete poster eller noter i regnskabet eller til konkrete afsnit i en eventuel ledelsesberetning.

Erklæringer om udvidet gennemgang af regnskaber

§ 9. En erklæring om udvidet gennemgang af et regnskab skal i det mindste indeholde:

- 1) En identifikation af det regnskab, der er foretaget en udvidet gennemgang af, og hvilken regnskabsmæssig begrebsramme, der er anvendt ved dets udarbejdelse.
- 2) En omtale af revisors ansvar for den udvidede gennemgang samt en omtale af den udførte udvidede gennemgang, jf. stk. 2.
- 3) En omtale af, at omfanget af en udvidet gennemgang er mindre end omfanget af en revision, og at der derfor ikke udtrykkes en revisionskonklusion.
- 4) Modifikationer, jf. § 10,
- 5) En konklusion vedrørende den udførte udvidede gennemgang, jf. stk. 3.
- 6) Supplerende oplysninger vedrørende forståelse af regnskabet, jf. § 7, stk. 1, og stk. 3 og 4.
- 7) Supplerende oplysninger vedrørende andre forhold, jf. § 7, stk. 2, og stk. 3 og 4.
- 8) Hvor ledelsesberetning er udarbejdet, en udtalelse om ledelsesberetningen, jf. § 5, stk. 7 og 8.
- 9) Andre erklæringer, jf. stk. 4.

Stk. 2. I omtalen af revisors ansvar samt af den udførte udvidede gennemgang skal oplyses om den udvidede gennemgangs formål og karakter samt om den eller de erklæringsstandarder, der er anvendt ved den udvidede gennemgang. En udvidet gennemgang af et årsregnskab i henhold til årsregnskabslovens § 135, stk. 1, 2. pkt., skal være udført efter Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder (Udvidet gennemgang af årsregnskaber), jf. bilag 1. En udvidet gennemgang af andre regnskaber skal være udført efter Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder eller en standard, der er ligeværdig med styrelsens standard.

Stk. 3. Baseret på den udførte udvidede gennemgang, skal revisors konklusion udtrykke, hvorvidt regnskabet giver et retvisende billede af virksomhedens aktiver og passiver, finansielle stilling samt resultatet i overensstemmelse med den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme eller andre tilsvarende, generelle kvalitetskrav. Oplysningerne skal gives i et særskilt afsnit med overskriften »Konklusion«, jf. dog § 10, stk. 3-5.

Stk. 4. Har revisor indgået aftale med virksomhedens ledelse om at udføre handlinger udover de handlinger, der er krævet efter Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder (Udvidet gennemgang af årsregnskabet), skal erklæringer som følge af disse handlinger angives i et særskilt afsnit efter erklæringen om den udvidede gennemgang af regnskabet.

Stk. 5. Erklæringen skal dateres og underskrives af den eller de revisorer, der er valgt til at foretage den udvidede gennemgang. Hvor en revisionsvirksomhed er valgt, underskrives erklæringen af den eller de revisorer, til hvem den udvidede gennemgang er overdraget. Revisionsvirksomhedens navn og revisors navn samt angivelse af, om vedkommende er statsautoriseret eller registreret revisor, jf. dog stk. 6, skal tydeligt fremgå af erklæringen.

Stk. 6. En revisor, der er godkendt efter revisorlovens § 10, stk. 1, skal angive den faglige titel, som den pågældende er berettiget til efter godkendelse i henhold til regler, der gennemfører Europa-Parlamentets og Rådets direktiv om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber.

§ 10. Revisor skal modificere konklusionen i de tilfælde, som følger af § 6, stk. 1 og 2.

Stk. 2. Hvis revisor modificerer konklusionen efter stk. 1, skal revisor afgive en konklusion med forbehold, afgive en afkræftende konklusion, jf. § 6, stk. 7, eller undlade at udtrykke en konklusion.

Stk. 3. Afgiver revisor en konklusion med forbehold, skal revisor beskrive forholdet i et særskilt afsnit umiddelbart før konklusionen med overskriften: »Grundlag for konklusion med forbehold« og overskriften efter § 9, stk. 3, ændres til: »Konklusion med forbehold«.

Stk. 4. Afgiver revisor en afkræftende konklusion, skal revisor beskrive forholdet i et særskilt afsnit umiddelbart før konklusionen med overskriften: »Grundlag for afkræftende konklusion« og overskriften efter § 9, stk. 3, ændres til: »Afkæftende konklusion«.

Stk. 5. Kan revisor ikke udtrykke en konklusion, skal revisor beskrive forholdet i et særskilt afsnit umiddelbart før konklusionen med overskriften: »Grundlag for manglende konklusion« og overskriften efter § 9, stk. 3, ændres til: »Manglende konklusion«.

Stk. 6. Revisor skal i erklæringen tydeligt begrunde ethvert forhold, der har ført til en modifikation af konklusionen.

§ 11. Er der i erklæringen henvist til regnskabet, skal henvisningen foretages til konkrete poster eller noter i regnskabet eller til konkrete afsnit i en eventuel ledelsesberetning.

Erklæringer om gennemgang (review) af regnskaber

§ 12. En erklæring om gennemgang (review) af et regnskab skal i det mindste indeholde:

- 1) En identifikation af det gennemgåede regnskab.
- 2) En omtale af revisors ansvar, jf. stk. 2.
- 3) En omtale af, at omfanget af en gennemgang er mindre end omfanget af en revision, og at der derfor ikke udtrykkes en revisionskonklusion.
- 4) Modifikationer, jf. § 13.
- 5) En konklusion, jf. stk. 3.
- 6) Supplerende oplysninger, jf. § 14.
- 7) Andre erklæringer, jf. stk. 4.

Stk. 2. I omtalen af revisors ansvar skal oplyses om de standarder, der er anvendt ved revisors gennemgang (review).

Stk. 3. Revisors konklusion skal udtrykke, om revisor ved sin gennemgang (review) er blevet opmærksom på forhold, der giver anledning til at konkludere, at regnskabet ikke giver et retvisende billede af virksomhedens aktiver og passiver, finansielle stilling samt resultatet i overensstemmelse med den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme eller andre tilsvarende, generelle kvalitetskrav (begrænset sikkerhed). Oplysningerne skal gives i et særskilt afsnit med overskriften »Konklusion«, jf. dog § 13, stk. 3-5.

Stk. 4. Har revisor indgået aftale med virksomhedens ledelse om at udføre handlinger udover de handlinger, der er krævet efter den anvendte standard, skal erklæringer som følge af disse handlinger angives i et særskilt afsnit efter erklæringen om gennemgang (review) af regnskabet.

Stk. 5. Erklæringen skal dateres og underskrives af den eller de revisorer, der er valgt til at foretage gennemgangen. Hvor en revisionsvirksomhed er valgt, underskrives erklæringen af den eller de revisorer, til hvem gennemgangen er overdraget. Revisionsvirksomhedens navn og revisors navn samt angivelse af, om vedkommende er statsautoriseret eller registreret revisor, jf. dog stk. 6, skal tydeligt fremgå af påtegningen.

Stk. 6. En revisor, der er godkendt efter revisorlovens § 10, stk. 1, skal angive den faglige titel, som den pågældende er berettiget til efter godkendelse i henhold til regler, der gennemfører Europa-Parlamentets og Rådets direktiv om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber.

§ 13. Revisor skal modificere konklusionen i de tilfælde, som følger af § 6, stk. 1 og 2.

Stk. 2. Hvis revisor modificerer konklusionen efter stk. 1, skal revisor afgive en konklusion med forbehold, afgive en afkræftende konklusion, jf. § 6, stk. 7, eller undlade at udtrykke en konklusion.

Stk. 3. Afgiver revisor en konklusion med forbehold, skal revisor beskrive forholdet i et særskilt afsnit umiddelbart før konklusionen med overskriften: »Grundlag for konklusion med forbehold« og overskriften efter § 12, stk. 3, ændres til: »Konklusion med forbehold«.

Stk. 4. Afgiver revisor en afkræftende konklusion, skal revisor beskrive forholdet i et særskilt afsnit umiddelbart før konklusionen med overskriften: »Grundlag for afkræftende konklusion« og overskriften efter § 12, stk. 3, ændres til: »Afkæftende konklusion«.

Stk. 5. Kan revisor ikke udtrykke en konklusion, skal revisor beskrive forholdet i et særskilt afsnit umiddelbart før konklusionen med overskriften: »Grundlag for manglende konklusion« og overskriften efter § 12, stk. 3, ændres til: »Manglende konklusion«.

Stk. 6. Revisor skal i erklæringen tydeligt begrunde ethvert forhold, der har ført til en modifikation af konklusionen.

§ 14. Revisor skal i erklæringen give supplerende oplysninger om eventuelle forhold, som revisor påpeger uden at modificere konklusionen.

Stk. 2. Supplerende oplysninger må ikke erstatte en modifikation til konklusionen. Oplysningerne skal angives i et særskilt afsnit med overskriften: »Supplerende oplysninger vedrørende forståelse af regnskabet«.

§ 15. Er der i erklæringen henvist til regnskabet, skal henvisningen foretages til konkrete poster eller noter i regnskabet eller til konkrete afsnit i en eventuel ledelsesberetning.

Andre erklæringer med sikkerhed

§ 16. Afgiver revisor andre erklæringer med sikkerhed, der ikke er omfattet af §§ 3-15, finder reglerne i §§ 17-19 anvendelse.

§ 17. En erklæring med sikkerhed efter § 16 skal i det mindste indeholde:

- 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) Modifikationer, jf. § 18.
- 4) En konklusion om det udførte arbejde, jf. stk. 3-5.
- 5) Supplerende oplysninger, jf. § 19.

Stk. 2. I omtalen af det udførte arbejde skal oplyses om erklæringsopgavens formål og karakter. Herunder skal oplyses om anvendte standarder.

Stk. 3. I en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed skal revisors konklusion udtrykke, om erklæringsemnet giver et retvisende billede eller er udarbejdet i overensstemmelse med de anvendte kriterier, den er vurderet eller målt efter. I en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed skal revisors konklusion udtrykke, om revisor ved det udførte arbejde er blevet opmærksom på forhold, der giver anledning til at konkludere, at erklæringsemnet ikke giver et retvisende billede eller ikke er udarbejdet i overensstemmelse med de anvendte kriterier, det er vurderet eller målt efter. I en erklæringsopgave om udvidet gennemgang af perioderegnskaber samt regnskaber og balancer i henhold til selskabsloven, der ikke er omfattet af § 2, skal revisors konklusion, baseret på den udførte udvidede gennemgang, udtrykke, om perioderegnskabet, regnskabet eller balancen giver et retvisende billede i overensstemmelse med den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme eller andre tilsvarende, generelle kvalitetskrav. Oplysningerne skal gives i et særskilt afsnit med overskriften »Konklusion«, jf. dog § 18, stk. 3-5.

Stk. 4. Erklæringen skal dateres og underskrives af den eller de revisorer, der er valgt til at foretage erklæringsopgaven. Hvor en revisionsvirksomhed er valgt, underskrives erklæringen af den eller de revisorer, til hvem erklæringsopgaven er overdraget. Revisionsvirksomhedens navn og revisors navn samt angivelse af, om vedkommende er statsautoriseret eller registreret revisor, jf. dog stk. 5, skal tydeligt fremgå af erklæringen.

Stk. 5. En revisor, der er godkendt efter revisorlovens § 10, stk. 1, skal angive den faglige titel, som den pågældende er berettiget til efter godkendelse i henhold til regler, der gennemfører Europa-Parlamentets og Rådets direktiv om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber.

§ 18. Revisor skal modificere konklusionen, hvis de oplysninger, der er lagt til grund for det udførte arbejde, er behæftet med væsentlige fejl eller mangler eller revisor ikke er i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis til at konkludere, at erklæringsemnet er uden væsentlige fejl. Desuden skal revisor modificere konklusionen, hvis usikkerhed ikke er tilstrækkeligt oplyst, og denne usikkerhed ikke er uvæsentlig.

Stk. 2. Hvis revisor modificerer konklusionen efter stk. 1, skal revisor afgive en konklusion med forbehold, afgive en afkræftende konklusion, jf. § 6, stk. 7, eller undlade at udtrykke en konklusion.

Stk. 3. Afgiver revisor en konklusion med forbehold, skal revisor beskrive forholdet i et særskilt afsnit umiddelbart før konklusionen med overskriften: »Grundlag for konklusion med forbehold« og overskriften efter § 12, stk. 3, ændres til: »Konklusion med forbehold«.

Stk. 4. Afgiver revisor en afkræftende konklusion, skal revisor beskrive forholdet i et særskilt afsnit umiddelbart før konklusionen med overskriften: »Grundlag for afkræftende konklusion« og overskriften efter § 12, stk. 3, ændres til: »Afkræftende konklusion«.

Stk. 5. Kan revisor ikke udtrykke en konklusion, skal revisor beskrive forholdet i et særskilt afsnit umiddelbart før konklusionen med overskriften: »Grundlag for manglende konklusion« og overskriften efter § 12, stk. 3, ændres til: »Manglende konklusion«.

Stk. 6. Revisor skal i erklæringen tydeligt begrunde ethvert forhold, der har ført til en modifikation af konklusionen.

§ 19. Revisor skal i erklæringen give supplerende oplysninger om eventuelle forhold, som revisor påpeger uden at modificere konklusionen.

Stk. 2. Supplerende oplysninger må ikke erstatte en modifikation til konklusionen.

Kapitel 3

Strafbestemmelser

§ 20. Overtrædelse af § 1, stk. 2, §§ 3-15 og §§ 17-19 straffes med bøde.

Stk. 2. Der kan pålægges selskaber m.v. (juridiske personer) strafansvar efter reglerne i straffelovens 5. kapitel.

Kapitel 4

Ikrafttræden

§ 21. Bekendtgørelsen træder i kraft den [17. juni 2016], jf. dog stk. 2.

Stk. 2. §§ 5-7 træder i kraft for revisionspåtegninger på regnskaber, hvis regnskabsår begynder 17. juni 2016 eller senere. Revisor kan dog anvende §§ 5-7 ved afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber, hvis regnskabsår afsluttes den 15. december 2016 eller senere.

Stk. 3. Samtidig ophæves bekendtgørelse nr. 385 af 17. april 2013 om godkendte revisorers erklæringer (erklæringsbekendtgørelsen) Uanset 1. pkt. finder bekendtgørelsens §§ 5-7 anvendelse på afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber, hvis regnskabsår er påbegyndt før den 17. juni 2016, jf. dog stk. 2.

Erhvervsstyrelsen, den xxx 2016

Victor Kjær

/Peter Kroglund Jensen

Bilag 1

Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder (Udvidet gennemgang af årsregnskaber)

Indledning

Omfanget af denne standard	1-2
Udvidet gennemgang af årsregnskabet	3
Ikrafttrædelsesdato	4

Mål

5-6

Krav

Udførelse af udvidet gennemgang	7-8
Professionel skepsis og faglig vurdering	9-10
Kvalitetsstyring på opgaveniveau	11-12
Accept og fortsættelse af klientforhold og opgaver om udvidet gennemgang	13-18
Kommunikation med den daglige ledelse og den øverste ledelse	19
Opgavens udførelse:	
Gennemgangshandlinger	20-33
Supplerende handlinger	34
Yderligere gennemgangshandlinger, når revisor bliver opmærksom på, at årsregnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation	35
Efterfølgende begivenheder	36
Skriftlige udtalelser	37-41
Vurdering af bevis opnået ved udførte de handlinger	42-44
Udformning af revisors konklusion om årsregnskabet	45-48
Dokumentation	49-54

Vejledning og andet forklarende materiale

Omfanget af denne standard	A1-A4
Mål	A5-A6
Professionel skepsis og faglig vurdering	A7-A15
Kvalitetsstyring på opgaveniveau	A16-A23
Accept og fortsættelse af klientforhold og opgaver om udvidet gennemgang	A24-A32
Kommunikation med den daglige ledelse og den øverste ledelse	A33-A38
Opgavens udførelse:	
Gennemgangshandlinger	A39-A61
Supplerende handlinger	A62-A65
Yderligere gennemgangshandlinger, når revisor bliver opmærksom på, at årsregnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation	A66-A70
Skriftlige udtalelser	A71-A73
Vurdering af bevis opnået ved udførte de handlinger	A74-A76
Udformning af revisors konklusion om årsregnskabet	A77-A80
Dokumentation	A81-A82
Eksempel på revisors erklæring om udvidet gennemgang	

Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder (Udvidet gennemgang af årsregnskaber)

Indledning

Omfanget af denne standard

1. Denne standard om udvidet gennemgang omhandler revisors ansvar, når revisor engageres til at udføre en udvidet gennemgang af et årsregnskab for en virksomhed, der i medfør af årsregnskabsloven § 135 stk. 1, 2 pkt., vælger at få foretaget en udvidet gennemgang af årsregnskabet efter denne standard (jf. afsnit A1-A4).
2. For virksomheder, der i medfør af årsregnskabsloven § 135, stk. 1, 2. pkt., vælger at få foretaget en udvidet gennemgang af årsregnskabet frem for en revision, kan standarden med nødvendige tilpasninger anvendes i relation til virksomhedens eventuelle perioderegnskaber samt regnskaber og balancer, der kræves underlagt revision i henhold til selskabsloven.

Udvidet gennemgang af årsregnskaber

3. En udvidet gennemgang udført efter denne standard kræver, at revisor:
 - planlægger og udfører gennemgangshandlinger¹⁾ med henblik på at opnå begrænset sikkerhed²⁾ for sin konklusion om årsregnskabet. Gennemgangshandlinger består primært af forespørgsler³⁾ og analytiske handlinger⁴⁾ for at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis til at drage en konklusion om årsregnskabet (jf. afsnit 20-33). Gennemgangshandlinger kan også omfatte andre handlinger⁵⁾, såfremt revisor anser dette for mere effektivt (jf. afsnit A48)
 - udfører supplerende handlinger med henblik på at opnå yderligere sikkerhed for sin konklusion om årsregnskabet i forhold til en opgave om gennemgang (review) (jf. afsnit 34)
 - udformer og udfører de yderligere gennemgangshandlinger, som revisor finder nødvendige efter omstændighederne for at blive i stand til at konkludere om årsregnskabet, når revisor bliver opmærksom på forhold, der giver grund til at mene, at årsregnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation (jf. afsnit 35).

Ikrafttrædelsesdato

4. Denne standard gælder for udvidet gennemgang af årsregnskaber, som omfattes af beslutninger på ordinære generalforsamlinger, der er afholdt den 1. januar 2013 eller senere.

Mål

5. Revisors mål ved en opgave efter denne standard er at:
 - a) sætte revisor i stand til på basis af de udførte handlinger at udtrykke en konklusion om, hvorvidt årsregnskabet giver et retvisende billede i overensstemmelse med årsregnskabsloven (jf. afsnit 45-48), og
 - b) afgive erklæring på årsregnskabet som helhed i henhold til erklæringsbekendtgørelsen §§ 9-11 og kommunikere i overensstemmelse med kravene i denne standard.
6. Hvis revisor ikke er i stand til at udforme en konklusion om årsregnskabet i overensstemmelse med denne standard, skal revisor enten ikke udtrykke en konklusion i erklæringen eller, hvor det er passende, fratræde opgaven, hvis fratræden er mulig efter god revisorskik (jf. afsnit A5-A6).

Krav

Udførelse af en udvidet gennemgang

7. Revisor skal have en forståelse af hele indholdet af denne standard, herunder dens vejledning og andet forklarende materiale, for at kunne forstå dens mål og anvende dens krav behørigt.

Overholdelse af relevante krav

8. Revisor skal overholde alle krav i denne standard, medmindre et bestemt krav ikke er relevant for opgaven. Et krav er relevant for opgaven, når de forhold, kravet er rettet mod, er til stede.

Professionel skepsis og faglig vurdering

9. Revisor skal planlægge og udføre opgaven med professionel skepsis i erkendelse af, at der kan forekomme omstændigheder, der medfører, at årsregnskabet indeholder væsentlig fejlinformation (jf. afsnit A7-A10).
10. Revisor skal anvende faglig vurdering ved udførelse af en udvidet gennemgang (jf. afsnit A11-A15). Ved faglig vurdering forstås anvendelse af relevant oplæring, viden og erfaring inden for området erklæringsstandarder og årsregnskabsloven samt revisorlovens bestemmelser i forhold til at træffe beslutninger på et kvalificeret grundlag om de handlinger, der er passende efter opgavens omstændigheder.

Kvalitetsstyring på opgaveniveau

11. Revisor skal have kompetence i form af færdigheder og teknikker, der knytter sig til erklæringsopgaver med sikkerhed, samt kompetence inden for regnskabsaflæggelse efter årsregnskabsloven (jf. afsnit A16).
12. Revisor skal påtage sig ansvar for (jf. afsnit A17-A20):
 - a) den generelle kvalitet af enhver opgave, som den pågældende revisor udpeges til
 - b) ledelse af, tilsyn med samt planlægning og udførelse af opgaven i overensstemmelse med faglige standarder og gældende krav i lovgivning og øvrig regulering (jf. afsnit A21)
 - c) at revisors erklæring er passende efter omstændighederne, og
 - d) at opgaven udføres i overensstemmelse med firmaets kvalitetsstyringspolitikker, herunder:
 - i) sikre sig, at passende procedurer vedrørende accept og fortsættelse af klientforhold og opgaver er fulgt, og at de dragne konklusioner er passende, herunder overveje, om der foreligger oplysninger, der kunne få revisor til at konkludere, at den daglige ledelse mangler integritet (jf. afsnit A22-A23)
 - ii) sikre sig, at opgaveteamet tilsammen har de relevante kompetencer og færdigheder, herunder de færdigheder og teknikker, der knytter sig til erklæringsopgaver med sikkerhed, samt den ekspertise i regnskabsaflæggelse, der er nødvendig for at:
 - a. udføre opgaven i overensstemmelse med faglige standarder og gældende krav i lovgivning og øvrig regulering og
 - b. muliggøre, at der kan afgives en erklæring, der er passende efter omstændighederne, og
 - iii) tage ansvar for opbevaring af passende opgavedokumentation.

Accept og fortsættelse af klientforhold og opgaver om udvidet gennemgang

Faktorer, der påvirker accept og fortsættelse af klientforhold

13. Revisor må ikke acceptere eller fortsætte en opgave om udvidet gennemgang, hvis revisor ikke er overbevist om, at virksomheden opfylder betingelserne for en udvidet gennemgang efter årsregnskabslovens § 135, stk. 1, jf. stk. 6 og 7 (jf. afsnit A24-A26).

Aftale om vilkårene for opgaven

14. Revisor og den daglige ledelse eller, hvor det er relevant, den øverste ledelse skal aftale vilkårene for opgaven, før opgaven udføres.
15. De aftalte vilkår for opgaven skal anføres i et aftalebrev eller i en anden passende form for skriftlig aftale og indeholde (jf. afsnit A27-A29):
- a) en angivelse af at årsregnskabet udarbejdes efter årsregnskabsloven
 - b) målet med og omfanget af opgaven om udvidet gennemgang
 - c) revisors ansvar
 - d) den daglige ledelses ansvar
 - e) en omtale af, at opgaven ikke er en revision, og at revisor ikke vil udtrykke en revisionskonklusion om årsregnskabet, og
 - f) henvisning til den forventede form og det forventede indhold af den erklæring, der skal afgives af revisor, og en omtale af, at der kan være omstændigheder, hvor erklæringen kan afvige fra den forventede form og det forventede indhold.

Tilbagevendende opgaver

16. Ved tilbagevendende opgaver om udvidet gennemgang skal revisor vurdere, om omstændighederne, herunder ændringer i overvejelserne ved opgaveaccept, kræver, at vilkårene for opgaven opdateres, og om det er nødvendigt at henlede den daglige ledelses eller, hvor det er relevant, den øverste ledelses opmærksomhed på de eksisterende vilkår for opgaven (jf. afsnit A30).

Accept af ændring i vilkårene for opgaven om udvidet gennemgang

17. Revisor må ikke acceptere ændringer i vilkårene for opgaven, hvor der ikke er nogen rimelig begrundelse herfor (jf. afsnit A31-A32).
18. Hvis vilkårene for opgaven ændres under opgavens udførelse, skal revisor og den daglige ledelse eller, hvor det er relevant, den øverste ledelse aftale og anføre de nye vilkår for opgaven i et aftalebrev eller anden passende form for skriftlig aftale.

Kommunikation med den daglige ledelse og den øverste ledelse

19. I forbindelse med opgaven om udvidet gennemgang skal revisor kommunikere rettidigt med den daglige eller, hvor det er relevant, den øverste ledelse om alle de forhold ved opgaven, der efter revisors faglige vurdering er tilstrækkeligt vigtige til at berettiggende den daglige ledelses eller, hvor det er relevant, den øverste ledelses opmærksomhed (jf. afsnit A33-A38).

Opgavens udførelse

Gennemgangshandlinger

Væsentlighed

20. Revisor skal fastsætte væsentlighed for årsregnskabet som helhed og anvende denne væsentlighed ved udformningen af handlingerne og vurderingen af resultatet af disse handlinger (jf. afsnit A39-A41).

21. Revisor skal genoverveje væsentlighed for årsregnskabet som helhed, hvis revisor under opgaven bliver opmærksom på oplysninger, der ville have fået revisor til at fastsætte et andet beløb fra starten (jf. afsnit A42).

Revisors forståelse

22. Revisor skal opnå en forståelse af virksomheden og dens omgivelser samt af årsregnskabsloven, der er tilstrækkelig til, at revisor kan identificere områder i årsregnskabet, hvor der sandsynligvis kan opstå væsentlig fejlinformation, og derigennem tilvejebringe et grundlag for at udforme handlinger, der retter sig mod disse områder (jf. afsnit A43-A45).
23. Revisors forståelse skal omfatte følgende (jf. afsnit A46, A54, A56):
- a) relevante brancheforhold, regulering og andre eksterne forhold, herunder årsregnskabsloven
 - b) virksomhedens art, herunder:
 - i) dens aktiviteter
 - ii) dens ejerforhold og ledelsesstruktur
 - iii) de typer af investeringer, den foretager og planlægger at foretage
 - iv) virksomhedens struktur og finansiering, og
 - v) virksomhedens mål og strategier
 - c) virksomhedens regnskabssystemer og bogføring, og
 - d) virksomhedens valg og anvendelse af regnskabspraksis.

Udformning og udførelse af handlinger

24. For at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis som grundlag for en konklusion om årsregnskabet som helhed skal revisor udforme og udføre forespørgsler og analytiske handlinger for at (jf. afsnit A47-A50, A54, A56):
- behandle alle væsentlige poster i årsregnskabet, herunder oplysninger, og
 - fokusere på områder i årsregnskabet, hvor væsentlige fejlinformationer sandsynligvis kan opstå.
25. Revisors forespørgsler til den daglige ledelse og, hvor det er relevant, andre i virksomheden skal omfatte følgende (jf. afsnit A51-A54):
- a) hvordan den daglige ledelse udøver de betydelige regnskabsmæssige skøn, der er krævet efter årsregnskabsloven
 - b) identifikation af transaktioner med nærtstående parter, herunder formålet med disse transaktioner
 - c) hvorvidt der er betydelige, usædvanlige eller komplekse transaktioner, begivenheder eller forhold, der har påvirket eller kan påvirke virksomhedens årsregnskab, herunder:
 - i) betydelige ændringer i virksomhedens forretningsmæssige aktiviteter eller drift
 - ii) betydelige ændringer i kontraktvilkår med en væsentlig påvirkning på virksomhedens årsregnskab, herunder finansierings- og låneaftaler
 - iii) betydelige posteringer i eller andre reguleringer til årsregnskabet
 - iv) betydelige transaktioner, der er indtruffet eller indregnet tæt på balancedagen
 - v) status på eventuel, ikke-korrigeret fejlinformation, der er konstateret ved tidligere udførte opgaver, og
 - vi) indvirkninger eller mulige følger for virksomheden af transaktioner med eller relationer til nærtstående parter

- d) tilstedeværelsen af eventuelle konstaterede, formodede eller påståede:
 - i) besvigelser eller ulovlige handlinger, der påvirker virksomheden, og
 - ii) manglende overholdelse af bestemmelser i love eller øvrig regulering, der generelt anses for at have en direkte indvirkning på fastsættelsen af væsentlige beløb og oplysninger i årsregnskabet, såsom love og øvrig regulering vedrørende skat og pension
- e) hvorvidt den daglige ledelse har konstateret og behandlet begivenheder, der er indtruffet mellem balancedatoen og datoen på revisors erklæring og kræver regulering af eller oplysning i årsregnskabet
- f) grundlaget for den daglige ledelses vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften (jf. afsnit A55)
- g) hvorvidt der er begivenheder eller forhold, der synes at skabe tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften
- h) væsentlige tilsagn, kontraktlige forpligtelser eller eventualforpligtelser, der har påvirket eller kan påvirke virksomhedens årsregnskab, herunder oplysningerne i årsregnskabet, og
- i) væsentlige, ikke-monetære transaktioner eller transaktioner uden vederlag i den pågældende regnskabsperiode.

26. Når revisor udformer analytiske handlinger, skal revisor overveje, hvorvidt data fra virksomhedens regnskabssystem og bogføring er fyldestgørende til brug for udførelse af analytiske handlinger (jf. afsnit A56-A58).

Handlinger rettet mod specifikke forhold

Nærtstående parter

- 27. Revisor skal under opgaven fortsat være opmærksom på ordninger eller oplysninger, der kan tyde på, at der er relationer til eller transaktioner med nærtstående parter, som den daglige ledelse ikke tidligere har konstateret eller oplyst revisor om.
- 28. Hvis revisor under udførelsen af opgaven konstaterer, at der er foretaget betydelige transaktioner, som ligger uden for virksomhedens normale forretningsområde, skal revisor forespørge den daglige ledelse om:
 - a) transaktionernes art
 - b) nærtstående parter kan være involveret, og
 - c) den forretningsmæssige begrundelse (eller mangel herpå) for de pågældende transaktioner.

Besvigelser og manglende overholdelse af love eller øvrig regulering

- 29. Hvis der er tegn på, at der er sket besvigelser i virksomheden, eller at virksomheden ikke har overholdt love eller øvrig regulering, eller der er mistanke herom, skal revisor:
 - a) kommunikere forholdet til det passende niveau i den daglige ledelse eller, hvor det er relevant, den øverste ledelse
 - b) anmode om den daglige ledelses vurdering af eventuelle indvirkninger på årsregnskabet
 - c) overveje den eventuelle indvirkning af den daglige ledelses kommunikation til revisor om indvirkninger af besvigelser eller manglende overholdelse af love eller øvrig regulering på revisors konklusion og erklæring, og
 - d) fastslå, om der er et ansvar for at rapportere de konstaterede eller formodede besvigelser eller ulovlige handlinger til en part uden for virksomheden (jf. afsnit A59).

Fortsat drift

30. En udvidet gennemgang af et årsregnskab omfatter overvejelser om virksomhedens evne til at fortsætte driften. Når revisor overvejer den daglige ledelses vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften, skal revisor dække samme periode, som den daglige ledelse lagde til grund ved sin vurdering efter årsregnskabsloven.
31. Hvis revisor under opgaven bliver opmærksom på begivenheder eller forhold, der kan skabe betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften, skal revisor (jf. afsnit A60):
- forespørge den daglige ledelse om planer for fremtidige handlinger, der vil påvirke virksomhedens evne til at fortsætte driften, og om gennemførligheden heraf, samt om den daglige ledelse mener, at resultatet af de pågældende planer vil forbedre virksomhedens evne til at fortsætte driften
 - vurdere resultatet af disse forespørgsler med henblik på at overveje, om den daglige ledelses svar giver tilstrækkeligt grundlag for:
 - fortsat at aflægge årsregnskabet under forudsætning om fortsat drift eller
 - at konkludere, om årsregnskabet indeholder væsentlig fejlinformation eller på anden vis er vildledende i forhold til virksomhedens evne til at fortsætte driften, og
 - overveje den daglige ledelses svar i lyset af alle relevante oplysninger, som revisor er blevet opmærksom på.

Brug af arbejde udført af andre

32. Det kan være nødvendigt for revisor at gøre brug af arbejde udført af andre revisorer eller arbejde udført af en enkeltperson eller organisation med ekspertise på et andet område end regnskab og afgivelse af erklæringer med sikkerhed. Hvis revisor gør brug af arbejde udført af en anden revisor eller en ekspert, skal revisor tage passende skridt for at sikre sig, at det udførte arbejde, er hensigtsmæssigt i relation til revisors formål.

Afstemning af årsregnskabet til den underliggende bogføring

33. Revisor skal opnå bevis for, at årsregnskabet stemmer med eller kan afstemmes til virksomhedens underliggende bogføring (jf. afsnit A61).

Supplerende handlinger

34. Revisor skal som led i en udvidet gennemgang udføre følgende supplerende handlinger:
- Indhente udskrifter fra tingbog, personbog og bilbog pr. balancedagen, såfremt det er relevant⁶⁾, og derved, i det omfang udskrifternes informationer muliggør det, opnå supplerende bevis for aktiver og forpligtelser, eventualforpligtelser og sikkerhedsstillelser mv. i årsregnskabet (jf. afsnit A62).
 - Indhente engagementsbekræftelser pr. balancedagen fra virksomhedens pengeinstitutter (engagementsforespørgsler), såfremt det er relevant⁶⁾, og derved, i det omfang engagementsforespørgslernes informationer muliggør det, opnå supplerende bevis for likvide beholdninger og engagementer med pengeinstitutter, herunder indeståender, værdipapirdepoter, finansielle instrumenter og forpligtelser, samt for eventualforpligtelser og sikkerhedsstillelser mv. i årsregnskabet (jf. afsnit A63).
 - Indhente oplysninger på eller efter balancedagen ved forespørgsler til virksomhedens advokatforbindelser (advokatbreve), såfremt det er relevant⁶⁾, om eventuelle tvister, søgsmål, retssager eller lignende forhold, som virksomheden er part i, og derved, i det omfang advokat-

brevenes informationer muliggør det, opnå supplerende bevis for den regnskabsmæssige behandling af disse forhold i årsregnskabet (jf. afsnit A64).

- Indhente dokumentation for, at de til SKAT indberettede AM-bidrag, A-skatter, merværdiafgifter og lønsumsafgifter er korrekt indberettet på grundlag af bogføringen, såfremt det er relevant⁶. Handlingen udføres for tre perioder eller for det færre antal perioder, som der er indberetningspligt for. Der foretages i den forbindelse ikke nogen efterprøvelse af bogføringens bonitet (jf. afsnit A65).

Yderligere gennemgangshandlinger, når revisor bliver opmærksom på, at årsregnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation

35. Hvis revisor bliver opmærksom på et eller flere forhold, der giver revisor grund til at mene, at årsregnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation, skal revisor udforme og udføre yderligere gennemgangshandlinger, der er tilstrækkelige til, at revisor kan (jf. afsnit A66-A70):
- a) konkludere, at forhold(ene) sandsynligvis ikke vil medføre, at årsregnskabet som helhed indeholder væsentlig fejlinformation, eller
 - b) fastslå, at forhold(ene) medfører, at årsregnskabet som helhed indeholder væsentlig fejlinformation.

Efterfølgende begivenheder

36. Hvis revisor bliver opmærksom på begivenheder, der indtræffer mellem balancedatoen og datoen på revisors erklæring, og som kræver regulering af eller oplysning i årsregnskabet, skal revisor anmode den daglige ledelse om at korrigere fejlinformationen.

Skriftlige udtalelser

37. Revisor skal anmode den daglige ledelse om en skriftlig udtalelse om, at den har opfyldt sit ansvar som beskrevet i de aftalte vilkår for opgaven. Den skriftlige udtalelse skal omfatte, at (jf. afsnit A71-A73):
- a) den daglige ledelse har opfyldt sit ansvar for udarbejdelsen af årsregnskabet i overensstemmelse med årsregnskabsloven, herunder dets retvisende billede, og har givet revisor al relevant information og adgang til information, som anført i vilkårene for opgaven
 - b) alle transaktioner er blevet registreret og afspejlet i årsregnskabet, og
 - c) det er den daglige ledelses opfattelse, at virkningen af ikke-korrigerede fejlinformationer, som revisor har fastslået under den udvidede gennemgang, både enkeltvis og sammenlagt er uvæsentlig for årsregnskabet som helhed. Den skriftlige udtalelse skal indeholde eller vedhæftes en oversigt over disse forhold.
38. Revisor skal endvidere anmode den daglige ledelse om skriftlige udtalelser om, at den daglige ledelse har informeret revisor om (jf. afsnit A72):
- a) identiteten af virksomhedens nærtstående parter og samtlige transaktioner med og relationer til nærtstående parter, som den daglige ledelse har kendskab til
 - b) betydelige fakta vedrørende besvigelser eller mistanker herom, som den daglige ledelse har kendskab til, og som kan have påvirket virksomheden
 - c) konstateret eller eventuel manglende overholdelse af love eller øvrig regulering, der påvirker virksomhedens årsregnskab
 - d) alle oplysninger, der er relevante for anvendelsen af forudsætningen om fortsat drift i årsregnskabet

- e) at alle begivenheder, der er indtruffet efter balancedatoen, og som, jf. årsregnskabsloven, kræves reguleret eller oplyst om, er reguleret eller oplyst
- f) væsentlige tilsagn, kontraktlige forpligtelser eller eventualforpligtelser, der har påvirket eller kan påvirke virksomhedens årsregnskab, herunder oplysninger herom, og
- g) væsentlige ikke-monetære transaktioner eller transaktioner uden vederlag, der er foretaget af virksomheden i den pågældende regnskabsperiode.

39. Hvis den daglige ledelse ikke afgiver en eller flere af de krævede skriftlige udtalelser, skal revisor (jf. afsnit A71):

- a) drøfte forholdet med den daglige ledelse og, hvor det er relevant, den øverste ledelse
- b) genoverveje den daglige ledelses integritet og vurdere den eventuelle indvirkning heraf på pålideligheden af udtalelser (mundtlige og skriftlige) og bevis generelt
- c) tage passende forholdsregler, herunder fastslå den mulige indvirkning på konklusionen i revisors erklæring i overensstemmelse med denne standard.

40. Revisor skal undlade at udtrykke en konklusion om årsregnskabet eller fratræde opgaven, hvis fratræden er mulig efter god revisorskik, hvis:

- a) revisor konkluderer, at der er tilstrækkelig tvivl om den daglige ledelses integritet i en grad, så afgivne skriftlige udtalelser ikke er pålidelige, eller
- b) den daglige ledelse ikke afgiver de krævede udtalelser efter afsnit 37.

Datoen på skriftlige udtalelser og den eller de periode(r), de omfatter

41. Datoen på de skriftlige udtalelser skal ligge så tæt som muligt på, men ikke efter datoen på revisors erklæring. De skriftlige udtalelser skal omfatte alle regnskabets bestanddele og perioder, der henvises til i revisors erklæring.

Vurdering af bevis opnået ved de udførte handlinger

42. Revisor skal vurdere, om der er opnået tilstrækkeligt og egnet bevis ved de udførte handlinger, og hvis dette ikke er tilfældet udføre andre handlinger, som revisor efter omstændighederne anser som nødvendige for at kunne udforme en konklusion om årsregnskabet (jf. afsnit A74).

43. Hvis revisor ikke er i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis til at udforme en konklusion, skal revisor drøfte disse begrænsningers indvirkning på omfanget af opgaven med den daglige ledelse og, hvor det er relevant, den øverste ledelse (jf. afsnit A75-A76).

Vurdering af indvirkningen på revisors erklæring

44. Revisor skal vurdere det bevis, der er opnået ved de udførte handlinger, for at fastslå indvirkningen på revisors erklæring (jf. afsnit A74).

Udformning af revisors konklusion om årsregnskabet

Overvejelse af årsregnskabsloven i relation til årsregnskabet

45. Når revisor udformer sin erklæring om årsregnskabet, skal revisor:

- a) vurdere, om årsregnskabet på passende vis henviser til eller beskriver relevante bestemmelser i årsregnskabsloven
- b) overveje med udgangspunkt i årsregnskabsloven og resultatet af de udførte handlinger, om:
 - i) den anvendte terminologi i årsregnskabet, herunder titlen på hver bestanddel af årsregnskabet, er passende

- ii) årsregnskabet indeholder fyldestgørende oplysninger om betydelig anvendt regnskabspraksis
- iii) den valgte og anvendte regnskabspraksis er konsistent med årsregnskabsloven og er passende
- iv) de regnskabsmæssige skøn, der er foretaget af den daglige ledelse, synes rimelige
- v) de oplysninger, der præsenteres i årsregnskabet, er relevante, pålidelige, sammenlignelige og forståelige, og
- vi) årsregnskabet giver fyldestgørende oplysninger, så de tiltænkte brugere kan forstå indvirkningen af væsentlige transaktioner og begivenheder på den information, der formidles i årsregnskabet (jf. afsnit A77-A78).

46. Revisor skal overveje:

- a) indvirkningen på årsregnskabet som helhed af ikke-korrigerede fejlinformationer, der er konstateret ved opgaven og ved det foregående års udvidede gennemgang af virksomhedens årsregnskab, og
- b) indvirkningen af kvalitative aspekter ved virksomhedens regnskabsprincipper, herunder tegn på mulig manglende neutralitet i den daglige ledelses vurderinger (jf. afsnit A79-A80).

47. Revisor skal desuden tage følgende med i sine overvejelser (jf. afsnit A78):

- a) om årsregnskabets samlede præsentation, struktur og indhold er i overensstemmelse med årsregnskabsloven, og
- b) om årsregnskabet, herunder de tilhørende noter, synes at gengive de underliggende transaktioner og begivenheder på en sådan måde, at årsregnskabet set som en helhed kan siges at give et retvisende billede i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

48. Revisor skal udforme sin erklæring om udvidet gennemgang efter denne standard i henhold til erklæringsbekendtgørelsens §§ 9-11.

Dokumentation

49. Udarbejdelsen af dokumentation for udvidet gennemgang tilvejebringer bevis for, at den udvidede gennemgang er udført i overensstemmelse med denne standard samt gældende krav ifølge dansk revisorlovgivning, og udgør en tilstrækkelig og egnet registrering af grundlaget for revisors erklæring. Revisor skal dokumentere følgende aspekter ved opgaven rettidigt på en måde, der gør det muligt for en erfaren revisor, der ikke før har været tilknyttet opgaven, og en kvalitetskontrollant, jf. revisorlovens § 34, at forstå (jf. afsnit A81-A82):

- a) arten, den tidsmæssige placering og omfanget af de handlinger, der er udført for at overholde denne standard samt gældende krav i dansk revisorlovgivning
- b) resultaterne, der er opnået ved disse handlinger, og revisors konklusioner udformet på grundlag af disse resultater, og
- c) de betydelige forhold, der er opstået i forbindelse med opgaven, revisors konklusioner herom og betydelige faglige vurderinger, der er foretaget for at komme frem til disse konklusioner.

50. Når revisor dokumenterer arten, den tidsmæssige placering og omfanget af de udførte handlinger, som kræves i denne standard, skal revisor registrere:

- a) hvem der har udført arbejdet, og den dato, hvor det blev afsluttet, og

b) hvem der gennemgik det udførte arbejde for at kvalitetssikre opgaven, samt datoen for og omfanget af denne gennemgang.

51. Revisor skal desuden dokumentere drøftelser med den daglige ledelse, den øverste ledelse og med andre, for så vidt det er relevant for udførelsen af udvidet gennemgang af betydelige forhold, der er opstået i forbindelse med opgaven, herunder arten af sådanne forhold.
52. Hvis revisor under opgaven identificerer oplysninger, der ikke er konsistente med revisors observationer vedrørende betydelige forhold, der påvirker årsregnskabet, skal revisor dokumentere, hvordan denne inkonsistens er behandlet.
53. Revisor skal samle dokumentationen i et opgavearkiv og afslutte den administrative proces med at samle det endelige opgavearkiv rettidigt⁷⁾ efter datoen på revisors erklæring. Opgavearkivet skal opbevares i 5 år fra tidspunktet for underskrivelse af den erklæring, materialet vedrører, jf. revisorloven § 23, stk.1.
54. Når der udføres udvidet gennemgang af et koncernregnskab⁸⁾ skal arbejds papirerne dokumentere den gennemgang, der er foretaget af arbejde, der er udført af andre revisorer jf. revisorloven § 23, stk. 2. Endvidere skal revisor i visse tilfælde opbevare et eksemplar af arbejds papirer for det udførte arbejde i dattervirksomheder jf. revisorloven § 23, stk. 3.

Vejledning og andet forklarende materiale

Omfanget af denne standard (jf. afsnit 1-2).

A1. Når revisor udfører udvidet gennemgang af et årsregnskab, er revisor pålagt at overholde kravene i revisorlovgivningen og kravene i denne standard.

A2. Udvidet gennemgang kan alene anvendes af virksomheder i regnskabsklasse B, herunder holdingvirksomheder, der, jf. årsregnskabsloven § 135, har mulighed for at vælge at få udført en udvidet gennemgang som alternativ til en revision udført i overensstemmelse med IAASBs internationale standarder om revision.

A3. Ved en udvidet gennemgang opnår revisor mindre grad af sikkerhed for, at årsregnskabet er uden væsentlig fejlinformation end ved udførelsen af en revision efter internationale standarder om revision. Dette skyldes især følgende forhold:

- revisor opnår ikke det samme kendskab til virksomheden og dens forhold, herunder interne kontroller, som ved en revision
- funktionaliteten af interne kontroller testes ikke, som det kan være tilfældet ved en revision, og
- udvidet gennemgang inkluderer ud over de supplerende handlinger (jf. afsnit 34) og kontrol af årsregnskab til bogføring (jf. afsnit 33) ikke detailtest⁹⁾ af transaktioner, balanceposter og oplysninger, medmindre revisor udfører andre handlinger (jf. afsnit A48).

Udvidet gennemgang af finansielle oplysninger for komponenter i forbindelse med en udvidet gennemgang af et koncernregnskab

A4. En koncernrevisor kan anmode om, at der udføres udvidet gennemgang af komponenternes regnskaber i overensstemmelse med denne standard.

Mål (jf. afsnit 5-6)

A5. Denne standard kræver, at revisor ikke udtrykker en konklusion om årsregnskabet, hvis revisor ikke er i stand til at udforme en konklusion om årsregnskabet på grund af manglende mulighed for at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis, og revisor konkluderer, at den mulige indvirkning på årsregnskabet af ikke-opdagede fejlinformationer kan være både væsentlig og gennemgribende.

A6. Situationen, hvor revisor ikke kan opnå tilstrækkeligt og egnet bevis ved en udvidet gennemgang (benævnt en begrænsning i omfang), kan opstå som følge af:

- a) omstændigheder, som er uden for virksomhedens kontrol
- b) omstændigheder, der relaterer sig til arten eller den tidsmæssige placering af revisors arbejde, eller
- c) begrænsninger, der er pålagt af den daglige ledelse eller den øverste ledelse i virksomheden.

Professionel skepsis og faglig vurdering

Professionel skepsis (jf. afsnit 9)

A7. Professionel skepsis er nødvendig for en kritisk vurdering af bevis ved en udvidet gennemgang. Dette omfatter at sætte spørgsmålstejn ved manglende konsistens og undersøge modstridende bevis samt at sætte spørgsmålstejn ved pålideligheden af svar på forespørgsler og anden information, der er opnået fra den daglige ledelse og den øverste ledelse. Endvidere omfatter professionel skepsis overvejelse af tilstrækkeligheden og egnetheden af det opnåede bevis i lyset af opgavens omstændigheder.

A8. Professionel skepsis indebærer eksempelvis at være opmærksom på:

- bevis, der ikke er konsistent med andet opnået bevis
- oplysninger, der rejser tvivl om pålideligheden af dokumenter og svar på forespørgsler, som skal benyttes som bevis
- forhold, der kan være tegn på mulige besvigelser
- andre omstændigheder, der antyder behov for yderligere handlinger.

A9. Det er nødvendigt at opretholde professionel skepsis under hele opgaven, hvis revisor skal mindske risikoen for at:

- overse usædvanlige omstændigheder
- overgeneralisere, når revisor drager konklusioner på grundlag af det opnåede bevis
- anvende uhensigtsmæssige forudsætninger ved fastlæggelse af arten, den tidsmæssige placering og omfanget af de handlinger, der udføres ved opgaven om udvidet gennemgang, samt ved vurdering af resultaterne heraf.

A10. Revisor kan ikke forventes at se bort fra tidligere erfaringer med den daglige og den øverste ledelses ærlighed og integritet. Ikke desto mindre vil en opfattelse af, at den daglige og den øverste ledelse er ærlige og har integritet, ikke fritage revisor for at skulle opretholde professionel skepsis eller tillade revisor at være tilfreds med bevis, som ikke er fyldestgørende for formålet med den udvidede gennemgang.

Faglig vurdering (jf. afsnit 10)

A11. Faglig vurdering er vigtig for en behørig udførelse af en opgave om udvidet gennemgang. Dette skyldes, at fortolkning af relevante etiske krav og kravene i denne standard samt behovet for at træffe beslutninger på et oplyst grundlag ved udførelsen af opgaven om udvidet gennemgang kræver anvendelse af relevant viden om og erfaring med fakta og omstændigheder ved opgaven. Faglig vurdering er i særdeleshed nødvendig ved:

- beslutninger om væsentlighed samt om arten, den tidsmæssige placering og omfanget af de handlinger, der anvendes for at opfylde kravene i denne standard og for at indsamle bevis
- vurdering af, om det bevis, der er opnået ved de udførte handlinger, mindsker opgaverisikoen til et niveau, der er acceptabelt efter opgavens omstændigheder
- overvejelse af den daglige ledelses vurderinger ved anvendelsen af årsregnskabsloven
- udformning af konklusionen om årsregnskabet på grundlag af det opnåede bevis, herunder overvejelse af rimeligheden af de skøn, den daglige ledelse har foretaget ved udarbejdelsen af årsregnskabet.

A12. Et særligt fremtrædende kendetegn ved den faglige vurdering, der forventes af revisor, er, at den foretages af en revisor, hvis uddannelse, viden og erfaring, herunder i brugen af kvalifikationer og teknikker i erklæringsopgaver med sikkerhed, har bidraget til udviklingen af de kompetencer, der er nødvendige for at foretage rimelige vurderinger. Konsultationer om vanskelige eller omtvistelige forhold under opgavens udførelse, både inden for opgaveteamet og mellem opgaveteamet og andre på et passende niveau inden eller uden for revisionsfirmaet, hjælper revisor til at foretage kvalificerede og rimelige vurderinger.

A13. Udøvelse af faglig vurdering i de enkelte opgaver sker på grundlag af de fakta og forhold, som revisor får kendskab til under hele opgavens forløb, herunder:

- viden indhentet fra opgaver, der er udført vedrørende virksomhedens regnskaber i tidligere perioder, hvor det er relevant
- revisors forståelse af virksomheden og dens omgivelser, herunder dens regnskabssystem, og af anvendelsen af årsregnskabsloven
- i hvor høj grad udarbejdelsen og aflæggelsen af årsregnskabet kræver den daglige ledelses vurdering.

A14. Faglig vurdering kan bedømmes ud fra, om vurderingen afspejler en kompetent anvendelse af principper for erklæringsopgaver med sikkerhed og for regnskabsudarbejdelse, samt om vurderingen er hensigtsmæssig og konsistent med de fakta og forhold, som revisor havde kendskab til frem til datoen på revisors erklæring.

A15. Der skal udøves faglig vurdering under hele opgaven. Desuden skal faglig vurdering dokumenteres på passende vis i overensstemmelse med kravene i denne standard. Faglige vurderinger må ikke benyttes til at retfærdiggøre beslutninger, der ikke understøttes af opgavens fakta og forhold eller det opnåede bevis på anden vis.

Kvalitetsstyring på opgaveniveau (jf. afsnit 11-12)

A16. Kvalifikationer og teknikker i erklæringsopgaver med sikkerhed omfatter:

- anvendelse af professionel skepsis og faglig vurdering ved planlægningen og udførelsen af en erklæringsopgave med sikkerhed, herunder ved opnåelse og vurdering af bevis

- forståelse af informationssystemer og interne kontrollers rolle og begrænsninger
- sammenkædning af overvejelser om væsentlighed og opgaverisici med arten, den tidsmæssige placering og omfanget af handlinger
- anvendelse af passende handlinger i relation til udvidet gennemgang, der kan omfatte andre typer af handlinger ud over forespørgsler og analytiske handlinger (såsom inspektion, efterregning, genudførelse, observation og bekræftelse)
- systematisk dokumentationspraksis
- anvendelse af færdigheder og praksis, der er relevant for udfærdigelse af erklæringer for erklæringsopgaver med sikkerhed.

A17. I relation til firmaets kvalitetsstyringssystem har opgaveteamet et ansvar for at implementere kvalitetsstyringsprocedurer, der er relevante for opgaven, og som giver revisionsfirmaet den information, der er relevant for at muliggøre funktionaliteten af den del af firmaets kvalitetsstyringssystem, der vedrører uafhængighed.

A18. Når revisor påtager sig ansvar for den overordnede kvalitet af hver enkelt opgave, understreger revisors tiltag og passende kommunikation til opgaveteamets øvrige medlemmer den kendsgerning, at kvalitet er afgørende for udførelsen af opgaven, og vigtigheden for kvaliteten af at:

- a) udføre arbejde, der overholder faglige standarder samt lovgivning og øvrig regulering
- b) overholde firmaets kvalitetsstyringspolitikker og -procedurer, hvor det er relevant
- c) afgive en erklæring på opgaven, som er passende efter omstændighederne
- d) opgaveteamet har mulighed for at gøre opmærksomt på forhold uden frygt for repressalier.

A19. Medmindre oplysninger fra revisionsfirmaet eller andre parter giver udtryk for andet, er opgaveteamet berettiget til at stole på firmaets kvalitetsstyringssystem. Opgaveteamet kan f.eks. stole på systemet i forhold til:

- medarbejderes kompetencer gennem deres ansættelse og formelle uddannelse
- uafhængighed gennem opsamling og kommunikation af relevante oplysninger om uafhængighed
- vedligeholdelse af klientforhold gennem systemet for accept og fortsættelse
- overholdelse af krav i lovgivningen og øvrig regulering gennem overvågningsprocessen.

Ved overvejelse af mangler, der er konstateret i firmaets kvalitetsstyringssystem, og som kan påvirke opgaven om udvidet gennemgang, kan revisor overveje de foranstaltninger, revisionsfirmaet har truffet for at afhjælpe sådanne mangler.

A20. En mangel i firmaets kvalitetsstyringssystem er ikke nødvendigvis et tegn på, at en udvidet gennemgang ikke er udført i overensstemmelse med faglige standarder og gældende lovgivning og øvrig regulering, eller at revisors erklæring ikke er passende.

Udpegning af opgaveteams (jf. afsnit 12(b))

A21. Når revisor overvejer, om opgaveteamet som helhed har de passende kompetencer og færdigheder, kan revisor overveje sådanne forhold som teamets:

- forståelse af og praktisk erfaring med opgaver om udvidet gennemgang af lignende art og kompleksitet gennem passende oplæring og deltagelse
- forståelse af faglige standarder samt gældende lovgivning og øvrig regulering
- tekniske ekspertise, herunder ekspertise i relevant informationsteknologi og på specialiserede områder inden for regnskab eller erklæringer med sikkerhed.

- kendskab til relevante brancher, hvor klienten har aktiviteter
- evne til at anvende faglige vurderinger
- forståelse af firmaets kvalitetskontrollpolitikker og -procedurer.

Accept og fortsættelse af klientforhold og opgaver om udvidet gennemgang (jf. afsnit 12(d)(i))

A22. ISQC 1¹⁰⁾ pålægger revisionsfirmaet at indhente de oplysninger, som efter omstændighederne anses for nødvendige før accept af en opgave for en ny klient, ved beslutning om at fortsætte en eksisterende opgave samt ved overvejelser om at acceptere en ny opgave for en eksisterende klient. Oplysninger, der hjælper revisor i beslutningen om, hvorvidt det er passende at acceptere eller fortsætte et klientforhold, kan omfatte oplysninger vedrørende:

- integriteten hos hovedejerne, nøglepersoner i ledelsen, samt
- betydelige forhold, der er opstået under den igangværende eller en tidligere erklæringsopgave med sikkerhed (revision, review eller udvidet gennemgang), og konsekvenserne heraf for fortsættelsen af klientforholdet.

A23. Hvis revisor har grund til at betvivle den daglige ledelses integritet i en sådan grad, at det sandsynligvis påvirker en behørig udførelse af opgaven om udvidet gennemgang, er det i henhold til god revisorskik ikke passende at acceptere opgaven.

Accept og fortsættelse af klientforhold og opgaver om udvidet gennemgang (jf. afsnit 13)

A24. Revisors overvejelser om fortsættelse af opgaven og relevante etiske krav, herunder om uafhængighed, finder sted under hele opgaveforløbet, når betingelser og ændrede omstændigheder indtræffer. Udførelsen af indledende handlinger om fortsættelse af opgaven og vurdering af revisorlovens regler om uafhængighed ved opgavens begyndelse danner grundlag for revisors beslutninger og handlinger før udførelsen af andre betydelige aktiviteter vedrørende opgaven.

Virksomheder, som er blevet pålagt revision

A25. Virksomheder, som skal lade årsregnskabet revidere efter årsregnskabsloven § 135, stk. 6, kan vælge at lade revisionen udføre efter denne standard.

Virksomheder, der er blevet pålagt revision efter årsregnskabslovens § 135 stk. 7, kan vælge at lade revisionen udføre efter denne standard, medmindre Erhvervsstyrelsen har truffet beslutning om, at virksomheden ikke kan anvende denne standard.

Holdingvirksomheder

A26. En virksomhed, der besidder kapitalandele i og udøver betydelig indflydelse over en eller flere af disse virksomheders driftsmæssige eller finansielle ledelse, kan kun anvende standarden, hvis virksomhederne tilsammen ikke overskrider størrelseskriterierne.

Størrelsesgrænserne opgøres efter principperne i årsregnskabslovens § 110. Balancesum, nettoomsætning og antal ansatte beregnes således som summen af balancesummerne, nettoomsætningerne og antal ansatte i virksomheden selv og alle de virksomheder, den besidder kapitalandele i og udøver betydelig indflydelse over.

Sammenlægningen sker fuldt ud uanset ejerandel, og der foretages kun udligning af værdien af kapitalandele i virksomhederne.

Aftale om opgavens vilkår

Aftalebrev eller anden form for skriftlig aftale (jf. afsnit 15)

A27. Det er i både ledelsens og revisors interesse, at revisor fremsender et aftalebrev, inden en udvidet gennemgang udføres, for at undgå misforståelser med hensyn til opgaven.

Aftalebrevets form og indhold

A28. Aftalebrevets form og indhold kan variere fra opgave til opgave. Ud over at indeholde de forhold, der kræves medtaget efter denne standard, kan der i et aftalebrev f.eks. henvises til:

- aftaler om andre revisors og eksperter involvering i opgaven om udvidet gennemgang
- aftaler med en fratrædende revisor, hvis der er tale om en førstegangsopgave
- det forhold, at en udvidet gennemgang ikke vil opfylde eventuelle krav om revision fremsat af tredjepart
- forventningen om, at den daglige ledelse vil give revisor skriftlige udtalelser
- den daglige ledelses accept af at underrette revisor om fakta, der kunne påvirke årsregnskabet, og som den daglige ledelse måtte blive opmærksom på i perioden efter datoen på revisors erklæring frem til datoen for offentliggørelsen af årsregnskabet
- en anmodning om, at den daglige ledelse bekræfter modtagelsen af aftalebrevet og erklærer sig enig i vilkårene for opgaven, som er angivet heri.

Udvidet gennemgang af komponenter i en koncern

A29. Koncernrevisor kan anmode om, at en revisor udfører en udvidet gennemgang af de finansielle oplysninger for en komponent i koncernen. Afhængigt af koncernrevisors instrukser kan en udvidet gennemgang af de finansielle oplysninger for en komponent udføres i overensstemmelse med denne standard. Koncernrevisor kan også specificere yderligere handlinger som supplement til det arbejde, der er udført i relation til den udvidede gennemgang, der udføres efter denne standard.

Tilbagevendende opgaver (jf. afsnit 16)

A30. Revisor kan beslutte ikke at sende et nyt aftalebrev eller anden skriftlig aftale for hver periode. Følgende faktorer kan dog tyde på, at det er passende at ajourføre vilkårene for opgaven om udvidet gennemgang eller at minde ledelsen om de gældende vilkår for opgaven:

- ethvert tegn på, at den daglige ledelse har misforstået opgavens mål og omfang
- enhver ændring i eller særlige vilkår for opgaven
- en nylig ændring i virksomhedens ledelse
- en betydelig ændring i virksomhedens ejerforhold
- en betydelig ændring i arten eller størrelsen af virksomhedens forretning
- en ændring af kravene i lovgivning eller øvrig regulering med betydning for virksomheden
- en ændring i årsregnskabsloven.

Accept af ændring af vilkårene for opgaven om udvidet gennemgang

Anmodning om at ændre vilkårene for den udvidede gennemgang (jf. afsnit 17)

A31. En anmodning fra virksomheden til revisor om at ændre vilkårene for en udvidet gennemgang kan f.eks. skyldes følgende forhold:

- en ændring i omstændighederne, som påvirker behovet for ydelsen, herunder en anmodning fra virksomhedens bankforbindelse om udførelse af revision
- en misforståelse af arten af en udvidet gennemgang, som oprindeligt blev efterspurgt.

A32. En ændring i omstændighederne, som påvirker virksomhedens behov, eller en misforståelse af arten af den oprindeligt efterspurgt ydelse kan anses som et rimeligt grundlag for at anmode om en ændring af vilkårene for opgaven om en udvidet gennemgang.

Kommunikation med den daglige ledelse og den øverste ledelse (jf. afsnit 19)

A33. Ved en udvidet gennemgang sker revisors kommunikation med den daglige ledelse og den øverste ledelse i form af:

- a) forespørgsler, som revisor stiller som led i udførelsen af handlingerne, og
- b) anden kommunikation i relation til en effektiv tovejskommunikation med henblik på at forstå de forhold, der opstår, og for at udvikle et konstruktivt samarbejde om opgaven.

A34. Den passende tidsmæssige placering af kommunikation varierer med opgavens omstændigheder. Relevante faktorer omfatter betydeligheden og arten af forholdet samt eventuelle foranstaltninger, der forventes at blive truffet af den daglige ledelse eller den øverste ledelse. Det kan f.eks. være passende at kommunikere så hurtigt som muligt om en betydelig vanskelighed, som revisor er stødt på under opgaven, hvis den daglige ledelse eller den øverste ledelse er i stand til at hjælpe revisor med at løse problemet.

Kommunikation af forhold vedrørende opgaven om den udvidede gennemgang

A35. Forhold, som ifølge denne standard kommunikerer til ledelsen, kan omfatte:

- revisors ansvar ved opgaven som indeholdt i aftalebrevet eller anden passende form for skriftlig aftale
- betydelige resultater af den udvidede gennemgang, f.eks.:
 - revisors syn på betydelige kvalitative aspekter ved virksomhedens regnskabsprincipper, herunder regnskabspraksis, regnskabsmæssige skøn og noteoplysninger
 - betydelige resultater af udførelsen af handlinger, herunder situationer, hvor revisor har overvejet at udføre yderligere handlinger, som er nødvendige efter denne standard. Revisor kan have brug for at få bekræftet, at den øverste ledelse har samme forståelse af de forhold og omstændigheder, der er relevante for specifikke transaktioner eller begivenheder
 - forhold, der opstår, og som kan føre til en modifikation til konklusionen
 - eventuelle betydelige vanskeligheder, som revisor er stødt på under opgaven, som eksempelvis manglende tilgængelighed af forventede oplysninger, uventet manglende mulighed for at opnå bevis, som revisor anser for nødvendigt for opgaven, eller begrænsninger, som den daglige ledelse har pålagt revisor. I nogle tilfælde kan sådanne vanskeligheder udgøre en begrænsning i omfang, som kan føre til modifikation til revisors konklusion eller til, at revisor under visse omstændigheder fratræder opgaven, hvis ikke den daglige ledelse eller den øverste ledelse håndterer vanskelighederne.

A36. I nogle virksomheder er det forskellige personer, der har ansvaret for den daglige og den øverste ledelse af virksomheden. I sådanne tilfælde kan den daglige ledelse have ansvar for at kommunikere de forhold til den øverste ledelse, som er af overordnet ledelsesmæssig interesse. Den daglige ledelses kommunikation med den øverste ledelse vedrørende forhold, som revisor skal give meddelelse om, fritager ikke revisor for også at kommunikere forholdene til den øverste ledelse. Den daglige ledelses kommunikation af disse forhold kan imidlertid påvirke formen, herunder om den skal foretages mundtligt eller skriftligt, eller den tidsmæssige placering af revisors kommunikation med den øverste ledelse.

Kommunikation med tredjepart

A37. I henhold til revisorloven § 22 påhviler der revisor en særlig rapporteringspligt, dersom revisor indser, at et eller flere medlemmer af virksomhedens ledelse begår eller har begået økonomiske forbrydelser i tilknytning til udførelsen af deres hverv, og revisor har en begrundet formodning om, at forbrydelsen vedrører væsentlige beløb eller i øvrigt er af grov karakter.

A38. Medmindre lov eller øvrig regulering stiller krav om udlevering til tredjepart af en kopi af revisors skriftlige kommunikation med den øverste ledelse, indhenter revisor samtykke fra den daglige ledelse eller den øverste ledelse, før udlevering finder sted.

Opgavens udførelse

Gennemgangshandlinger

Væsentlighed (jf. afsnit 20)

A39. Revisors overvejelser om væsentlighed foretages under hensyntagen til årsregnskabslovens krav og den generelle forklaring på begrebet væsentlighed, som er, at:

- fejlinformationer, herunder udeladelser, betragtes som væsentlige, hvis det med rimelighed kan forventes, at de enkeltvis eller tilsammen påvirker de økonomiske beslutninger, som brugere træffer på grundlag af årsregnskabet,
- vurderinger vedrørende væsentlighed foretages under de givne omstændigheder og påvirkes af størrelsen eller arten af en fejlinformation eller en kombination, og
- vurderinger vedrørende forhold, der er væsentlige for regnskabsbrugere, er baseret på overvejelser om de almindelige behov for finansielle oplysninger hos brugerne som en samlet gruppe. Der tages ikke hensyn til fejlinformationens mulige indvirkning på specifikke brugere, hvis behov kan variere meget.

A40. Revisors fastsættelse af væsentlighed er et spørgsmål om faglig vurdering og påvirkes af revisors opfattelse af behovene hos de tiltænkte brugere af årsregnskabet. I denne sammenhæng er det rimeligt, at revisor forudsætter, at brugere:

- har en rimelig viden om forretningsmæssige og økonomiske aktiviteter og regnskab samt vilje til at læse oplysningerne i årsregnskabet med rimelig omhu
- forstår, at årsregnskaber udarbejdes, præsenteres og er underlagt udvidet gennemgang ud fra niveauer af væsentlighed
- anerkender, at der er iboende usikkerheder ved målingen af de beløb, som er baseret på anvendelse af skøn, vurdering og overvejelse om fremtidige begivenheder, og
- træffer rimelige økonomiske beslutninger på grundlag af årsregnskabets oplysninger.

Den eventuelle indvirkning af fejlinformationer på specifikke brugere, hvis behov for oplysninger kan variere meget, overvejes således ikke ved en udvidet gennemgang, da et årsregnskab, der aflægges efter årsregnskabsloven, kan anvendes til et generelt formål.

A41. Revisors vurdering af, hvad der er væsentligt i forhold til årsregnskabet som helhed, er den samme, uanset den grad af sikkerhed, revisor opnår som grundlag for at udtrykke en konklusion om årsregnskabet.

Genovervejelse af væsentlighed (jf. afsnit 21)

A42. Under opgavens udførelse kan det være nødvendigt for revisor at genoverveje fastlæggelsen af væsentlighed for årsregnskabet som helhed som følge af:

- en ændring i omstændighederne, der er indtruffet under opgaven (f.eks. en beslutning om at afhænde en større del af virksomhedens aktiviteter)
- nye oplysninger eller en ændring i revisors forståelse af virksomheden og dens omgivelser som følge af udførelsen af handlinger i overensstemmelse med denne standard (hvis det f.eks. viser sig under opgaven, at det faktiske økonomiske resultat sandsynligvis vil afvige væsentligt fra det forventede resultat for perioden, som indledningsvist blev anvendt til at fastlægge væsentlighed for årsregnskabet som helhed).

Revisors forståelse (jf. afsnit 22-23)

A43. Revisor anvender faglig vurdering for at fastlægge omfanget af den forståelse af virksomheden og dens omgivelser, som er nødvendig for at kunne udføre en udvidet gennemgang af virksomhedens årsregnskab i overensstemmelse med denne standard. Revisors primære overvejelse er, om den opnåede forståelse er tilstrækkelig til at opfylde revisors mål med opgaven. Omfanget og dybden af den overordnede forståelse, som revisor opnår, er mindre end den forståelse, den daglige ledelse har.

A44. At opnå forståelse af virksomheden og dens omgivelser er en kontinuerlig, dynamisk proces, hvor der indsamles, opdateres og analyseres oplysninger under hele opgaven. Revisors forståelse opnås og anvendes iterativt under hele udførelsen af opgaven og opdateres, efterhånden som der sker ændringer i forhold og omstændigheder. De indledende handlinger vedrørende opgaveaccept og -fortsættelse, der foretages, når en opgave påbegyndes, er baseret på revisors indledende forståelse af virksomheden og omstændighederne ved opgaven. Hvis der er tale om fortsættelse af et klientforhold, omfatter revisors forståelse det kendskab, der er opnået ved opgaver, revisor tidligere har udført i relation til virksomhedens årsregnskab og andre finansielle oplysninger.

A45. Forståelsen udgør en referenceramme, inden for hvilken revisor planlægger og udfører opgaven samt foretager faglige vurderinger under hele opgaveforløbet. Forståelsen skal især være tilstrækkelig til, at revisor kan identificere områder i årsregnskabet, hvor der sandsynligvis kan opstå væsentlig fejlinformation, således at revisor på et oplyst grundlag kan udforme og udføre handlinger, der er rettet mod disse områder.

A46. Når revisor opnår forståelse af virksomheden og dens omgivelser og af årsregnskabsloven, kan revisor desuden overveje:

- om virksomheden er en komponent i en koncern eller en associeret virksomhed
- relevante bestemmelser i lov eller øvrig regulering, der almindeligvis anses for at have en direkte indvirkning på fastsættelsen af væsentlige beløb og oplysninger i årsregnskabet, såsom love og øvrig regulering vedrørende skat og pension
- modenheten af virksomhedens styrings- og ledelsesstruktur vedrørende daglig ledelse og tilsyn med virksomhedens bogføring og regnskabssystemer, der understøtter udarbejdelsen af årsregnskabet. Mindre virksomheder har ofte få ansatte, hvilket kan have indflydelse på, hvorledes den daglige ledelse udøver tilsyn. Eksempelvis kan der ikke altid etableres funktionsadskillelse. På trods heraf kan en ejerleder i en mindre ejerledet virksomhed muligvis udøve et mere effektivt tilsyn end i en større virksomhed. Dette tilsyn kan kompensere for de generelt mere begrænsede muligheder for funktionsadskillelse
- »tonen« på ledelsesplan og virksomhedens kontrolmiljø, hvormed virksomhedens risici vedrørende regnskabsaflæggelse og overholdelse af dens rapporteringsforpligtelser håndteres

- modenheten af og kompleksiteten i virksomhedens bogførings- og rapporteringssystemer samt tilknyttede kontroller, der vedligeholder virksomhedens bogføring og tilknyttede oplysninger
- virksomhedens procedurer for registrering, klassificering og opsummering af transaktioner, akkumulering af oplysninger, som skal medtages i årsregnskabet og tilknyttede oplysninger
- de typer af forhold, der i tidligere perioder krævede rettelser af virksomhedens årsregnskaber.

Udformning og udførelse af handlinger (jf. afsnit 24)

A47. Den planlagte art, tidsmæssige placering og omfanget af de handlinger, revisor anser som nødvendige for at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis som grundlag for en konklusion om årsregnskabet som helhed, påvirkes af kravene i denne standard.

A48. Kravene i denne standard vedrørende udformning og udførelse af forespørgsler og analytiske handlinger samt handlinger rettet mod specifikke forhold er udformet for at gøre det muligt for revisor at opfylde de mål, der er fastsat i denne standard. Omstændighederne ved opgaver om udvidet gennemgang kan være meget forskellige og derfor kan der være tilfælde, hvor revisor finder det effektivt eller økonomisk hensigtsmæssigt at udforme og udføre andre handlinger. Revisor kan eksempelvis vælge at gennemlæse en betydelig kontrakt, som revisor bliver opmærksom på i forbindelse med opnåelse af forståelse af virksomheden.

A49. Det forhold, at revisor kan finde det nødvendigt at udføre andre handlinger, ændrer ikke på revisors mål om at opnå begrænset sikkerhed og yderligere sikkerhed ved udførelse af supplerende handlinger i relation til årsregnskabet som helhed.

Betydelige eller usædvanlige transaktioner

A50. Revisor kan overveje at gennemgå bogføringen med henblik på at identificere betydelige eller usædvanlige transaktioner, som kræver særlig opmærksomhed under den udvidede gennemgang.

Forespørgsel (jf. afsnit 23-25)

A51. Udvidet gennemgang omfatter forespørgsel for at indhente oplysninger fra den daglige ledelse og de andre personer i virksomheden, som revisor finder passende efter opgavens omstændigheder. Revisor kan også udvide sine forespørgsler for at opnå ikke-finansielle oplysninger, hvis det er relevant. Vurdering af de svar, som den daglige ledelse har givet, er integreret i forespørgselsprocessen.

A52. Forespørgsler kan, afhængigt af opgavens omstændigheder, også omfatte forespørgsler vedrørende:

- tiltag på møder i ejerkredsen og i den øverste ledelse og udvalg, der hører herunder, samt eventuelle forhandlinger på andre møder, som påvirker oplysningerne i årsregnskabet
- kommunikation, som virksomheden har modtaget eller forventer at modtage fra regulerende myndigheder
- forhold, der opstår ved udførelse af andre handlinger. Når revisor stiller yderligere forespørgsler vedrørende konstateret inkonsistens, overvejer revisor rimeligheden og konsistensen af den daglige ledelses svar i lyset af de resultater, der er opnået gennem andre handlinger, og revisors kendskab til og forståelse af virksomheden og dens branche.

A53. Bevis, der er opnået gennem forespørgsel, er ofte den primære kilde til bevis for den daglige ledelses hensigt. Tilgængeligheden af oplysninger, der understøtter den daglige ledelses hensigt,

kan imidlertid være begrænset. Er det tilfældet, kan en forståelse af historikken for den daglige ledelses gennemførelse af udtrykte hensigter, den daglige ledelses udtrykte begrundelser for at vælge en bestemt fremgangsmåde og den daglige ledelses evne til at følge en bestemt fremgangsmåde give relevante oplysninger til at underbygge det bevis, der er opnået gennem forespørgsel. Udvisning af professionel skepsis ved vurdering af den daglige ledelses svar er vigtigt for, at revisor kan vurdere, om der er forhold, der kunne give revisor grund til at mene, at årsregnskabet indeholder væsentlig fejlinformation.

A54. Udførelsen af forespørgsler hjælper også revisor til at opnå eller opdatere sin forståelse af virksomheden og dens omgivelser, så revisor bliver i stand til at identificere områder i årsregnskabet, hvor der sandsynligvis kan opstå væsentlig fejlinformation.

Forespørgsel om virksomhedens evne til at fortsætte driften (jf. afsnit 25(f))

A55. Ofte har den daglige ledelse i små virksomheder ikke udarbejdet en vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften, men stoler i stedet på kendskab til forretningen og dens fremtidsudsigter. I disse tilfælde kan det være hensigtsmæssigt at drøfte de mellemlange og langsigtede fremtidsudsigter samt virksomhedens finansiering med den daglige ledelse, herunder overveje, om den daglige ledelses påstande er konsistente med revisors forståelse af virksomheden.

Analytiske handlinger (jf. afsnit 23-24, 26)

A56. Ved en udvidet gennemgang af et årsregnskab hjælper udførelsen af analytiske handlinger revisor med at:

- opnå eller opdatere sin forståelse af virksomheden og dens omgivelser, herunder at blive i stand til at identificere områder i årsregnskabet, hvor der sandsynligvis kan opstå væsentlig fejlinformation
- identificere inkonsistens eller afvigelser fra forventet udvikling, forventede værdier eller normer i årsregnskabet, såsom graden af sammenhæng mellem årsregnskab og nøgledata, herunder KPI (Key Performance Indicators)
- tilvejebringe understøttende bevis i relation til andre forespørgsler eller analytiske handlinger, der allerede er udført
- udføre yderligere handlinger, når revisor bliver opmærksom på forhold, der giver revisor grund til at mene, at årsregnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation. Et eksempel på en sådan yderligere handling er en sammenlignende analyse af månedsvise tal for omsætning og omkostninger på tværs af resultatenheder, filialer eller andre komponenter i virksomheden for at tilvejebringe bevis for de finansielle oplysninger, der er indeholdt i poster eller i oplysninger i årsregnskabet.

A57. Forskellige metoder kan anvendes til at udføre analytiske handlinger. Metoderne varierer fra simple sammenligninger til udførelse af komplekse analyser ved brug af statistiske metoder. Revisor kan f.eks. anvende analytiske handlinger til at vurdere de finansielle oplysninger, som årsregnskabet er baseret på, ved at analysere plausible sammenhænge mellem finansielle oplysninger og ikke-finansielle oplysninger, samt til at vurdere resultater for konsistens med forventede værdier med henblik på at identificere sammenhænge og enkeltposter, der synes usædvanlige, eller som afviger fra den forventede udvikling eller værdi. Revisor vil sammenligne registrerede beløb eller nøgletal, der er beregnet på grundlag af registrerede beløb, med de forventninger, som revisor har opstillet ud fra de oplysninger, der er indhentet fra relevante kilder. Som eksempler på kilder til

information, som revisor afhængigt af opgavens omstændigheder ofte opstiller sine forventninger ud fra, kan nævnes:

- finansielle oplysninger for en eller flere tidligere, sammenlignelig(e) periode(r) under hensyntagen til kendte ændringer
- oplysninger om forventede resultater af drift og finansielle aktiviteter ifølge eksempelvis budgetter eller fremskrivninger, herunder ved ekstrapolation af delårs- eller årlige data
- sammenhænge mellem elementer i periodens finansielle oplysninger
- oplysninger vedrørende den branche, som virksomheden opererer i, såsom oplysninger om bruttoavance, eller sammenligning af virksomhedens omsætningshastighed for tilgodehavender med gennemsnit for branchen eller med andre virksomheder af lignende størrelse inden for samme branche
- sammenhæng mellem finansielle oplysninger og relevante, ikke-finansielle oplysninger, såsom lønninger i forhold til antal ansatte.

A58. Revisors overvejelse af, om de oplysninger, der bruges ved analytiske handlinger, er tilfredsstillende i relation til formålet med disse handlinger, er baseret på revisors forståelse af virksomheden og dens omgivelser og under indflydelse af arten af og kilden til oplysningerne samt de omstændigheder, oplysningerne er indhentet under. Følgende overvejelser kan være relevante:

- kilde til de tilgængelige oplysninger. Eksempelvis kan oplysninger være mere pålidelige, når de indhentes fra uafhængige kilder uden for virksomheden
- sammenlignelighed af de tilgængelige oplysninger. Eksempelvis kan det være nødvendigt at supplere eller justere generelle branchedata for at gøre dem sammenlignelige med dataene for en virksomhed, der producerer og sælger specialprodukter
- art og relevans af de tilgængelige oplysninger, eksempelvis om virksomhedens budgetter er udarbejdet som forventede resultater fremfor som mål, der skal nås, og
- kendskabet og ekspertisen ved udarbejdelsen af oplysningerne samt de tilknyttede kontroller, der er udformet for at sikre oplysningernes fuldstændighed, nøjagtighed og gyldighed. Sådanne kontroller kan f.eks. omfatte kontrol med udarbejdelse, gennemgang og vedligeholdelse af budgetoplysninger.

Handlinger rettet mod specifikke forhold

Besvigelser og manglende overholdelse af love eller øvrig regulering (jf. afsnit 29(d))

A59. Hvis revisor har konstateret eller har mistanke om besvigelser eller ulovlige handlinger, skal revisor ifølge denne standard fastslå, om der er pligt til at indberette forekomsten eller mistanken til en part uden for virksomheden herunder Statsadvokaten for særlig Økonomisk Kriminalitet (SØK), jf. § 22 i revisorloven.

Begivenheder eller betingelser, der kan skabe tvivl om anvendelse af forudsætningen om fortsat drift i årsregnskabet (jf. afsnit 31)

A60. Nedenstående liste over forhold er eksempler på begivenheder eller betingelser, der enkeltvis eller tilsammen kan rejse betydelig tvivl om forudsætningen om fortsat drift. Listen er ikke udtømmende, og selv om et eller flere af de nævnte forhold foreligger, betyder det ikke altid, at der er tvivl om, hvorvidt virksomheden kan fortsætte driften.

Økonomiske forhold

- negativ egenkapital eller negativ arbejdskapital

- lån med faste vilkår, der nærmer sig forfald uden realistisk udsigt til fornyelse eller indfrielse, eller usædvanligt stor afhængighed af kortfristede lån til finansiering af anlægsaktiver
- indikationer på tilbagekaldelse af finansiel støtte fra kreditorer
- negative pengestrømme fra driften ifølge historiske eller fremadrettede finansielle opgørelser
- ugunstige økonomiske nøgletal
- betydelige driftstab eller betydelig forringelse af værdien af aktiver, der genererer pengestrømme
- restancer eller ophør med at betale udbytte
- manglende evne til at betale kreditorer ved forfald
- manglende evne til at overholde betingelserne i låneaftaler
- ændring fra kredit til betaling pr. efterkrav hos leverandører
- manglende evne til at opnå finansiering af afgørende ny produktudvikling eller andre vigtige investeringer.

Driftsforhold

- den daglige ledelse påtænker at likvidere virksomheden eller indstille driften
- tab af nøglepersoner i den daglige ledelse uden genansættelse
- tab af et større marked, nøglekunde(r), franchise, licens eller hovedleverandør(er)
- arbejdskonflikter
- knaphed på vigtige varer
- fremkomst af en ny yderst succesfuld konkurrent.

Andre forhold

- manglende overholdelse af kapitalkrav eller andre lovkrav
- verserende retssager eller regulatoriske sager mod virksomheden, der kan resultere i krav, som virksomheden sandsynligvis ikke kan honorere, hvis de falder ud til modpartens fordel
- ændringer i lov, øvrig regulering eller administrativ praksis, der forventes at påvirke virksomheden negativt
- katastrofer, der, når de indtræffer, ikke er forsikrede eller er underforsikrede.

Betydningen af sådanne begivenheder eller forhold kan ofte kompenseres af andre faktorer. Eksempelvis kan indvirkningen af en virksomheds manglende evne til at foretage normal gældsafvikling opvejes af den daglige ledelses planer om at sikre tilstrækkelige pengestrømme fra alternative kilder såsom ved salg af aktiver, ændring af ydelsesprofil på lån eller tilførsel af yderligere kapital. På tilsvarende vis kan tab af en hovedleverandør muligvis opvejes af en passende alternativ leveringskilde.

Afstemning af årsregnskabet til den underliggende bogføring (jf. afsnit 33)

A61. Revisor opnår normalt bevis for, at årsregnskabet stemmer med eller kan afstemmes til den underliggende bogføring, ved at spore årsregnskabets beløb og saldi til relevant bogføring såsom til finansbogholderiet eller til en opsummerende registrering eller opgørelse, der viser overensstemmelsen eller afstemningen mellem årsregnskabets beløb og den underliggende bogføring (såsom en råbalance).

Udførelse af supplerende handlinger (jf. afsnit 34)

A62. Udskrifter fra tingbog, personbog og bilbog indhentes af revisor¹¹⁾.

Udskrift fra personbog skal altid indhentes med henblik på at indhente information om, hvorvidt virksomheden har virksomhedspant eller pant i andet løsøre.

Udskrift fra tingbog, herunder andelsboligbog, og bilbog indhentes for virksomheder, der ifølge årsregnskabet har aktiver, der omfattes af tinglysningsloven.

Revisor kontrollerer, at indhentede informationer er afspejlet i årsregnskabet i overensstemmelse med bestemmelserne i årsregnskabsloven, herunder eksempelvis om:

- virksomheden har ejerskab til aktiver, eller
- aktiverne er stillet til sikkerhed.

A63. Engagementsbekræftelser indhentes ved brug af den mellem FSR - danske revisorer og Finansrådet udarbejdede standardforespørgsel til pengeinstitutter eller tilsvarende udenlandsk forespørgsel.

Engagementsforespørgsler sendes af revisor direkte til de pengeinstitutter, hvor der ifølge årsregnskabet er registreret et mellemværende¹²⁾.

Revisor kontrollerer, at de indhentede informationer er afspejlet i årsregnskabet i overensstemmelse med bestemmelserne i årsregnskabsloven, herunder eksempelvis:

- tilstedeværelse af virksomhedens indeståender og værdipapirer, herunder sikkerhedsstillelse i disse
- fuldstændighed af forpligtelser over for pengeinstitutter, herunder kontraktlige forpligtelser, garantier og kautioner.

A64. Hvis revisor i forbindelse med udførelsen af den udvidede gennemgang får kendskab til, at virksomheden i det forløbne år har gjort brug af advokat eller er involveret i tvister, søgsmål, retssager eller lignende forhold, som kan have en væsentlig indvirkning på årsregnskabet, skal revisor:

- fremsende forespørgsler til eventuel(le) advokat(er), der er involveret i de pågældende forhold med henblik på at indhente information herom, herunder information om de sandsynlige udfald heraf, og de hermed forbundne omkostninger for virksomheden
- kontrollere, at indhentede informationer er afspejlet i årsregnskabet i overensstemmelse med bestemmelserne i årsregnskabsloven, herunder eksempelvis fuldstændigheden af aktiver, forpligtelser og eventualforpligtelser.

A65. Virksomhedens indberetninger til SKAT af A-skat, AM-bidrag, lønsumsafgift og merværdiafgift afstemmes til bogføringen for tre perioder eller det færre antal perioder, som der er indberetningspligt for i det pågældende regnskabsår. Det kontrolleres, at indberetninger for de pågældende tre perioder er foretaget rettidigt og korrekt på grundlag af bogføringen.

Hvor dette ikke er tilfældet, skal revisor ud over en eventuel påvirkning på årsregnskabet tage stilling til, om forholdet kan medføre ledelsesansvar.

Yderligere gennemgangshandlinger, når revisor bliver opmærksom på, at årsregnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation (jf. afsnit 35)

A66. Ifølge denne standard skal der udføres yderligere handlinger, hvis revisor bliver opmærksom på et forhold, der giver revisor grund til at mene, at årsregnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation.

A67. Revisors reaktion ved udførelsen af yderligere handlinger i relation til en post, som revisor har grund til at mene kan være væsentligt fejlbehæftet i årsregnskabet, vil variere med omstændighederne og et spørgsmål for revisors faglige vurdering.

A68. Revisors vurdering af arten, den tidsmæssige placering og omfanget af de yderligere handlinger, der er nødvendige for at opnå bevis for enten at konkludere, at der sandsynligvis ikke er en væsentlig fejlinformation, eller fastslå, at der er tale om væsentlig fejlinformation, styres af:

- oplysninger opnået ved revisors vurdering af resultaterne af de allerede udførte handlinger
- revisors opdaterede forståelse af virksomheden og dens omgivelser, som er opnået under opgaveforløbet, og
- revisors syn på, hvor sandsynliggørende bevis der er nødvendigt for at adressere det forhold, som giver revisor grund til at mene, at årsregnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation.

A69. Yderligere handlinger fokuserer på at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis, der gør revisor i stand til at udforme en konklusion om de forhold, revisor mener, kan resultere i, at årsregnskabet indeholder væsentlig fejlinformation. Handlingerne kan være:

- yderligere forespørgsler eller analytiske handlinger, der f.eks. udføres mere detaljeret eller fokuseres på de pågældende poster (dvs. beløb eller oplysninger i årsregnskabet vedrørende de pågældende saldi eller transaktioner), eller
- andre typer af handlinger som f.eks. substansbaserede detailtest eller eksterne bekræftelser.

A70. Følgende er et eksempel på revisors vurdering af behovet for at udføre yderligere handlinger og revisors reaktion, når revisor mener, at det er nødvendigt at udføre yderligere handlinger:

- Ved udførelsen af forespørgsler og analytiske handlinger ved den udvidede gennemgang viser revisors analyse af tilgodehavender et væsentligt overforfaldent beløb på tilgodehavender, hvor der ikke er foretaget reservation til imødegåelse af tab
- dette giver revisor grund til at mene, at tilgodehavenderne i årsregnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation. Revisor forespørger herefter den daglige ledelse, om der er uerholdelige beløb, som det er nødvendigt at vise som værdiforringede
- afhængigt af den daglige ledelses svar kan revisors vurdering heraf:
 - a) gøre det muligt for revisor at konkludere, at tilgodehavenderne sandsynligvis ikke er væsentligt fejlbehæftede. I så fald er yderligere handlinger ikke påkrævet
 - b) gøre det muligt for revisor at fastslå, at forholdet betyder, at årsregnskabet indeholder væsentlig fejlinformation. Yderligere handlinger er ikke påkrævet, og revisor vil udforme en konklusion om, at årsregnskabet som helhed indeholder væsentlig fejlinformation
 - c) betyde, at revisor fortsat mener, at tilgodehavenderne sandsynligvis er væsentligt fejlbehæftede, uden revisor har opnået tilstrækkeligt og egnet bevis til at fastslå, at årsregnskabet rent faktisk er fejlbehæftet. I denne situation skal revisor udføre yderligere handlinger ved f.eks. at anmode den daglige ledelse om en analyse af de beløb, der er modtaget vedrørende de pågældende tilgodehavender efter balancedagen, med henblik på at identificere tilgodehavender, der ikke kan inddrives. Vurderingen af resultaterne af sådanne yderligere handlinger kan sætte revisor i stand til at nå frem til (a) eller (b) som beskrevet ovenfor. Hvis dette ikke er tilfældet, skal revisor:
 - i) fortsætte udførelsen af yderligere handlinger, indtil revisor når frem til enten (a) eller (b) som beskrevet ovenfor, eller
 - ii) hvis revisor ikke er i stand til enten at konkludere, at forholdet sandsynligvis ikke betyder, at årsregnskabet som helhed indeholder væsentlig fejlinformation, eller at fastslå, at forholdet betyder, at årsregnskabet som helhed indeholder væsentlig fejlinformation, er der tale om en begrænsning i omfang, og revisor er ikke i stand til at udforme en konklusion uden modifikationer om årsregnskabet.

Skriftlige udtalelser (jf. afsnit 37-41)

A71. Skriftlige udtalelser er en vigtig kilde til bevis i en udvidet gennemgang. Hvis den daglige ledelse ændrer eller ikke afgiver de skriftlige udtalelser, der er anmodet om, kan dette advare revisor om, at der kan foreligge en eller flere betydelige problemstillinger. Hertil kan en anmodning om skriftlige og ikke mundtlige udtalelser ofte bevirke, at den daglige ledelse overvejer sådanne forhold mere indgående, hvorved kvaliteten af udtalelserne forøges.

A72. Ud over de krævede skriftlige udtalelser efter denne standard kan revisor anse det nødvendigt at anmode om yderligere skriftlige udtalelser om årsregnskabet. Disse kan anses for nødvendige for eksempelvis at fuldstændiggøre revisors bevis for visse poster eller oplysninger i årsregnskabet, når revisor anser sådanne udtalelser for at være vigtige for udformningen af en konklusion om årsregnskabet med eller uden modifikationer.

A73. I nogle tilfælde kan den daglige ledelse anvende et indskrænkende ordvalg i de skriftlige udtalelser om, at udtalelserne er afgivet efter den daglige ledelses bedste viden og overbevisning. Det er rimeligt, at revisor accepterer en sådan formulering, hvis revisor har sikret sig, at udtalelserne er afgivet af personer med passende ansvar og viden om de forhold, der er indeholdt i udtalelserne.

Vurdering af bevis opnået ved de udførte handlinger (jf. afsnit 42-44)

A74. I nogle situationer har revisor muligvis ikke opnået det bevis, som revisor havde forventet ved udformningen af primært forespørgsler og analytiske handlinger samt handlinger rettet mod specifikke omstændigheder. I disse tilfælde overvejer revisor, om det bevis, der er opnået ved de udførte handlinger, er tilstrækkeligt og egnet til, at revisor kan udforme en konklusion om årsregnskabet. Revisor kan:

- udvide omfanget af det udførte arbejde, eller
- udføre andre handlinger, som revisor anser som nødvendige efter omstændighederne.

Hvis ingen af disse tiltag er praktisk mulige efter omstændighederne, er revisor ikke i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis til at udforme en konklusion og skal som krævet i denne standard fastslå indvirkningen heraf på revisors erklæring eller på revisors evne til at fuldføre opgaven, når eksempelvis et medlem af den daglige ledelse ikke står til rådighed under den udvidede gennemgang for besvarelse af revisors forespørgsler om betydelige forhold. Denne situation kan opstå, selv om revisor ikke er blevet opmærksom på forhold, der giver revisor grund til at mene, at årsregnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation som beskrevet i afsnit 35.

Begrænsning i omfang

A75. Manglende mulighed for at udføre en specifik handling er ikke en begrænsning i omfang, hvis revisor er i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis ved at udføre andre handlinger.

A76. Begrænsninger i omfanget af den udvidede gennemgang, der pålægges af den daglige ledelse, kan have andre konsekvenser for opgaven som f.eks. for revisors overvejelse af områder, hvor årsregnskabet sandsynligvis indeholder væsentlig fejlinformation, samt for fortsættelse af opgaven.

Udformning af revisors konklusion om årsregnskabet

Oplysning om indvirkninger af væsentlige transaktioner og begivenheder på de oplysninger, der formidles i årsregnskabet (jf. afsnit 45(b)(vi), 47)

A77. Ifølge denne standard skal revisor vurdere, om årsregnskabet indeholder oplysninger, der er tilstrækkelige til, at de tiltænkte brugere kan forstå indvirkningen af væsentlige transaktioner og begivenheder på virksomhedens finansielle stilling, resultat og pengestrømme.

A78. Årsregnskabsloven er en begrebsramme for aflæggelse af et årsregnskab, der giver et retvisende billede. Det kan derfor være nødvendigt for den daglige ledelse at medtage flere oplysninger i årsregnskabet end de, der specifikt stilles krav om i årsregnskabsloven, eller i yderst sjældne tilfælde fravige et krav for at sikre, at årsregnskabet giver et retvisende billede.

Kvalitative aspekter af virksomhedens regnskabsprincipper (jf. afsnit 46(b))

A79. Når revisor overvejer de kvalitative aspekter ved virksomhedens regnskabsprincipper, kan revisor blive opmærksom på manglende neutralitet i den daglige ledelses vurderinger. Revisor kan konkludere, at den samlede indvirkning af manglende neutralitet sammen med indvirkningen af åbenbar, ikke-korrigeret fejlinformation gør, at årsregnskabet som helhed indeholder væsentlig fejlinformation. Tegn på manglende neutralitet, der kan påvirke revisors vurdering af, om årsregnskabet som helhed kan indeholde væsentlig fejlinformation, kan omfatte følgende:

- selektiv korrektion af åbenbare fejlinformationer, som den daglige ledelse er gjort opmærksom på under den udvidede gennemgang (f.eks. korrektion af fejlinformationer, der resulterer i en forøgelse af det rapporterede overskud, men ikke korrektion af fejlinformationer, der resulterer i et fald i den rapporterede indtjening)
- mulig manglende neutralitet hos den daglige ledelse ved udøvelsen af regnskabsmæssige skøn.

A80. Tegn på mulig manglende neutralitet hos den daglige ledelse betyder ikke nødvendigvis, at der er fejlinformationer, når formålet er at drage konklusioner om rimeligheden af de enkelte regnskabsmæssige skøn. Tegn på manglende neutralitet kan imidlertid påvirke revisors overvejelse af, om årsregnskabet som helhed kan indeholde væsentlig fejlinformation.

Dokumentation (jf. afsnit 49-54)

A81. Det følger af revisorloven § 23 at revisor og revisionsvirksomheden ved udførelsen af en opgave om udvidet gennemgang skal udarbejde arbejdspapirer, der dokumenterer grundlaget for den afgivne erklæring.

Rettidighed af opgavedokumentation

A82. ISQC 1 kræver endvidere, at revisionsfirmaet opstiller tidsgrænser, som afspejler behovet for at afslutte samlingen af opgavearkivet rettidigt.

Eksempel på revisors erklæring om udvidet gennemgang

Den uafhængige revisors erklæring

Til kapitalejerne i selskab B

Erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskabet

Vi har udført udvidet gennemgang af årsregnskabet for selskab B for regnskabsåret 201x. Årsregnskabet, der omfatter [anvendt regnskabspraksis, resultatopgørelse, balance, egenkapitalopgørelse og noter] udarbejdes efter årsregnskabsloven.

Revisors ansvar

Vores ansvar er at udtrykke en konklusion om regnskabet. Vi har udført vores udvidede gennemgang i overensstemmelse med Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder.

Dette kræver, at vi overholder revisorlovens regler, samt planlægger og udfører handlinger med henblik på at opnå begrænset sikkerhed for vores konklusion om årsregnskabet og derudover udfører specifikt krævede supplerende handlinger med henblik på at opnå yderligere sikkerhed for vores konklusion.

En udvidet gennemgang omfatter handlinger, der primært består af forespørgsler til ledelsen og hvor det er hensigtsmæssigt andre i virksomheden, analytiske handlinger og de specifikt krævede supplerende handlinger samt vurdering af det opnåede bevis.

Omfanget af handlinger, der udføres ved en udvidet gennemgang, er mindre end ved en revision, og vi udtrykker derfor ingen revisionskonklusion om årsregnskabet.

Konklusion

Baseret på det udførte arbejde er det vores opfattelse, at årsregnskabet giver et retvisende billede af selskabets aktiver og passiver og finansielle stilling pr. 31. december 201x samt af resultatet af selskabets aktiviteter for regnskabsåret 201x i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Udtalelse om ledelsesberetningen (hvis relevant)

[Dato på revisors erklæring]

[Revisionsvirksomhedens navn]

[Revisors underskrift]

[Revisors navn og titel]

NOTER

- ¹⁾ De gennemhandlinger, der skal udføres, svarer til de reviewhandlinger, der skal udføres efter ISRE 2400.
- ²⁾ Ved begrænset sikkerhed forstås den sikkerhed, der opnås ved udførelse af et review efter ISRE 2400 (ajourført).
- ³⁾ Ved forespørgsel forstås indhentelse af informationer fra vidende personer i eller uden for virksomheden.
- ⁴⁾ Ved analytiske handlinger forstås vurdering af finansielle oplysninger gennem analyse af forventelige sammenhænge mellem både finansielle og ikke-finansielle oplysninger. Analytiske handlinger omfatter også en nødvendig undersøgelse af konstaterede udsving eller sammenhænge, der ikke er konsistente med anden relevant information, eller som beløbsmæssigt afviger betydeligt fra forventede værdier.
- ⁵⁾ Andre handlinger kan eksempelvis omfatte gennemlæsning af dokumenter (jf. afsnit A48) eller andre detailtest (jf. afsnit A69)
- ⁶⁾ Supplerende handlinger er relevante, når de forhold, som handlingen vedrører, foreligger i den konkrete situation.
- ⁷⁾ En passende tidsfrist til afslutning af det endelige opgavearkiv vil normalt ikke være mere end 60 dage efter datoen for revisors erklæring.
- ⁸⁾ Modervirksomheder kan, jf. ÅRL § 113, frivilligt vælge at udarbejde et koncernregnskab.
- ⁹⁾ Detailtest kan være i form af inspektioner, observationer, eksterne bekræftelser, efterregning og genudførelse eksempelvis beholdningseftersyn, saldobekræftelse.
- ¹⁰⁾ International standard om kvalitetsstyring i firmaer, som udfører revision og review af regnskaber, andre erklæringsopgaver
- ¹¹⁾ Kan eksempelvis indhentes via www.tinglysning.dk.
- ¹²⁾ Omfatter også mellemværender, der på balancedagen udviser DKK 0, medmindre kontoen kan dokumenteres lukket.