

Revisors skriftlige erklæringer

*Kim Füchsel
Martin Lunden
Ole Tjørnelund Thomsen
Lars Engelund*

4. udgave

Kim Fücksel, Martin Lunden, Ole Tjørnelund Thomsen og Lars Engelund
Revisors skriftlige erklæringer

4. udgave/1. oplag

© Karnov Group Denmark A/S, København 2015

ISBN 978-87-619-3703-2

Omslag: Axel Surland, Ljungbyhed

Sats og tryk: AKAPRINT a/s, Aarhus

Mekanisk, fotografisk eller anden gengivelse
af denne bog eller dele af den er ikke tilladt
ifølge gældende dansk lov om ophavsret.
Alle rettigheder forbeholdes.

Indholdsfortegnelse

Forord	5
Oversigt over benyttede forkortelser	15
DEL I. Oversigt over regelsættet om erklæringer	
1. Revisors skriftlige erklæringer – en oversigt	19
1.1. Rapporter samt erklæringer, der udelukkende er til hvervgiverens eget brug	20
1.1.1. Sondring mellem erklæring og rapport	21
1.1.2. Vurdering af, om erklæringen udelukkende er til hvervgiverens eget brug	22
1.2. Erklæringer	23
2. Lovgrundlaget for revisors skriftlige erklæringer	26
2.1. Revisorloven	26
2.2. Erklæringsbekendtgørelsen	27
2.3. De internationale standarder	30
2.4. Ethiske regler	35
2.5. Særlige forhold	36
2.5.1. Definitioner	36
2.5.1.1. Definition af modtagere	36
2.5.1.2. Definition af hvervgiver	37
2.5.1.3. Betydning af revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant	37
2.5.2. Underskriftsforhold	38
2.5.2.1. Revision af lovpligtige regnskaber	38
2.5.2.2. Andre erklæringer med eller uden sikkerhed ..	39
2.5.2.3. Øvrige forhold	39
2.5.3. Underskrivelse af en fortrykt blanket	40
2.5.4. Afgivelse af erklæringer til brug i udlandet	40
2.5.4.1. Afgivelse af erklæringer på andet sprog end dansk	40
2.5.4.2. Afgivelse af erklæringer på baggrund af ikke-danske standarder	41
2.5.4.3. Afgivelse af erklæring til brug i udlandet sammen med udenlandsk revisor	41
2.5.5. Særlige forhold ved afgivelse af erklæringer i Danmark ..	42
2.5.5.1. Afgivelse af erklæringer i Danmark på baggrund af ikke-implementerede standarder ..	42
2.5.5.2. Afgivelse af erklæring i Danmark sammen med udenlandsk revisor	42
2.5.6. Erklæringer med flere formål	42
3. Erklæringer med sikkerhed	44

Indholdsfortegnelse

3.1. Begrebsrammen om erklæringer med sikkerhed	44
3.1.1. Definition af og målet med en erklæringsopgave med sikkerhed	45
3.1.1.1. Udsagnsbaserede eller direkte opgaver	46
3.1.1.2. Grad af sikkerhed	47
3.1.2. Begrebsrammens rækkevidde	48
3.1.3. Erklæringsopgaver uden sikkerhed	51
3.1.4. Opgaveaccept	51
3.1.5. Elementer i en erklæringsopgave	52
3.1.5.1. Trepartsforhold	52
3.1.5.2. Erklæringsemnet	56
3.1.5.3. Egnede kriterier	57
3.1.5.4. Tilstrækkeligt og egnet bevis	60
3.1.5.5. Erklæringsafgivelse	65
3.1.6. Uretmæssig anvendelse af revisors navn	67
3.1.7. Ny international begrebsramme for erklæringsopgaver med sikkerhed	67
3.2. Revisionspåtegning på regnskaber (ISA 700, 705 og 706)	67
3.2.1. Ureviderede oplysninger indeholdt i regnskabet	68
3.2.2. Indhold af revisionspåtegningen på regnskaber	70
3.2.2.1. Overskrift og adressat	72
3.2.2.2. Identifikation/indledningsafsnit	72
3.2.2.3. Ledelsens ansvar for regnskabet	74
3.2.2.4. Revisors ansvar og den udførte revision	75
3.2.2.5. Forbehold	76
3.2.2.6. Konklusion	87
3.2.2.7. Supplerende oplysninger	92
3.2.2.8. Erklæring om andre krav i henhold til love eller øvrig regulering	105
3.2.2.9. Udtalelse om ledelsesberetningen	106
3.2.2.10. Datering og underskrift	107
3.2.3. Revisionspåtegninger på regnskabsudkast	108
3.3. Revisionspåtegning i forbindelse med særlige områder (ISA 800, 805 og 810)	109
3.3.1. Revision af fuldstændige regnskaber udarbejdet i overensstemmelse med begrebsrammer med særligt formål (ISA 800)	109
3.3.1.1. Indhold af erklæringen	110
3.3.2. Revision efter ISA 805	111
3.3.2.1. Indhold af erklæringen	112
3.3.3. Revision efter ISA 810	113
3.3.3.1. Indhold af erklæringen	114
3.4. Erklæring om udvidet gennemgang af regnskaber	115
3.4.1. Indhold af erklæringen om udvidet gennemgang	116
3.4.1.1. Overskrift og adressat	118
3.4.1.2. Erklæringens indledningsafsnit/identifikation	118
3.4.1.3. Omtale af ledelsens ansvar for regnskabet	118
3.4.1.4. Revisors ansvar	119

3.4.1.5.	Eventuelle forbehold	122
3.4.1.6.	Konklusion	122
3.4.1.7.	Eventuelle supplerende oplysninger	123
3.4.1.8.	Udtalelse om ledelsesberetningen	125
3.4.1.9.	Andre erklæringsforpligtelser	125
3.4.1.10.	Datering og underskrift	125
3.5.	Erklæring om review (ISRE 2400 (ajourført) og ISRE 2410 DK)	126
3.5.1.	Indhold af review-erklæringen	127
3.5.1.1.	Overskrift og adressat	129
3.5.1.2.	Erklæringens identifikation	129
3.5.1.3.	Omtale af ledelsens ansvar for regnskabet	129
3.5.1.4.	Revisors ansvar	130
3.5.1.5.	Eventuelle forbehold	133
3.5.1.6.	Konklusion	134
3.5.1.7.	Eventuelle supplerende oplysninger	135
3.5.1.8.	Andre erklæringsforpligtelser	136
3.5.1.9.	Datering og underskrift	136
3.5.2.	Review af et regnskab med særligt formål	136
3.6.	Erklæring om undersøgelser (ISAE 3000 DK)	137
3.6.1.	Indhold af undersøgelseserklæringen	138
3.6.1.1.	Overskrift og adressat	139
3.6.1.2.	Erklæringens indledning og identifikation	139
3.6.1.3.	Ledelsens ansvar for regnskabet	141
3.6.1.4.	Revisors ansvar og det udførte arbejde	141
3.6.1.5.	Eventuelle forbehold	141
3.6.1.6.	Konklusion	142
3.6.1.7.	Supplerende oplysninger	143
3.6.1.8.	Datering og underskrift	143
3.6.2.	ISAE 3000 (ajourført)	143
4.	Erklæringer uden sikkerhed	145
4.1.	Erklæring om aftalte arbejdshandlinger (ISRS 4400 DK)	145
4.1.1.	Aftalte arbejdshandlinger vedrørende regnskabsmæssige forhold	146
4.1.2.	Oversigt over erklæringens indhold	147
4.1.2.1.	Overskrift og adressat	148
4.1.2.2.	Identifikation af de specifikke regnskabs- mæssige eller ikke-regnskabsmæssige oplysninger, som de aftalte arbejdshandlinger er anvendt på	148
4.1.2.3.	Omtale af arbejdets og erklæringens omfang	149
4.1.2.4.	Dato for erklæringen	151
4.2.	Erklæring om opgaver om opstilling af finansielle oplysninger (ISRS 4410 (ajourført))	151
4.2.1.	Anvendelsesområde	151
4.2.2.	Oversigt over erklæringens indhold	153
4.2.2.1.	Overskrift og adressat	155
4.2.2.2.	Erklæringens identifikation	155

Indholdsfortegnelse

4.2.2.3. Omtale af grundlaget for arbejdet og revisors ansvar	155
4.2.2.4. Ledelsens ansvar	155
4.2.2.5. Omtale af begrænsninger i erklæringens omfang	155
4.2.2.6. Datering og underskrift	155

DEL II. Eksempelsamling

Udformning af en konklusion og afgivelse af erklæring om et regnskab – ISA 700	159
Revisionspåtegninger på regnskaber – ISA 700	160
1. Årsrapport uden ledelsesberetning, regnskabsklasse B	160
1a. Årsrapport uden ledelsesberetning, regnskabsklasse B (engelsk)	162
2. Årsrapport med ledelsesberetning, regnskabsklasse B og C	164
2a. Årsrapport med ledelsesberetning, regnskabsklasse B og C (engelsk)	166
3. Årsrapport med ledelsesberetning, regnskabsklasse B og C – IFRS	168
3a. Årsrapport med ledelsesberetning, regnskabsklasse B og C – IFRS (engelsk)	170
4. Årsrapport for koncern uden pengestrømsopgørelse for selskabet, regnskabsklasse B og C	172
4a. Årsrapport for koncern uden pengestrømsopgørelse for selskabet, regnskabsklasse B og C (engelsk)	174
5. Årsrapport for koncern med pengestrømsopgørelse for koncernen og selskabet, regnskabsklasse B og C	176
6. Årsrapport for koncern med ledelsesberetning, regnskabsklasse B og C – IFRS	178
7. Årsrapport for børsnoteret ikke-finansielt selskab, hvis koncernregnskab og årsregnskab udarbejdes efter IFRS som godkendt af EU	180
7a. Årsrapport for børsnoteret ikke-finansielt selskab, hvis koncernregnskab og årsregnskab udarbejdes efter IFRS som godkendt af EU (engelsk)	182
8. Årsrapport for børsnoteret ikke-finansielt selskab, hvis koncernregnskab udarbejdes efter IFRS som godkendt af EU, og moderselskabets årsregnskab udarbejdes efter ÅRL	184
8a. Årsrapport for børsnoteret ikke-finansielt selskab, hvis koncernregnskab udarbejdes efter IFRS som godkendt af EU, og moderselskabets årsregnskab udarbejdes efter ÅRL (engelsk)	187
9. Årsrapport for børsnoteret finansielt selskab, hvis koncernregnskab og årsregnskab udarbejdes efter IFRS som godkendt af EU	190

10. Årsrapport for børsnoteret finansielt selskab, hvor koncernregnskab aflægges efter IFRS som godkendt af EU, og moderselskabets regnskab aflægges efter lov om finansiell virksomhed	192
11. Årsrapport for selskab under likvidation	195
12. Likvidationsregnskab	197
13. Årsregnskab, ikke-erhvervsdrivende fond.	199
Den uafhængige revisors erklæringer på revisionsopgaver med særligt formål – ISA 800, 805 og 810.	201
ISA 800 Særlige overvejelser – Revision af regnskaber udarbejdet i overensstemmelse med begrebsrammer med særligt formål	202
14. Regnskab udarbejdet på grundlag af bestemmelser i kontrakt . . .	202
15. Projektregnskab – InnovationsFonden	202
ISA 805 Særlige overvejelser – Revision af bestanddele af et regnskab samt specifikke elementer, konti eller poster, der indgår i et regnskab . . .	207
16. Åbningsbalance, stiftelse af selskab ved indskud af virksomhed. .	207
17. Mellembalance, fusion.	209
18. Mellembalance, spaltning	211
ISA 810 Opgaver vedrørende afgivelse af erklæring om regnskabssammendrag	213
19. Uddrag fra reviderede årsregnskaber	213
Erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskaber	215
20. Årsrapport med ledelsesberetning.	216
20a. Årsrapport med ledelsesberetning (engelsk)	218
Review (gennemgang) af regnskaber	220
Opgaver om review af historiske regnskaber ISRE 2400 (ajourført)	220
21. Årsregnskab, regnskabsklasse A	221
22. Årsregnskab, regnskabsklasse B	223
22a. Årsregnskab, regnskabsklasse B (engelsk)	225
23. Skattemæssige opgørelser, selskab.	227
Review af et perioderegnskab udført af selskabets uafhængige revisor og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning – ISRE 2410 DK	229
24. Perioderegnskab.	230
24a. Perioderegnskab (engelsk)	232
25. Delårsregnskab for børsnoteret koncern.	233
25a. Delårsregnskab for børsnoteret koncern (engelsk)	235
26. Review af et internt årsregnskab.	237

Indholdsfortegnelse

27. Review af mellembalance ved udlodning af ekstraordinært udbytte	239
28. Skattemæssig opgørelse, selskab	243
Forbehold – Modifikationer til konklusionen i den uafhængige revisors erklæring	245
Revisionspåtegninger med forbehold.	246
29. Manglende nedskrivning af varelager for ukurans, ikke gennemgribende	246
29a. Revisionspåtegning på årsregnskab.	246
29b. Erklæring om udvidet gennemgang på et fuldstændigt regnskab med generelt formål	248
29c. Erklæring om review af et fuldstændigt regnskab med generelt formål, regnskabsklasse B	250
30. Uforsvarlig udlodning af udbytte, gennemgribende	252
30a. Revisionspåtegning på årsregnskab	252
30b. Erklæring om udvidet gennemgang på et fuldstændigt regnskab med generelt formål	255
30c. Erklæring om review af et fuldstændigt regnskab med generelt formål, regnskabsklasse B	258
31. Mangelfuldt grundlag for udarbejdelse af årsregnskab, muligvis gennemgribende	260
31a. Revisionspåtegning på årsregnskab	260
31b. Erklæring om udvidet gennemgang på et fuldstændigt regnskab med generelt formål	263
31c. Erklæring om review af et fuldstændigt regnskab med generelt formål, regnskabsklasse B	265
32. For høj værdiansættelse af varelager og for høj værdiansættelse af tilgodehavender for varer og tjenesteydelser, gennemgribende	267
33. Mangelfuld beskrivelse af usikkerhed om fortsat drift, ikke gennemgribende.	269
34. Mangelfuld beskrivelse af usikkerhed om fortsat drift, gennemgribende.	271
35. Manglende mulighed for kontrol af varelagerets tilstedeværelse, ikke gennemgribende.	272
36. Manglende adgang til oplysninger om retssag, ikke gennemgribende.	273
37. Manglende oplysning i årsregnskabet om vederlag til direktion og bestyrelse, ikke gennemgribende	274
Modifikation af udtalelse om ledelsesberetning	275
38. Manglende beskrivelse af videnressourcer	275

Revisionspåtegning med supplerende oplysninger	276
Supplerende oplysninger	276
Placering af supplerende oplysninger og anvendelse af overskrifter	276
39. Usikkerhed om fortsat drift	278
40. Usikkerhed ved værdifastsættelsen af et skatteaktiv	279
41. Fortsat drift ikke relevant – Aflagt efter realisationsprincipper og usikkerhed forbundet hermed	280
42. Manglende opbevaring af regnskabsmateriale for tidligere år	281
43. Ulovligt aktionærlån ydet til fysisk person med bestemmende indflydelse	282
44. Ulovligt aktionærlån ydet til kapitalejer uden bestemmende indflydelse eller til juridisk person	283
45. Manglende revision af sammenligningstal	284
 Andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle informationer – ISAE 3000 DK	285
46. Fremadrettede finansielle oplysninger (budget)	285
47. Uddrag af nøgletal	287
48. Offentligt EU-udbud – Ændringer i økonomisk situation	289
 Undersøgelse af fremadrettede finansielle oplysninger (budgetter og fremskrivninger) – ISAE 3400 DK	291
49. Fremadrettede finansielle oplysninger (budget)	291
50. Fremadrettede finansielle oplysninger (fremskrivninger)	293
 Erklæringsopgaver om kontroller hos serviceleverandør – ISAE 3402	295
51. Serviceleverandørens uafhængige revisors erklæring med sikkerhed – Type 2	296
52. Serviceleverandørens uafhængige revisors erklæring med sikkerhed – Type 1	299
 Erklæringsopgaver med sikkerhed om opstilling af proforma finansielle oplysninger indeholdt i et prospekt – ISAE 3420	302
53. Erklæring om opstilling af proforma finansielle oplysninger indeholdt i et prospekt	302
 Aftalte arbejdshandlinger vedrørende regnskabsmæssige oplysninger og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning – ISRS 4400 DK	305
54. Aftalte arbejdshandlinger vedrørende opgørelse af varekreditorer	305
55. Aftalte arbejdshandlinger vedrørende belåningsgrundlag – factoring	309
 Opgaver om opstilling af finansielle oplysninger – ISRS 4410 (ajourført)	312
56. Erklæring om opstilling af årsregnskab med generelt formål for selskab	313

Indholdsfortegnelse

56a. Erklæring om opstilling af årsregnskab med generelt formål for selskab (engelsk)	314
57. Erklæring om opstilling af årsregnskab med generelt formål for personlig virksomhed	315
58. Erklæring om opstilling af regnskab efter en begrebsramme med særligt formål	316
59. Erklæring om opstilling af regnskab efter en tilpasset regnskabsmæssig begrebsramme	318
60. Erklæring om opstilling af skattemæssige opgørelser for selskab	320
61. Erklæring om opstilling af specifikationer	322
62. Erklæring om opstilling af personligt regnskab	324
Selskabsretlige erklæringer	326
Selskabsretlige erklæringer mv.	327
63. Stiftelse ved indskud af bestående virksomhed, vurderingsberetning (SEL § 36, stk. 1)	327
64. Stiftelse ved indskud af enkeltaktiver, vurderingsberetning (SEL § 36, stk. 1)	330
65. Kapitalforhøjelse ved indskud af virksomhed, vurderingsberetning (SEL § 160)	332
66. Kapitalforhøjelse ved indskud af enkeltaktiver, vurderingsberetning (SEL § 160)	335
67. Efterfølgende erhvervelse af virksomhed fra stiftere inden for 2 år, vurderingsberetning (SEL §§ 42-44)	337
68. Efterfølgende erhvervelser fra stiftere inden for 2 år, vurderingsberetning (SEL §§ 42-44)	339
69. Omdannelse af anpartsselskab til aktieselskab, vurderingsberetning (SEL § 319)	341
70. Fusionsplan, vurderingsmandsudtalelse (SEL § 241, stk. 1)	344
71. Kreditorernes stilling efter fusion – erklæring afgivet af vurderingsmand (SEL § 242)	347
72. Spaltningsplan, vurderingsmandsudtalelse (SEL § 259)	349
73. Kreditorernes stilling efter spaltning – erklæring afgivet af vurderingsmand (SEL § 260)	352
74. Udbetaling af udbytte i andre værdier end kontanter – vurderingsberetning afgivet af uafhængig revisor (SEL § 181)	354
75. Kapitalnedsættelse ved udlodning til aktionærer af andre værdier end kontanter, vurderingsberetning (SEL § 190)	356
76. Bestyrelsens beretning ved kapitalforhøjelse på ekstraordinær generalforsamling – erklæring afgivet af uafhængig revisor (SEL § 156, stk. 2, nr. 3)	358
77. Genoptagelse af selskab under likvidation eller tvangsopløsning – erklæring afgivet af uafhængig revisor (SEL § 231)	360
78. Tilbagebetaling af kapitalejrlån mv. – erklæring afgivet af uafhængig revisor	362