

REVISOR

– *regulering & rapportering*

4. udgave

KIM FÜCHEL

PETER GATH

LARS BO LANGSTED

PETER KROGH OLSEN

JENS SKOVBY

Kim Flüchel, Peter Gath, Lars Bo Langsted, Peter Krogh Olsen, Jens Skovby

Revisor – regulering & rapportering

4. udgave, 1. oplag

© Karnov Group Denmark A/S, København 2017

ISBN 978-87-619-3959-3

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
Forkortelsesliste	17
<i>Kapitel 1</i>	19
Den retlige regulering af revisors virksomhed	19
1. Retlig regulering af et internationalt erhverv	19
1.1 Retskilderne	19
1.1.1 International regulering	20
1.1.1.1 8. selskabsdirektiv	20
1.1.1.2 Forordningen fra 2014	23
1.1.1.3 Internationale revisions- og regnskabsstandarder	24
1.1.2 National regulering	26
1.1.2.1 Revisorloven	26
1.1.2.2 Revisorbekendtgørelserne	28
1.1.2.3 Erhvervsstyrelsens vejledninger om henholdsvis erklæringer og uafhængighed	30
1.1.2.4 Revisionsstandarderne	31
1.1.2.5 Andet materiale	33
1.1.3 Praksis	34
1.1.3.1 Retspraksis	34
1.1.3.2 Nævnspraksis	36
1.1.3.3 Responsa	37
1.1.4 Forarbejder	37
2. Hovedhensynene bag revisorloven	38
2.1 Indledning	38
2.2 Revisors rolle som erklæringsafgiver	40
2.3 Revisors rolle som erhvervsudøver	41
2.4 Revisors rolle som rådgiver	43
3. Offentlighedens tillidsrepræsentant	44
4. God revisorskik	49
5. Erklæringer	55
5.1 Betydningen af erklæringen	55
5.2 Hvad er en erklæring?	57
5.2.1 Definitionen på en erklæring	57
5.2.2 »Hvervgiver«	61

Indholdsfortegnelse

6.	Godkendelse af revisor	66
6.1	Krav for at opnå godkendelse	66
6.2	Hvornår og hvordan kan miste godkendelsen	68
6.3	Supplerende certificering	70
7.	Revisors uafhængighed	71
7.1	Generel uafhængighed	71
7.2	Konkret uafhængighed	75
7.2.1	De bærende principper	75
7.2.2	Person- eller virksomhedsniveau	81
7.2.3	Skal eller kan afstå fra opgaven	83
7.2.4	Konsekvenserne af manglende uafhængighed	86
7.3	Andre uafhængighedssikrende regler	87
7.3.1	Reglerne om revisionsvirksomheden	87
7.3.2	Reglerne om honorar	88
7.3.3	Forordning 537/2014 og ændringer af revisorloven i 2016	90
7.3.3.1	Cooling off	91
7.3.3.2	Partnerrotation	91
7.3.3.3	Firmarotation	92
7.3.3.4	Forbudte ikke-revisionsydelser	92
7.3.3.5	70 % cap.	92
7.3.3.6	Bekendtgørelse om kommunal og regional revision	93
8.	Tilsyn og sanktioner	93
8.1	Erhvervsstyrelsen	93
8.2	Kvalitetskontrol	96
8.3	Disciplinæransvar	100
8.4	Erstatnings- og strafansvar	103
	<i>Kapitel 2.</i>	105
	Etiske regler for revisorer	105
1.	Indledning.	105
1.1	Grundlaget for retningslinjerne	106
1.2	Retskildeværdi.	106
1.3	FSR – danske revisorers Etikudvalg	107
1.4	Disponering	109
2.	Hovedindhold	109
2.1	Oversigt.	109
2.2	Offentlighedens interesse	110
2.3	Grundlæggende principper.	111
2.4	Uafhængighed.	112
2.5	Erklæringsteam	115
2.6	Erklæringsklient	118

2.7	Trusler	119
2.7.1	Egeninteressetrussel	120
2.7.2	Egenkontroltrussel	121
2.7.3	Advokeringstrussel	121
2.7.4	Familiaritetstrussel	122
2.7.5	Intimideringstrussel	123
2.8	Sikkerhedsforanstaltninger	124
2.8.1	Oversigt	124
2.8.2	Sikkerhedsforanstaltninger skabt af revisorstanden, lovgivning eller øvrig regulering	124
2.8.3	Sikkerhedsforanstaltninger i det miljø, opgaven udføres i	125
2.8.4	Omfang, rapportering og dokumentation	128
2.8.5	Anvendelse af sikkerhedsforanstaltninger over for mindre erklæringsklienter	129
2.9	Overtrædelser af retningslinjerne	131
2.10	Opgaveperiode	132
2.10.1	Generelt	132
2.10.2	Levering af rådgivningsydelser forud for eller efter opgaveperioden	133
2.10.3	Overgang til virksomhed af interesse for offentligheden	134
3.	Rådgivning og assistance til erklæringsklienter	134
3.1	Indledning	134
3.2	Udarbejdelse af regnskabsmateriale og regnskaber	137
3.2.1	Generelle forhold	137
3.2.2	Erklæringsklienter, der ikke er virksomheder af interesse for offentligheden	139
3.2.3	Virksomheder af interesse for offentligheden	141
3.2.4	Midlertidigt udlån af personale til erklæringsklienter	143
3.3	Vurderingsopgaver	143
3.4	Rekrutteringsydelser	145
3.5	Interne revisionsydelser til revisionsklienter	147
3.6	Skattemæssige ydelser	149
3.6.1	Generelt	149
3.6.2	Erklæringsopgaver med sikkerhed	150
3.6.3	Udarbejdelse af selvangivelse	150
3.6.4	Beregninger af skat til brug for postering i regnskabet	151
3.6.5	Skatteplanlægning og andre rådgivningsydelser	151
3.6.6	Bistand i løsningen af skattesager	153
3.6.7	Skattemæssig rådgivning til ledende medarbejdere	154

Indholdsfortegnelse

4. Partneres og ledende medarbejders længerevarende tilknytning til erklæringsklienter	155
4.1 Generelt	155
4.2 Revisionsklienter, der er virksomheder af interesse for offentligheden	156
5. Ansættelsesmæssige relationer til erklæringsklienter	157
5.1 Ansættelse hos erklæringsklienter	157
5.2 Tidligere ansættelse hos erklæringsklienter	159
6. Øvrige forhold	161
6.1 Honorarer, prisfastsættelse og betydningen for aflønnings- og bedømmelsespolitik	161
6.1.1 Honorarer – relativ størrelse	161
6.1.2 Forfaldne honorarer	162
6.1.3 Honorarfastsættelse og -størrelse	163
6.1.4 Betingede honorarer	164
6.1.5 Aflønnings- og bedømmelsespolitik	165
6.2 Nære forretningsforbindelser til erklæringsklienter	166
6.3 Gaver og andre fordele	168
6.4 Aktuelle eller truende retssager	169
7. Afgivelse af udtalelser (second opinions)	170
8. Fremtidig udvikling	171
<i>Kapitel 3</i>	173
Begrebsramme for erklæringsopgaver med sikkerhed	173
1. Indledning	173
1.1 Internationale standarder vedrørende erklæringsopgaver med sikkerhed	173
2. Begrebsramme for erklæringsopgaver med sikkerhed	176
2.1 IFAC's begrebsramme	176
2.2 Begrebsramme vedrørende erklæringsopgaver	177
2.3 Andre grundlæggende bestemmelser	178
2.4 Definition af og målet med en erklæringsopgave med sikkerhed	180
2.5 Graden af sikkerhed	183
2.6 Begrebsrammens rækkevidde	185
2.7 Erklæringsopgaver uden sikkerhed	187
2.8 Opgaveaccept	187
2.9 Elementer i en erklæringsopgave	188
2.10 Uretmæssig anvendelse af revisors navn	199
2.11 Ny international begrebsramme for erklæringsopgaver med sikkerhed	199

<i>Kapitel 4</i>	201
Overblik over systemet med revisionsstandarder	201
1. Det globale behov for fælles standarder	201
2. Involvering af EU	202
3. Den danske regulering	203
3.1 Revisorloven	203
3.2 Erklæringsbekendtgørelsen	203
3.3 De danske revisionsstandarder	203
3.4 Yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning	206
4. Sammenhængen i det danske hierarki	206
5. Udviklingen	207
 <i>Kapitel 5</i>	 209
Revisionspåtegninger på reviderede regnskaber	209
1. Indledning	209
2. Historisk udvikling i Danmark	210
3. Revisionspligt	214
4. Krav til revisionspåtegningen ifølge revisorlov, erklæringsbekendtgørelsen og ISA700	215
4.1 Afgrænsning af hvervgiver og regnskab	217
4.2 Modtagerforhold, som normalt tillægges betydning	218
4.3 Begrebet »regnskab«.	218
4.4 Revisionspåtegningens bestanddele	220
4.6 Revisionspåtegninger på regnskabsudkast	240
5. Centrale forhold/Key Audit Matters (KAM)	241
6. Modifikationer til konklusionen i den uafhængige revisors erklæring, ISA 705	244
6.1 Konklusion med forbehold	245
6.2 Afkræftende konklusion	245
6.3 Manglende konklusion	245
7. Forhold, der ikke påvirker revisors konklusion	246
8. Særlig rapportering ved grov kriminalitet	255
9. Forhold, der påvirker revisors konklusion	257
9.1 Forhold, der fører til forbehold	258
9.2 Modifikation af konklusionen	263
9.3 Eksempler på formulering af påtegningen	267
10. Selskabsretlige erklæringer	279
11. Udtalelse om ledelsesberetningen	280
12. Udvidet gennemgang	282
12.1 Supplerende arbejdshandlinger	282
12.2 Udførelse af erklæringen	283

Indholdsfortegnelse

<i>Kapitel 6.</i>	285
Revisors øvrige eksterne rapportering.	285
1. Indledning	285
2. Den uafhængige revisors erklæring på revisionsopgaver med særligt formål – ISA 800, ISA 805, og ISA 810	289
2.1 ISA 800 – Revision af fuldstændige regnskaber udarbejdet i overensstemmelse med begrebsrammer med særligt formål (ISA 800)	289
2.2 ISA 805 – Revision af bestanddele af et regnskab samt specifikke elementer, konti eller poster, der indgår i et regnskab	295
2.3 ISA 810 – Opgaver vedrørende afgivelse af erklæring om regnskabssammendrag	302
3. Review af historiske regnskaber – ISRE 2400	307
3.1 Sammenhængen med Begrebsrammen og andre standarder	308
3.2 Sammenhæng mellem ISRE 2400 og Revisorloven samt Erklæringsbekendtgørelsen.	309
3.2.1 Sammenhængen med erklæringsbekendtgørelsen	309
3.3 Målet med en gennemgang	310
3.4 Generelle principper for en gennemgang.	311
3.5 Omfanget af en gennemgang.	312
3.6 Opgavens indhold.	313
3.7 Planlægning.	314
3.8 Arbejdshandlinger og bevis.	315
3.9 Arbejde udført af andre	317
3.10 Dokumentation.	318
3.11 Formelle forhold	319
3.12 Planlægning.	319
3.13 De udførte arbejdshandlinger og beviser	320
3.14 Konklusioner.	320
3.15 Erklæringen.	321
3.15.1 Titel	322
3.15.2 Adressat	322
3.15.3 Identifikation af det regnskab, der er reviewet	323
3.15.4 Omtale af virksomhedsledelsens ansvar	323
3.15.5 Revisors ansvar med henvisning til ISRE	324
3.15.6 Beskrivelse af reviewet og reviewets begrænsninger	324
3.15.7 Eventuelt forbehold	325
3.15.8 Konklusion med henvisning til begrebsgramme	325
3.15.9 Fremhævelser	326
3.15.10 Dato for erklæringen	326

4. Review af et perioderegnskab udført af selskabets uafhængige revisor – ISRE 2410	327
4.1 Opdatering af revisors forståelse af virksomheden, dens omgivelser og interne kontrol omfatter blandt andet	327
4.2 Erklæring om det udførte review	329
4.3 Dokumentation	331
5. Andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysninger – ISAE 3000 fra 2014	331
5.1 Sammenhængen med begrebsrammen og andre standarder	332
5.2 Sammenhængen mellem ISAE 3000 og revisorloven samt erklæringsbekendtgørelsen	332
5.2.1 Revisorlovens bestemmelser	332
5.2.2 Sammenhængen med Erklæringsbekendtgørelsen	333
5.3 Målet med revisors arbejde i henhold til ISAE 3000	334
5.4 Ethiske krav til revisors arbejde	335
5.5 Opgaveaccept	335
5.6 Aftale om indhold af opgaven	335
5.7 Planlægning af opgaven	336
5.8 Udførelse af opgaven og bevis	336
5.9 Dokumentation	337
5.10 Udarbejdelse af erklæringen	338
5.11 Erklæringens indhold	338
5.11.1 Overskrift	339
5.11.2 Adressat	339
5.11.3 Identifikation og beskrivelse af graden af sikkerhed, af emneindholdet og, når det er relevant, af erklæringsemnet	339
5.11.4 Identifikation af relevante kriterier	340
5.11.5 Beskrivelse af eventuelle betydelige, iboende begrænsninger ved vurderingen eller målingen af erklæringsemnet	340
5.11.6 Udtalelse om kriterier til bestemte formål	341
5.11.7 Identifikation af den ansvarlige part og beskrivelse af den ansvarlige parts ansvar	341
5.11.8 Angivelse af, at opgaven er udført i overensstemmelse med ISAE 3000	341
5.11.9 En omtale af det udførte arbejde	341
5.11.10 Revisors konklusion	342
5.11.11 Eventuelle modifikationer	343
5.11.12 Eventuelle fremhævelser	344
5.11.13 Dato for erklæringen	344
5.11.14 Navn og adresse på revisor	344
5.11.15 Andre rapporteringskrav	344

Indholdsfortegnelse

6. Undersøgelse af fremadrettede finansielle oplysninger (af budgetter og fremskrivninger) – ISAE 3400	345
6.1 De grundlæggende karakteristika og definitioner	345
6.2 Sammenhæng med erklæringsbekendtgørelsen	346
6.3 Krav til revisors arbejde	347
6.4 Krav til erklæringens indhold	348
6.5 Eksempler på erklæringer	349
7. Andre ISAE'er	350
8. Selskabsretlige erklæringer	350
 <i>Kapitel 7</i>	 351
Erklæringer efter revisorlovens § 1, stk. 3 og	
Erklæringer uden for revisorloven	351
1. Revisorlovens § 1, stk. 3	351
2. Afgrænsning til andre erklæringstyper	351
3. Hvilke dele af revisorloven gælder på området?	352
4. Erklæringsbekendtgørelsen	353
5. Uafhængighed – særlig bevågenhed	353
6. Erklæringer dækket af danske standarder	353
6.1 ISRS 4400 – Aftalte arbejdshandlinger vedrørende regnskabsmæssige oplysninger	353
6.2 Sammenhængen med andre revisionsstandarder	355
6.2.1 Sammenhæng med en begrebsramme	355
6.2.2 Sammenhæng med ISQC 1 om kvalitetsstyring	355
6.3 Udførelse af aftalte arbejdshandlinger i henhold til ISRS 4400.	355
6.3.1 Målet med en opgave om aftalte arbejdshandlinger	355
6.3.2 Generelle principper for udførelse af aftalte arbejdshandlinger	357
6.3.3 Fastlæggelse af aftaleindholdet	358
6.3.4 Planlægning	359
6.3.5 Arbejdshandlinger og bevis	360
6.3.6 Dokumentation	360
6.3.7 Erklæringen	361
7. Assistance med regnskabsopstilling	368
7.1 ISRS 4410 – Opgaver om opstilling af finansielle oplysninger	368
7.2 Sammenhængen mellem ISRS 4410 og andre revisionsstandarder	370
7.3 Udførelse af assistance med regnskabsopstilling i henhold til ISRS 4410	370
7.3.1 Målet med assistance med regnskabsopstilling	370

7.3.2	Generelle principper for assistance med regnskabsopstilling	370
7.3.3	Aftalegrundlaget ved assistance med regnskabsopstilling	371
7.3.4	Planlægning af assistancen med regnskabsopstilling	372
7.3.5	Arbejdshandlinger ved assistance med regnskabsopstilling	372
7.3.6	Ledelsens ansvar	374
7.3.7	Dokumentation	374
7.3.8	Erklæringen	375
8.	Revisors forsikringsforhold	378
9.	Revisors underskrift	378
10.	Erklæringer uden for revisorloven.	378
11.	Erklæringer til modtagers eget brug	379
12.	Topartsforhold og trepartsforhold	379
13.	Er der regler, der skal overholdes?	379
14.	Underskriftsforhold.	380
<i>Kapitel 8.</i>		381
Revisionsprotokollen og anden intern rapportering.		381
1.	Indledning.	381
2.	Indledende overvejelser om formålet med revisionsprotokollen.	381
2.1	Generelle overvejelser	381
2.2	Revisionsprotokollen i internationalt perspektiv.	384
2.3	Lovkrav og standarder	386
2.3.1	Lovkrav	387
2.4	Forordningens krav til revisionsprotokollen	391
2.5	Krav til revisor kommunikation med ledelsen i revisionsstandarderne	394
2.5.1	ISA 210 – Aftale om revisionsopgavers vilkår	395
2.5.2	ISA 240 – Revisors ansvar vedrørende besvigelser ved revision af regnskaber	396
2.5.3	ISA 250 – Overvejelser vedrørende love og øvrig regulering ved revision af regnskaber	398
2.5.4	ISA 260 – Kommunikation med den øverste ledelse	398
2.5.5	ISA 265 – Kommunikation om mangler i intern kontrol til den øverste og den daglige ledelse.	408
2.6	Typer af revisionsprotokoller	409
2.6.1	Tiltrædelsesprotokollat.	409
2.6.2	Protokollat vedrørende revision i årets løb.	413
2.6.3	Protokollat vedrørende årsafslutningen	415
2.6.4	Fratrædelsesprotokollat	417

Indholdsfortegnelse

2.7	Henvisning fra revisionsprotokollat til Management Letter	419
2.8	Intern revision.	420
2.9	Adgang til revisionsprotokollen.	421
3.	Management Letters.	422
4.	Revisors mundtlige rapportering ved generalforsamling og bestyrelsesmøde	425
4.1	Generalforsamling	426
4.1.1	Revisors tilstedeværelse	426
4.1.2	Hvilke spørgsmål kan/skal revisor besvare?	428
4.1.3	Revisors indkaldelse til generalforsamling	429
4.2	Bestyrelsesmøde – revisors tilstedeværelse og formål hermed	430
	Litteraturliste	433
	Stikordsregister	437