

1. Generelt om andre erklæringsopgaver vedrørende regnskaber

Denne fremstilling behandler “andre” erklæringsopgaver, som revisor kan påtage sig vedrørende regnskabsmæssige oplysninger. “Andre” skal i den sammenhæng forstås som opgaver ud over revision, inklusive revisionspåtegninger og -erklæringer.

Fremstillingen er disponeret i kapitler om review, udvidet gennemgang samt assistance og aftalte arbejdshandlinger. For en godkendt revisor blev de to første opgavetyper overordnet omfattet af RL 2008 § 1, stk. 2, og de to sidste af RL 2008 § 1, stk. 3, når de “kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug”. Dette er uændret i forhold til tidligere i RL 2016.

Fremstillingen forudsætter, medmindre andet fremgår, at der er tale om opgaver, der løses af en godkendt revisor, det vil sige en statsautoriseret eller registreret revisor.

1.1 Opgaver og opgavemonopol

I udgangspunktet har godkendte revisorer ikke noget opgavemonopol ifølge revisorloven, der regulerer, *når* revisor afgiver erklæringer, men ikke *hvornår* dette er krævet. Et eventuelt monopol skal således følge af særlovgivningen. Der følger ikke noget opgavemonopol af at være omfattet af revisorlovgivningen, men derimod i en del situationer af bestemmelser i særlovgivningen.

1.1.1 Årsregnskabslovens §§ 135 og 135a

Af størst praktisk betydning i nærværende sammenhæng om erklæringer udover revisionspåtegninger er reglen i ÅRL § 135a, stk. 1. Efter denne bestemmelse skal revisor være godkendt i små regnskabsklasse B-virksomheder, der fravælger revision, men ønsker afgivet en anden type af erklæring, det vil sige en erklæring om assistance, aftalte arbejdshandlinger, review og fra 2013 udvidet gennemgang som særskilt dansk “lovteknisk” revisionsform.

1. Generelt om andre erklæringsopgaver vedrørende regnskaber

De to typer af godkendte revisorer opfylder som de eneste kvalifikationskravene i henhold til EU's revisionsdirektiv, senest ajourført i "ændringsdirektiv fra Europarådet og EU-parlamentet 2014/56 af 16. april 2014 om ændring af direktiv 2006/43/EF om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber", der blev gennemført i RL 2016. De er derfor de eneste godkendte til at foretage revision i selskaber, der *skal* revideres efter EU's regnskabsdirektiv (mellemstore og store selskaber), jf. senest ajourført i "Europaparlamentets og Rådets direktiv 2013/34/EU af 26. juni 2013 om årsregnskaber, konsoliderede regnskaber og tilhørende beretninger for visse virksomhedsformer, om ændring af Europaparlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF og om ophævelse af rådets direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF". Dette monopol har den danske lovgiver udstrakt til også at omfatte al revision af regnskaber for små selskaber, det vil sige B-virksomheder efter regnskabsdirektivet, der ikke stiller krav om revision. Og hertil også i tilfælde, hvor virksomheder kan fravælge, men ikke fravælger revisionspligten efter dansk lovgivning, samt endvidere i små selskaber, der vælger at få revisor til at løse en anden erklæringsopgave med eller uden sikkerhed.

Bestemmelsen i revisorlovens § 19 udelukker, at revisor kan afgive revisionspåtegninger med andre end godkendte revisorer, bortset fra revisionspåtegninger sammen med rigsrevisor, "hvis revisionen er omfattet af lov om revision af statens regnskaber m.m. eller af særlovgivning, hvorefter rigsrevisor udfører revision sammen med en statsautoriseret eller registreret revisor". Og ÅRL § 135a, stk. 1, indebærer, at godkendte revisorer ikke kan afgive andre erklæringer om årsregnskaber for regnskabsklasse B-virksomheder sammen med andre end godkendte revisorer.

Monopolet fremgik allerede entydigt af fremsættelsesbemærkningerne til lovforslag nr. 50 om blandt andet reduktion af revisionspligten af 16. november 2005:

"Hvis en virksomhed, der er undtaget fra revisionspligt, frivilligt vælger at lade en revisor eksempelvis udføre gennemgang (review) eller assistere med opstilling af virksomhedens årsrapport, vil revisors erklæring efter forslagens § 1, nr. 11, til ændring af § 22 skulle indgå i årsrapporten. For sådanne erklæringer vil det efter forslaget til § 135 a, stk. 1, gælde, at erklæringen skal være underskrevet af en statsautoriseret eller registreret revisor".

De beskyttede titler giver således enerettigheder. Monopolet på erklæringsafgivelse om regnskaber gælder således i alle aktieselskaber, partnerselskaber, iværksætterselskaber og anpartsselskaber. Hertil gælder det i visse interessent-

skaber/kommanditselskaber, når alle ansvarlige deltagere er kapitalselskaber, det vil sige alle interessenter/komplementarer. Endvidere gælder det i andels-selskaber, foreninger og de stadig eksisterende andre selskaber med begrænset hæftelse, hvis de overstiger to af de særlige størrelsesgrænser i ÅRL § 4, stk. 1, for at være regnskabsklasse B-virksomheder. De særlige størrelsesgrænser er 7 mio.kr. balancesum, 14 mio.kr. nettoomsætning og 10 ansatte.

Det foreligger ingen faglig begrundelse for, at de pågældende virksomhedstyper med begrænset ansvar skal friholdes fra pligten til altid som minimum at aflægge regnskab efter regnskabsklasse B-regler. Muligheden for at gennemføre en særregel følger af, at de omfattes af ÅRL efter en dansk beslutning herom og ikke efter EU's regnskabsdirektiv, hvilket i øvrigt også er tilfældet for erhvervsdrivende fonde.

Der kan gættes på, at de særlige størrelsesgrænser er et resultat af lobbyaktivitet fra landbrugets og forbrugerbevægelsens interesseorganisationer – et klassisk eksempel på en “lex Axelborg”-bestemmelse.

Fra 2013 blev der ved en ændring af RL § 135 indført valgfrihed mellem to typer af revision for de større B-virksomheder: “Rigtig revision” efter de almindelige ISA standarder eller revision efter en særlig dansk erklæringsstandard om udvidet gennemgang, der blev udstedt af Erhvervsstyrelsen med hjemmel i RL § 135, stk. 1. Udvidet gennemgang er “lovteknisk” revision, men fagteknisk et review med en række krav om supplerende handlinger i forhold til reviewet og en anderledes udformet konklusion. I 2017 blev der gennemført mindre ændringer af denne erklæringsstandard.

Fra 2013, og med forhøjede grænser fra ændringen af årsregnskabsloven i 2015, er det samlede billede inden for ÅRL som vist i nedenstående figur, der viser fravalgs- og valgmuligheder, der kan benyttes, hvis et selskab ikke overstiger to af de tre nævnte grænser. Tallene i parentes er ved valgmuligheden størrelsesgrænserne fra 2013, mens de ved fravalgsmuligheden angiver de oprindelige grænser fra 2006, der blev hævet i 2009 og har ligget fast siden.

1. Generelt om andre erklæringsopgaver vedrørende regnskaber

Figur 1 Fravalgs- og valgmuligheder for erklæringsydelse i regnskabsklasse B

	Fravalgsmulighed Under to af tre	Valgmulighed Under to af tre	Obligatorisk Over to af tre
Balancesum	4 mio.kr (1,5)	44 mio.kr. (36)	44 mio.kr. (36)
Nettoomsætning	8 mio.kr. (3,0)	89 mio.kr. (72)	89 mio.kr. (72)
Antal ansatte	12	50	50
ISA revision	x	x	x
Udvidet gennemgang	x	x	
Review	x		
Assistance	x		
Ingen revisor	x		

Efter RL § 135, stk. 2 skal erhvervsdrivende fonde uændret altid revideres efter de almindelige ISA standarder som en refleksion af, at de som selvejende er uden ejerkontrol.

Dette grundlæggende karakteristika ligger også bagved det særligt skarpe tilsyn, som fonde er underlagt. Fondsmyndigheden for erhvervsdrivende fonde er fra 2015-reformen af erhvervsfondsloven altid Erhvervsstyrelsen, mens almindelige fonde helt siden 1985 og de første materielle fondslove har haft Civilstyrelsen i Justitsministeriet som fondsmyndighed.

I ÅRL 2015 blev fravalgs- og valgmuligheden også lukket ned for medarbejderinvesteringsselskaber af særlige beskyttelseshensyn.

Medarbejderinvesteringsselskabet er en forholdsvis ny selskabsform, hvis formål er tæt knyttet til en konkret virksomhed. Medarbejdere i virksomheden kan efter ønske bidrage løbende med en del af deres kontante løn til selskabet, som kan anvende midlerne til gavn for virksomheden. Der er tale om risikovillig kapital. Oprettelsen skal ses i forhold til risikoen for tab af arbejdspladser grundet manglende mulighed for anden finansiering.

Lov nr. 1284 af 9. december 2014 om medarbejderinvesteringsselskaber trådte i kraft den 11. december 2014, og fandt vel bl.a. inspiration i reaktionen af Bornholms Slakteri i sommeren 2014, hvor der indgik et medarbejderinvesteringsselskab. Med lov nr. 169 af 6. marts 2018 blev forsøgsordningen gjort varig.

Holdingselskaber har først fra 2013 efter et ændret § 135, stk. 3, kunnet benytte de almindelige fravalgs- og valgmuligheder, hvor størrelsesgrænserne oprindeligt altid skulle opgøres efter en proforma konsolidering efter ÅRL § 110, sådan som det er tilfældet ved afgørelse af koncernregnskabspligt. Denne opgørelsesmetode ændredes i årsregnskabsloven 2015, hvor der blev valgfrihed mellem to opgørelsesmetoder: den traditionelle proforma konsolidering, og en ny mulighed for at sammenlægge ikke eliminerede balancesummer og nettoomsætninger med et tillæg til de beregnede størrelser på 20 %, jf. ÅRL § 110, stk. 3, som alternativ til ÅRL § 110, stk. 2.

Kun få virksomheder gjorde brug af *fravalgsmuligheden* i de to første fravalgsrunder for 2005 og 2006 årsrapporter. Efterfølgende steg fravalgsprocenten, således at muligheden for helt at undlade benyttelse af revisor valgte af 19 % af samtlige virksomheder i regnskabsklasse B i 2017.

Det trods alt stadig begrænsede fravalg af enhver form for revisorydelse er en kombineret effekt af, at regnskabspligten ikke bortfalder, at det synligt skal fremgå af selvangivelserne, om og hvordan revisor har været involveret, at klienterne har en række andre behov for assistance, som regnskabspligten kan blive accessorisk til (eksempelvis bogholderi, lønkørsler, indberetninger, datahosting o.l.), og at revisionspligten frem til 2013 blev fastholdt for holdingselskaber uanset størrelse. Dette indebar samlet, at marginalomkostningen ved at vælge hele pakken, revision, eller en anden revisorerklæring ofte blev ubetydelig.

En længere indtrængningskurve kan også konstateres for den nyere *valgmulighed* mellem ISA revision og udvidet gennemgang i de større regnskabsklasse B-virksomheder. I 2013 benyttede ca. 6 % og i 2017 lidt under 12 % af virksomhederne i regnskabsklasse B sig af muligheden.

Andelen af virksomheder i regnskabsklasse B, der får en erklæring om assistance med regnskabsopstilling er stigende: Fra lidt mere end 3 % i 2012 til mere end 31 % i 2017.

Dette modsvares af, at andelen af virksomheder, der får revideret deres regnskab efter ISA, er dramatisk faldende: fra 86 % i 2012 til 37 % i 2017,

Nedenfor vises udviklingen i regnskabsklasse B totalt fra 2012-2017.

Denne udvikling har ført til en gennemsnitligt faldende regnskabskvalitet, stigende finansieringsomkostninger for virksomhederne samt et voksende tab af skatteprovenu. Betydningen for økonomisk kriminalitet er desværre ikke belyst på nogen systematisk måde.

1. Generelt om andre erklæringsopgaver vedrørende regnskaber

Figur 2 Antal erklæringer i regnskabsklasse B 2012-2017 (tusinder)

	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Revision	176,6	150,6	132,1	117,1	108,0	100,2
UG		13,2	23,4	26,7	29,7	31,4
Review	3,6	3,8	6,1	5,8	5,1	4,7
Assistance	6,8	24,3	43,7	59,4	73,7	85,4
Ingen	18,3	18,5	25,5	32,8	41,1	50,6
I alt	205,3	210,4	230,8	241,8	257,6	272,2

Kilde: FSR – danske revisorer og Experian

Den faldende regnskabskvalitet er dokumenteret i en meget stærk analyse i Erhvervsstyrelsens “Undersøgelse af det fremadrettede behov for revisionspligt” fra december 2018. Denne analyse af synlige fejl, “Betydningen af revision og andre revisorydelser for regnskabskvaliteten – evaluering af regnskabsårene 2012-2017”, viser, at der er signifikant forskel på fejlomfanget, når revisor ikke er involveret. Det har derimod ikke nogen betydning for den synlige kvalitet, der er lige høj, uanset om revisor udfører revision, udvidet gennemgang, review eller assistance med regnskabsopstilling. Denne delanalyse, der er rapportens metodisk klart stærkeste, er designet og gennemført under tilsyn af professor Thomas Riise Johansen fra CBS.

De sandsynligvis stigende finansieringsomkostninger fremgår også af Erhvervsstyrelsens rapport i en delanalyse udført af Copenhagen Economics, “Betydningen af revision for selskabers vækstpotentiale og mulighed for opnåelse af finansiering”. Her opsummeredes fire internationale undersøgelser, der viste, “at danske virksomheder med mere end 2 mio. kr. i eksternt gæld vil opleve en større stigning i låneomkostningerne, end de kan opnå i direkte besparelser ved fravalg af revisorbistand”. Dette var dog ikke understøttet af analyse af danske data, formentlig på grund af, at “et meget begrænset datagrundlag ... giver stor usikkerhed om analysernes resultater”, jf. rapportens side 17.

Undersøgelsen af de skattemæssige konsekvenser i Erhvervsstyrelsens rapport, “Regelefterlevelse af fravalg af årsregnskabsmæssig revision (SKAT’s complianceundersøgelser for 2012 og 2014)” er derimod af en så dårlig kvalitet, at den ikke kan benyttes. Helt banalt relateres de fundne data af skatte- og moms-mankoer ikke til de pågældende virksomheders relative størrelser, hvilket er en indlysende fejkilde. Copenhagen Economics har i en metodisk stærkere undersøgelse, “Effekten af lempet revisionspligt på det samlede skattegab” fra november 2018, der er udført for FSR-danske revisorer, estimeret tabet af årligt skatteprovenu til 1,5 mia.kr. Estimatet er fremhævet som et konservativt skøn – det er sikkert værre endnu.

Endelig ville det være ønskeligt, om Erhvervsstyrelsens rapport havde belyst betydningen for økonomisk kriminalitet troværdigt. Delanalysen “Betydningen i revisionspligt i relation til økonomisk kriminalitet, konkurser og tvangsopløsninger” bygger udelukkende på anekdotisk “bevis” i form af interviews. Det virker intuitivt ikke troværdigt, at omfanget af eksempelvis moms- og skatte-karusseller skulle være det samme, uanset om der er involveret en revisor eller ej.

Det skal for en god ordens skyld nævnes, at Erhvervsstyrelsen kan pålægge revision ved fravalg i tilfælde af strafferetlige sanktioner eller fundne væsentlige fejl ved regnskabskontrollen. I det sidstnævnte tilfælde kan der også pålægges revision efter ISA, og dermed tilsidesættelse af valg af udvidet gennemgang.

Ifølge tal fra Erhvervsstyrelsen blev der givet tre sådanne påbud i 2012. Herefter blev de lidt hyppigere med 129 påbud i 2016. Antallet er dog meget lille i forhold til antallet af regnskaber uden revisorinvolvering, jf. figuren ovenfor. I sammenhængen er det dokumenteret, at Erhvervsstyrelsens værktøjer ikke har forhindret registrering af synligt utroværdige og/eller ufyldstgørende regnskaber, bl.a. dokumenteret i indsendelser til FSR – danske revisorers postboks om “rigtig revisor”.

Den klare faglige sondring mellem review, assistance og aftalte arbejdshandlinger er af nyere dato og hænger sammen med beslutningen om at indføre internationale standarder.

Den første standard om review er fra den 1/1 2003 og de første versioner af standarderne om aftalte arbejdshandlinger og assistance fra den 1/1 2004, mens erklæringsbekendtgørelsens systematiske sondring, der bygger herpå, trådte i kraft 15/1 2005. Før da regulerede revisionsvejledning nr. 2 assistance og erklæring på ikke-reviderede regnskaber under ét, mens revisionsvejledning nr. 19 mere eksotisk regulerede review af perioderegnskaber.

I revisorlovgivningen indebar RL 2008 en skarp sondring mellem, om de pågældende opgaver er omfattet (review og udvidet gennemgang som hovedregel), delvist omfattet (aftalte arbejdshandlinger og assistance, når erklæringen ikke er begrænset til hvervgivers eget brug) eller slet ikke omfattet af RL og dermed aldrig kan sanktioneres efter RL. Denne sondring er videreført i RL 2016.

1.1.2 Uden for Årsregnskabslovens §§ 135 og 135a

Uden for ÅRL §§ 135 og 135a har godkendte revisorer som hovedregel ikke noget opgavemonopol. Således er der eksempelvis ikke krav om, at en “revisor”, der afgiver en revisionspåtegning, en review- eller assistanceerklæring eller for

1. Generelt om andre erklæringsopgaver vedrørende regnskaber

den sags skyld en erklæring om aftalte arbejdshandlinger i en virksomhed omfattet af årsregnskabslovens regnskabsklasse A, skal være godkendt.

I den sammenhæng skal det nævnes, at regnskabsklasse A-virksomheder principielt ikke har mulighed for at få en godkendt revisor, der er medlem af FSR – danske revisorer, og som derfor antages at følge IFAC's standarder, til at udføre udvidet gennemgang. Dette er en konsekvens af, at lovgivningen kun regulerer opgaven som et muligt valg i regnskabsklasse B. Dermed er den efter brancheregulering ikke legitimeret uden for dette område, fordi den klart er i strid med begrebsrammen for erklæringsopgaver med sikkerhed, som medlemmer af FSR-danske revisorer og mange revisionsvirksomheder er forpligtet til at overholde via medlemskabet af IFAC.

Det var således afgørende for FSR og FRR, og nu FSR-danske revisorer, at udvidet gennemgang blev gennemført via lovgivningen for at løse medlemmerne fra båndet til IFAC's begrebsramme. Intuitivt virker det besynderligt, at opgaven ikke kan finde anvendelse i eksempelvis regnskabsklasse A; men dette havde forudsat, at lovgiver havde indført muligheden herfor, hvilket ikke er tilfældet.

International begrebsramme for erklæringsopgaver med sikkerhed fra december 2013 accepterer kun to sikkerhedsniveauer: Høj og begrænset grad af sikkerhed, jf. afsnit 1 om begrebsrammens anvendelsesområde, der begrænses til de gældende internationale standarder:

“Denne begrebsramme er udelukkende udstedt for at lette forståelsen af elementerne og målene i en erklæringsopgave med sikkerhed og i de opgaver, hvor internationale standarder om revision (ISA'er), internationale standarder om reviewopgaver (ISRE'er) og internationale standarder om erklæringsopgaver med sikkerhed (ISAE'er) (i det følgende benævnt standarder om erklæringsopgaver med sikkerhed) finder anvendelse”.

I de gældende standarder udtrykkes konklusionen positivt ved høj grad af sikkerhed og negativt ved begrænset sikkerhed. Teoretisk kunne der gives skaleret sikkerhed, men i praksis er dette for svært at udstikke retningslinjer herom, der vil kunne forstås af brugerne og for den sags skyld revisorerne.

Dette standpunkt understøttes af, at indførelsen af udvidet gennemgang førte til massive forklaringsproblemer. Helt på toppen heraf problemet med at begrunde, at der lovteknisk er tale om revision, mens der fagteknisk og reelt kun gives begrænset sikkerhed. Det er derfor ørkes-

løst at diskutere forskellen mellem den begrænsede sikkerhed ved et review kontra ved udvidet gennemgang.

Hovedårsagen til, at det var nødvendigt at indføre udvidet gennemgang som alternativet til revision, var politisk pragmatisk: Revisorforeningerne havde i høringen i forbindelse med den første begrænsning af revisionspligten tilbage i 2005 stærkt plæderet for at opretholde denne, og i den forbindelse udelukket review som et muligt troværdigt alternativ, jf. Erhvervsstyrelsens "Høringsnotat vedr. udkast til lovforslag om ændring af lov om erhvervsdrivende virksomheders aflæggelse af årsregnskab m.v. (årsregnskabsloven), bogføringslov samt lov om statsautoriserede og registrerede revisorer" af 16. november 2005. Opsummerende om review som alternativ konkluderede Erhvervsstyrelsen, at "hverken virksomhederne eller regnskabsbrugerne ved, hvad review indbefatter". Dermed kunne review ikke anbefales som alternativ til revision.

I UK fulgte revisorforeningerne en alternativ strategi ved at markedsføre review som et passende og godt alternativ, mens denne mulighed var lukket ned i Danmark. Det skal dog understreges, at markedsføringen i ny indpakning i UK først skete omkring 2005 i forlængelse af, at grænserne for fravalg af revision var blevet hævet til det tilladelige niveau inden for EU, det vil sige for hele regnskabsklasse B. De kortvarige eksperimenter med lovpligtigt review for små B-virksomheder i UK i perioden 1993-1997 havde ikke været succesfulde og blev derfor midlertidige.

Det skal på den anden side understreges, at lovgivningen ikke positivt forbyder anvendelse af udvidet gennemgang på andre områder. Dette indebærer, at Erhvervsstyrelsen – der jo ikke er forpligtet af IFAC standardernes begrænsninger – klart har udtrykt, at ydelsen inden for lovgivningens rammer kan finde anvendelse i regnskabsklasse A.

Dette indebærer, at en revisor, der udfører en sådan opgave om et regnskab for en regnskabsklasse A-virksomhed, overtræder branchens regler, men ikke kan sanktioneres herfor i Revisornævnet, da der ikke er tale om en overtrædelse af lovgivningen. Generelt kan Revisornævnet ikke sanktionere overtrædelse af standarder og etiske regler, der ikke samtidigt er en overtrædelse af lovgivningen.

I mere specielle tilfælde er der særlige udformninger af kravene til revisor. Dette gælder eksempelvis om revision i lov om fonde og visse foreninger.

1. Generelt om andre erklæringsopgaver vedrørende regnskaber

I mindre almindelige (det vil sige ikke erhvervsdrivende) fonde, der omfattes af lov om fonde og visse foreninger, kan alle være revisorer, forudsat bestemte habilitetsbetingelser opfyldes. Loven omfatter fonde, der opfylder kravet om at have aktiver for mindst 1.000 t.kr. (hævet fra 250 t.kr. den 1. september 2014) og en aktivsum og en egenkapital, der er passende i forhold til formålet.

I større almindelige fonde, der fastlægges som værende fonde med en egenkapital på mindst 3 mio.kr, er godkendte revisorerens opgavemonopol ikke helt gennemført, idet også advokater og godkendte forvaltningsafdelinger kan påtage sig revisionsopgaven, forudsat at de selv har udarbejdet regnskabet. Det er helt usædvanligt at se et sådant positivt lovkrav om egenkontrol. I praksis er godkendte forvaltningsafdelinger formentlig de største aktører, også på revisionsområdet. I Thomas Riise Johansen og Lars Kiertzner, "Analyse af revisorerklæringer", FSR 2014, skønnedes det således, at kun $\frac{1}{4}$ af alle erklæringer i almindelige fonde afgives af godkendte revisorer.

I mindre faglige foreninger, der omfattes af loven, kan alle være revisorer uden særlige habilitetskrav. For at være omfattet af loven skal foreningen have aktiver for mindst 250 t.kr. I større faglige foreninger, der har aktiver for mere end 3 mio.kr, skal revisor være godkendt. Dette gælder således eksempelvis for FSR – danske revisorer som brancheforening og Dansk Industri som arbejdsmarkedssammenslutning.

Valget af udvidet gennemgang som lovteknisk revisionsform er som nævnt ikke eksplicit reguleret uden for regnskabsklasse B i ÅRL, og således eksempelvis heller ikke i ovennævnte fonde og foreninger. Valgmuligheden kan, når revisor er godkendt og følger IFAC's standarder, udelukkende praktiseres i virksomheder omfattet af regnskabsklasse B i ÅRL.

Uden for det klassiske område for revision, review, aftalte arbejdshandlinger og assistance vedrørende historisk finansiel information forekommer en lang række forskellige situationer, hvor revisor afgiver en erklæring med eller uden sikkerhed. Her opstår der i konkrete situationer erklæringskrav, som ikke altid er formuleret præcist i forhold til det generelle reguleringsgrundlag i lovgivning og standarder. I mange af disse situationer vil de særlige lovkrav fordre eller tillade, at erklæringen afgives af en godkendt revisor. Opgaven er i så fald så vidt muligt at indpasse kravene i reguleringsgrundlaget.

Et eksempel herpå er kravene om selskabsretlige erklæringer i selskabsloven (SEL) og i lov om erhvervsdrivende fonde (LEF), hvor erklæringerne fortolkes som revisionserklæringer eller andre erklæringsopgaver med sikkerhed, bortset fra kravet om en reviewerklæring ved udlodning af a conto udbytte.

Her vil revision kunne udføres "lovteknisk" som udvidet gennemgang efter de almindelige størrelsesregler, selv om de er kategoriseret som andre erklæringer med sikkerhed i erklæringsbekendtgørelsens §§ 16-19.

Dette fremgik af Erklæringsbekendtgørelsen i den daværende version, bkg. nr. 385 af 17. marts 2013 § 17, samt af REVU's følgebrev ved udsendelse af FSR's samtidige standard i høring:

"For sådanne virksomheder kan standarden om udvidet gennemgang også anvendes som alternativ til revision på de regnskaber eller bestanddele af regnskaber, der kræves udarbejdet og revideret ifølge selskabsloven, samt eventuelle perioderegnskaber, som disse virksomheder måtte vælge at udarbejde. Det er en forudsætning, at regnskaberne udarbejdes efter årsregnskabsloven".

Dette er relevant ved REVU's udtalelse, senest fra juni 2018, om den uafhængige revisors selskabsretlige erklæringer med tilhørende eksempler. SEL (og LEF) indeholder krav om rapportering i forbindelse med stiftelse ved apportindskud, kapitalforhøjelse, kapitalafgang, opløsning, fusion, spaltning og omdannelse. Er der tale om erklæringer om regnskabsmæssige opgørelser, det vil typisk sige balancer af forskellig karakter (åbnings-, overtagelses-, mellem-, omdannelsesbalancer), fremgår det, at den nærmere udformning af erklæringen som udgangspunkt sker ud fra suppleringen af ISA 100-799 i ISA 805 (del af et regnskab), hvis der er krævet høj grad af sikkerhed, og ISRE 2410 DK, hvis der kun kræves begrænset sikkerhed.

De pågældende opgaver kan dog som nævnt alternativt løses og erklæringer afgives efter kravene til udvidet gennemgang som lovteknisk revisionsform, *hvis* forudsætningerne for valget heraf gælder ved årsregnskabet efter ÅRL, og *hvis* der er tale om regnskabsmæssige opgørelser.

Den første betingelse indebærer, at erhvervsdrivende fonde ikke omfattes af valgmuligheden.

Er der tale om erklæringer om andet end regnskabsmæssige opgørelser (eksempelvis vurderingsberetninger og kreditorerklæringer), kan ISAE 3000 anvendes som forlæg. Her er det naturligvis ikke relevant at overveje udvidet gennemgang som alternativ til revision, eller begrænset sikkerhed som alternativ til høj grad af sikkerhed.

I tilfælde, hvor særlovgivning og de heri indeholdte standarderklæringer strider mod det generelle reguleringsgrundlag i standarder og erklæringsbekendtgø-

1. Generelt om andre erklæringsopgaver vedrørende regnskaber

relse, anbefales det, at revisor erstatter standarderklæringen med sin egen erklæring, der opfylder de generelle krav, når dette i øvrigt er muligt. Skal der afgives en elektronisk erklæring, der strider mod den generelle regulering, kan denne rigtige erklæring udformes og “lægges på sagen” i revisors dokumentation.

I mange tilfælde vil særlige erklæringer kunne opfattes som “lex specialis” i forhold til det generelle reguleringsgrundlag. I så fald kan revisor under henvisning hertil underskrive erklæringen uden at udforme sin egen “rigtige erklæring”. Dette forudsætter dog, at erklæringen ikke udtrykker umulige krav, såsom at revisor skal “indestå for”. “Indestå for” gør man sædvanligvis for oplysninger om sig selv (tro og love-erklæringer). Efter en almindelig sproglig fortolkning kan indeståelse over for en tredjemand derimod afhængigt af situationen sidestilles med afgivelse af en selvskyldnerkaution eller en garanti, hvilket selvfølgelig ikke er intentionen.

Som et eksempel kan nævnes “Revisionsinstruks for private/selvejende institutioner” for Kalundborg kommune, hvorefter det blandt andet kræves, at revisor “indestår for aktivernes tilstedeværelse og registrering”.

Det er dog indtrykket, at den slags upræcise krav bliver færre og færre med tiden, og at offentlige myndigheder bliver bedre til at holde sig inden for grænserne af den almindelige revisorlovgivning.

Der kan i øvrigt henvises til, at der ikke foreligger sager i Revisornævnet om revisors afgivelse af sådanne særlige erklæringer, hvor det påklages, at disse er i strid med det generelle grundlag. Det ville også være upassende, hvis en offentlig myndighed korreksede revisor for at efterleve en anden offentlig myndigheds krav.

1.2 Lovregulering

Grundlæggende gælder RL som hovedregel i fuldt omfang for erklæringsopgaver med sikkerhed, hvorimod kun positivt oplyste bestemmelser finder anvendelse på erklæringsopgaver uden sikkerhed og kun, når disse afgives i trepartsforhold, herunder efter lovkrav, hvor der er et “født” trepartsforhold mellem klient, offentlig myndighed og revisor.

Dette fremgår af figuren nedenfor. De enkelte forhold kommenteres nærmere i det følgende, hvor de angivne nr. refererer til oversigten i figuren.