

Udvidet gennemgang

Arten og omfanget af arbejdshandlinger ved udvidet gennemgang, herunder revisors reaktion ved formodning om væsentlig fejlinformation i årsregnskabet

Extended review

Nature and extent of procedures in extended review, including auditor's reaction when becoming aware of material misstatement in the financial statements

Studerende/forfattere:

Daniel C. Jakobsen

Mathias Petersen

Vejleder:

Martin Samuelsen

Censor:

Afleveret den 11. maj 2015

Antal anslag inkl. mellemrum: 193.460 / 85 normalsider

Indhold

1	Executive summary	1
2	Indledning	3
3	Problemformulering	5
4	Afgrænsning	6
5	Metode	7
5.1	Indledning	7
5.2	Valg af undersøgelsesdesign	7
5.3	Validitet og reliabilitet	8
5.4	Struktur	9
6	Årsregnskabsloven og revisionspligt	12
6.1	Virksomheders pligt til aflæggelse af årsregnskab	12
6.2	Revisionspligten	13
7	Revisors erklæringer med sikkerhed og rapportering	18
8	Erklæring om review	21
8.1	ISRE2400 (Ajourført), opgaver om review af historiske finansielle regnskaber ..	21
8.2	Opgaveudførelse efter review	22
8.3	Erklæring efter review	27
9	Erklæring om udvidet gennemgang	29
9.1	Opgaveudførelse efter udvidet gennemgang	31
9.2	Erklæring ved udvidet gennemgang	36
10	Erklæring om revision	38
10.1	International Standarder om revision (ISA'er)	38
10.2	Opgaveudførelse ved revision	38
10.3	Erklæring efter revision	43
11	Delkonklusion	45
12	Præsentation af casevirksomheden ABC A/S	48
12.1	Virksomhedens økonomiske udvikling og hovedtal	48
12.1.1	Udvalgte hovedtal for ABC A/S for 2012-2014	49
13	Planlægning af udvidet gennemgang i ABC A/S	51

13.1	Væsentlighedsniveau	51
13.2	Forståelse af virksomheden og dens omgivelser	52
13.2.1	Interne forhold i virksomheden	52
13.2.2	Eksterne forhold i virksomheden	52
13.2.3	Ledelse og ledelseskontroller	53
13.2.4	Økonomifunktionen	54
13.2.5	Registreringssystemer m.v.	54
13.3	Risikovurderingshandling	55
13.3.1	Dækningsbidrag og dækningsgrad.....	55
13.3.2	Overskudsgrad.....	56
13.3.3	Varelagerets omsætningshastighed.....	56
13.3.4	Debitorernes omsætningshastighed.....	57
13.4	Fastlæggelse af væsentlige regnskabsposter.....	57
13.4.1	Nettoomsætning	57
13.4.2	Varebeholdninger	58
13.4.3	Debitorer	59
13.5	Planlægning af detaljerede handlinger	59
13.5.1	Planlægning af detaljerede handlinger vedr. omsætningen.....	60
13.5.2	Planlægning af detaljerede handlinger vedr. varebeholdninger	60
13.5.3	Planlægning af detaljerede handlinger vedr. debitorer.....	61
14	Udvidet gennemgang af debitorer i ABC A/S	62
14.1	Udførelse af planlagte handlinger	63
14.1.1	Analytiske handlinger.....	63
14.1.2	Forespørgsler.....	66
14.2	Udførelse af supplerende handlinger	68
14.3	Udførelse af yderligere handlinger	69
14.3.1	Arten og omfanget af yderligere handlinger	70
14.4	Delkonklusion.....	75
15	Udvidet gennemgang af omsætning i ABC A/S	77
15.1	Udførelse af planlagte handlinger	77
15.1.1	Analytiske handlinger.....	78
15.1.2	Forespørgsler.....	79

15.2	Udførelse af yderligere handlinger	81
15.2.1	Arten og omfanget af yderligere handlinger	81
15.3	Delkonklusion.....	84
16	Udvidet gennemgang af varebeholdninger i ABC A/S.....	86
16.1	Udførelse af planlagte handlinger	87
16.1.1	Analytiske handlinger.....	88
16.1.2	Forespørgsler.....	90
16.2	Udførelse af supplerende handlinger	93
16.2.1	Arten og omfanget af yderligere handlinger	94
16.3	Delkonklusion.....	99
17	Konklusion	101
18	Litteraturliste	105
19	Bilag.....	107
	Bilag 1 – årsrapport for ABC A/S for 2012, 2013 og 2014	107
	Bilag 2– Spørgsmål til interviews	120

1 Executive summary

Extended review was introduced in Denmark, effective for the Financial Year 2013, with the purpose of lowering the administrative burdens for small and medium size enterprises. This thesis examines the practical issues related to conducting an extended review, focusing especially on auditor's reactions, if auditor becomes aware of matters that cause auditor to believe the financial statement may be materially misstated.

Extended review is based on a review, conducted in accordance with ISRE 2400 (Revised), with addition of four supplementary and mandatory procedures. Auditor obtains evidence that is sufficient and appropriate, by performing inquiry and analytical procedures. If auditor cannot obtain evidence that is sufficient and appropriate from performing these procedures, auditor shall design and perform additional procedures.

This thesis examines which additional procedures auditor can and shall perform to obtain sufficient and appropriate evidence to express an opinion. The examination focuses on trade receivables, revenue and inventories. The study is based on a number of practical scenarios from a case. We have interviewed four State Authorized Public Accountants, with primary focus on auditors additional procedures related to trade receivables, revenue and inventories.

The results of the examinations shows that auditor often will have to perform procedures, similar to the procedures performed when conducting an audit. The examination also shows that in some cases the procedures performed in extended review, will be identical to the procedures performed in an audit situation. Regarding trade receivables and revenue, the study concludes that it is much easier to obtain sufficient and appropriate evidence subsequently, because it is possible to perform most of the procedures retroactively. On the contrary, it is more difficult to obtain sufficient and appropriate evidence of physical inventories subsequently. The physical existence of inventories can be difficult to document retroactively, when no count of physical inventory on hand is conducted at the end of the year. It can therefore be significant for auditor's opinion, whether the company has an integrated inventory system or not.

The examination also shows that the additional procedures performed by auditor often will depend on the circumstances and auditors professional skepticism and professional judgment. Therefore, there may be variance in which additional procedures one finds sufficient and appropriate as evidence.

2 Indledning

Der har en i lang årrække været bredt politisk ønske om at lempe den administrative byrde for små og mellemstore virksomheder (SMV'er). I 2006 blev det muligt for de helt små virksomheder at fravælge revisionen. Den økonomiske krise i Europa har imidlertid medført et øget behov for en reduktion af omkostningerne i de små og mellemstore virksomheder. Et af fokusområderne har været de administrative byrder forbundet med udarbejdelsen af årsregnskaber, herunder revisors arbejder i forbindelse med afgivelse af erklæring om revision.¹

Folketinget har med vedtagelse af lov nr. 1232 af 18. december 2012 ændret årsregnskabsloven således, at det nu er muligt for SMV'er samt små holdingselskaber at fravælge erklæring om revision mod at få en erklæring om udvidet gennemgang. Erhvervsstyrelsen udstedte den 19. april 2013 en ny erklæringsbekendtgørelse, som trådte i kraft den 22. april 2013. Erklæringsbekendtgørelsen indeholder bilag med erklæringsstandarden udvidet gennemgang.

Erhvervsstyrelsen forventede, at den nye erklæringsstandard vil kunne lette byrderne for små og mellemstore virksomheder for op mod 236 mio. kr. Ved samtidig afskaffelse af revisionspligten for små holdingselskaber, vurderede Erhvervsstyrelsen, at den samlede besparelse potentielt bliver på over 400 mio. kr.²

Ifølge en nylig undersøgelse fra FSR-danske revisorer og Experian har ca. 13.000 virksomheder, siden erklæringsstandarden blev indført i 2013, valgt udvidet gennemgang. Dette svarer til ca. 6% af samtlige virksomheder i regnskabsklasse B.³ Direktøren for FSR's Erhvervspolitiske Center, Tom Vile Jensen, forventer, at endnu flere virksomheder det kommende år vil skifte til udvidet gennemgang.

¹ Artikel i Revision & Regnskabsvæsen, nr. 6 2013 "Udvidet gennemgang – sker der noget i andre europæiske lande?"

² Artikel i Revision & Regnskabsvæsen, nr. 6 2013 "Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard om udvidet gennemgang"

³ Pressemeddelelse fra FSR af 5. september 2014 "13.000 virksomheder vælger udvidet gennemgang"

Undersøgelsen viser samtidig, at mange virksomheder fortsat foretrækker revision. Tom Vile Jensen, udtaler herom: *”Det er mange selskaber, som har mulighed for at vælge udvidet gennemgang. Men et skifte er ikke alene et spørgsmål om at vælge det billigste produkt. For en udvidet gennemgang giver også mindre sikkerhed for regnskabsbrugerne. Et skifte handler derfor også om at forholde sig til, hvilken sikkerhed for at regnskabsinformationerne er fyldestgørende og korrekte, kreditorer og samhandelspartnere ønsker. Og her vælger langt hovedparten af virksomhederne fortsat revision. Simpelthen fordi den skaber størst tillid ude hos samarbejdspartnerne, og gør det nemmere og billigere at drive forretningen”.*

En undersøgelse, foretaget af FSR – danske revisorer, viste at syv ud af ti revisorer har fundet og rettet væsentlige fejl i forbindelse med revisionen af årsregnskaberne for 2013.⁴ Langt de fleste af fejlene relaterede sig til virksomhedernes varelager og debitorer. 65% af revisorerne svarede, at de under revisionen oftest finder væsentlige fejl i opgørelsen af varelageret. 62% af revisorerne svarer, at der bliver rettet væsentlige fejl vedrørende debitorer. Det var primært hos de små virksomheder, med under 10 ansatte, der blev fundet og rettet væsentlige fejl.

Set i lyset af disse undersøgelser finder vi det interessant at undersøge, hvilke udfordringer der kan opstå for revisor, når kunden har valgt udvidet gennemgang. Vi vil særligt fokusere på hvordan revisor med udgangspunkt i de arbejdshandlinger som erklæringsstandarden foreskriver, sikrer sig et tilstrækkeligt og egnet bevis for, at et regnskab stadig er retvisende.

⁴ Jf. FSR Survey 2014 – Årsregnskaberne 2013 - hvilke fejl retter revisor under revisionen

3 Problemformulering

Ved en erklæringsopgave om udvidet gennemgang stilles der i høj grad krav til revisors faglige vurderinger og professionelle dømmekraft i forbindelse med tilrettelæggelse og udførelse af arbejdshandlinger.

Vi ønsker i vores opgave, at belyse de problemstillinger, som knytter sig til arten og omfanget af de arbejdshandlinger, som revisor bør og skal udføre ved udvidet gennemgang.

Særligt ønsker vi at belyse revisors reaktionsmønster ved udvidet gennemgang, når der, efter revisors opfattelse, er en formodning om en eller flere væsentlige fejlbehæftede regnskabsposter i regnskabet.

Vores problemformulering kan således affattes som følgende:

”Hvordan bør revisor reagere i tilfælde af en begrundet formodning om væsentligt fejlbehæftede poster i et årsregnskab ved udvidet gennemgang, og hvilke krav stilles der til udførelsen af yderligere arbejdshandlinger, herunder arten og omfanget af revisionslignende arbejdshandlinger, som er nødvendige for at revisor kan opnå tilstrækkeligt og egnet bevis.”

Vi vil besvare den ovenstående problemformulering via følgende underspørgsmål:

- Hvilke forskelle er der på erklæringstyperne review, udvidet gennemgang og revision?
- Hvordan planlægger og tilrettelægger revisor sine arbejdshandlinger ved udvidet gennemgang, og hvilke elementer indgår i revisors risikovurderinger?
- Hvordan sikrer revisor sig, at der opnås tilstrækkeligt og egnet bevis ved udvidet gennemgang?
- Hvordan bør revisor tilrettelægge sine arbejdshandlinger ved udvidet gennemgang, hvis der undervejs i processen opstår formodning om en eller flere væsentlige fejlbehæftede regnskabsposter?
- I hvilket omfang kan revisor ende med at udføre revisionslignende handlinger ved udvidet gennemgang?

4 Afgrænsning

Da erklæringsstandarden om udvidet gennemgang udelukkende er indført i Danmark, tager vores opgave udgangspunkt i danske virksomheder.

Erklæringsstandarden udvidet gennemgang er relevant for virksomheder omfattet af regnskabsklasse B. Vores opgave vil fokusere på denne størrelse af virksomheder. Vi vil kun i begrænset omfang nævne selskaber i regnskabsklasse A, C og D, da disse ikke har mulighed for at vælge udvidet gennemgang.

Virksomheder i regnskabsklasse B kan frivilligt vælge at lade sit regnskab aflægge efter internationale regnskabsstandarde – International Financial Reporting Standards (IFRS, som godkendt af EU). Idet det formodes, at kun et fåtal af det samlede antal af klasse B virksomheder vælger at benytte sig af denne mulighed, vil vi i denne opgave udelukkende behandle virksomheder, der aflægger årsrapporten efter årsregnskabslovens bestemmelser.

Der vil herudover blive set bort fra erhvervsdrivende fonde, da erhvervsdrivende fonde fortsat er underlagt revisionspligt⁵.

Opgavens problemfelt vedrører erklæringer med sikkerhed. Vi har som følge heraf fundet det irrelevant at berøre erklæringsopgaver uden sikkerhed. Erklæring om assistance med regnskabsopstilling vil således ikke indgå som en del af opgaven.

Der stilles ifølge dansk revisorlovgivning krav til at revisor er uafhængig. Vi har i denne opgave antaget, at revisor er uafhængig og vil således ikke berøre problemstillinger forbundet med manglende uafhængighed fra revisors side.

⁵ Lov om erhvervsdrivende fonde § 69

5 Metode

5.1 Indledning

Metodeafsnittet afsnit har til formål at give læseren en forståelse af de metoder og overvejelser, der er benyttet i forbindelse med analysen af det empiriske grundlag. Vi vil herunder redegøre for validiteten, reliabiliteten af data samt redegøre for de anvendte dataindsamlingsteknikker samt for kildekritik.

5.2 Valg af undersøgelsesdesign

Til brug for udformningen af afhandlingens teoretiske afsnit er primært anvendt data vedrørende gældende lovgivning og praksis på området, herunder anvendelse af diverse kvalitative informationer samt data fra Erhvervsstyrelsen. Endvidere er indsamlet relevante videnskabelige artikler, der vedrører både den teoretiske og praktiske behandling af udvidet gennemgang. Artiklerne har til formål at inddrage et nuanceret billede af området og dermed også at bidrage med eksperterens viden.

Afhandlingens analyseafsnit indledes med en præsentation af den fiktive casevirksomhed, ABC A/S, som er en illustrativ virksomhed i regnskabsklasse B. Der er tale om anvendelse af såvel sekundære og primære data, som er indsamlet med inspiration af faktiske forhold i flere eksisterende virksomheder og eksempler med indarbejdelsen af vores egne tilpasninger og forudsætninger. De anvendte finansielle oplysninger er udelukkende fiktive og opstillet med udgangspunkt i egne tilpasninger og forudsætninger.

Den analyserende del omfatter en nærmere undersøgelse af arten og omfanget af de arbejdshandlinger, som revisor bør udføre som led i udvidet gennemgang. Undersøgelsen vil tage udgangspunkt i en række praktiske problemstillinger fra casevirksomheden ABC A/S. Dataindsamlingen omfatter herudover indsamling af kvalitative og primære data som indsamles ved udførelsen af interviews af tre statsautoriserede revisorer samt en tidligere statsautoriseret revisor og fagkonsulent. Interviews er tilrettelagt som delvist strukturerede interviews, hvor interview personerne får stillet en række foruddefinerede spørgsmål, dog med mulighed for at interview personerne kan kommentere og tilføje egne erfaringer med praktiske problemstillinger omkring udvidet gennemgang. Vi har valgt denne struktur for

bedre at kunne afdække og opnå ny viden om praktiske problemstillinger på området, idet der kun findes begrænset praksis, idet der er tale om en ny erklæringsform. Vi har endvidere valgt denne interview form, da vi i forvejen har en teoretisk og praktisk viden på området, men gerne vil undersøge nye synsvinkler og informationer.

5.3 Validitet og reliabilitet

Validitet er udtryk for overensstemmelsen mellem vores spørgsmål og det problemfelt, vi gerne vil undersøge. Herudover omfatter validiteten relevansen af de spørgsmål og undersøgelser, der foretages. Reliabilitet angiver, hvor sikkert og præcist vi måler, det vi vil undersøge, herunder i hvilken grad resultaterne bliver påvirket af tilfældigheder.⁶

Vi har forholdt os kritisk til anvendelse af alle subjektive data og kilder i opgaven. Vores teoretiske afsnit er primært bygget på gældende lovgivning og praksis og anvendelsen og pålideligheden af disse kilder, har vi ikke anfægtet. Ligeledes har anvendelse af kvalitative data indsamlet fra Erhvervsstyrelsen ikke givet anledning til overvejelser, og disse anser vi for pålidelige og objektive. Anvendelsen af videnskabelige artikler fra bl.a. FSR – danske revisorer og Revision & Regnskabsvæsen, anses som pålidelige kilder der indeholder information af høj faglig kvalitet. Vi har dog noteret os, at artiklerne kan bære præg af delvist subjektive og erhvervspolitiske holdninger. Idet vores teoretiske afsnit kun i begrænset omfang henviser til videnskabelige artikler, anser vi ikke dette for at påvirke validiteten eller objektiviteten af det teoretiske afsnit.

Anvendelse af empiriske data er indsamlet på delvist objektive og subjektive data. Interviews er foretaget som delvist strukturerede interviews, hvor der spørges ind til interviewpersonernes faglige vurderinger af praktiske konkrete problemstillinger. Spørgsmålene er tilrettelagt så der lægges hovedvægt på personernes faglige vurderinger, og mindre vægt på personernes objektive vurderinger og holdninger. Interviews er efter godkendelse blevet optaget. Grundet den høje faglige ekspertise blandt de interviewede anser vi deres svar som relevante og pålidelige data. Interviewenes struktur som delvist strukturerede interviews, vurderer vi medfører en øget reliabilitet, idet spørgsmålene er fastlagte og identiske for samtlige interviewpersoner. Herudover har vores interview

⁶ Andersen, Ib ”den skinbarlige virkelighed”, forlaget Samfundslitteratur 3. udgave, side 81.

personer til fælles, at alle er eller har været statsautoriserede revisorer, hvilket efter vores vurdering endvidere styrker reliabiliteten, set i forhold til vores problemstilling.

Ved inddragelsen af konkrete eksempler fra en casevirksomhed er der primært tale om subjektive data, idet data er præsenteret som et fiktivt eksempel. Idet vores kandidatafhandling har til formål at belyse sammenhængen mellem teori og praksis, er det vores opfattelse, at disse empiriske data af sagens natur vil indebære et væsentligt element af tænkte praktiske eksempler.

5.4 Struktur

Vi har valgt at inddele afhandlingen i en teoretisk, en empirisk og en analyserende del. For at overskueliggøre afhandlingens struktur vil vi i det efterfølgende kort beskrive de enkelte bestanddele af afhandlingen samt illustrere strukturen:

Indledende del

Der gives en kort introduktion til emnet samt en redegørelse for, hvorfor vi finder emnet interessant for vores afhandling. Herefter præsenteres problemformuleringen samt de dertilhørende underspørgsmål. I forlængelse heraf præsenteres en afgrænsning af, hvad der ikke vil blive behandlet i afhandlingen. Afsnittet om metode har til formål at beskrive afhandlings analysemetode, validitet, reliabilitet mv.

Årsregnskabsloven og revisorloven

For at tilføre læser en bedre teoretisk og juridisk forståelse af udvidet gennemgang redegøres der i disse afsnit for de relevante ændringer til årsregnskabsloven og revisorloven, ved indførelse af den nye erklæringsstandard. Herunder vil vi også beskrive kravene for revisionspligten.

Erklæringsstandardens review

For at give læser den nødvendige forståelse af ”grundstenen” i udvidet gennemgang redegøres der i dette afsnit for kravene til planlægning og udførelse af et review efter standarden ISRE 2400 (ajourført).

Erklæringsstandarden udvidet gennemgang

Der redegøres i dette afsnit for kravene til udførelse af en udvidet gennemgang efter erklæringsstandarden om udvidet gennemgang, herunder for de yderligere krav der stilles i forhold til et review efter ISRE 2400 (ajourført).

Erklæringsstandarden revision

Der redegøres i dette afsnit for kravene til udførelse af en revision efter ISA'erne, herunder særligt med henblik på en beskrivelse af de arbejdshandlinger der kræves ved udførelsen af en revisionsopgave.

Præsentation af casevirksomheden ABC A/S

Som en del af afhandlingens empiriske grundlag præsenteres casevirksomheden ABC A/S, med en beskrivelse af virksomhedens generelle forhold samt præsentation af relevante økonomiske oplysninger og forhold.

Forståelse af virksomheden og dens omgivelser

Analysen begynder med en analyse af forståelsen af vores casevirksomhed samt de omgivelser, som kan have betydning for planlægning og risikovurdering ved udvidet gennemgang for en lignende type virksomhed.

Identifikation af væsentlige og risikofyldte regnskabsposter

Dette afsnit omfatter en analyse af fastlæggelsen og identifikationen af væsentlige regnskabsposter i vores casevirksomhed i forbindelse med udvidet gennemgang.

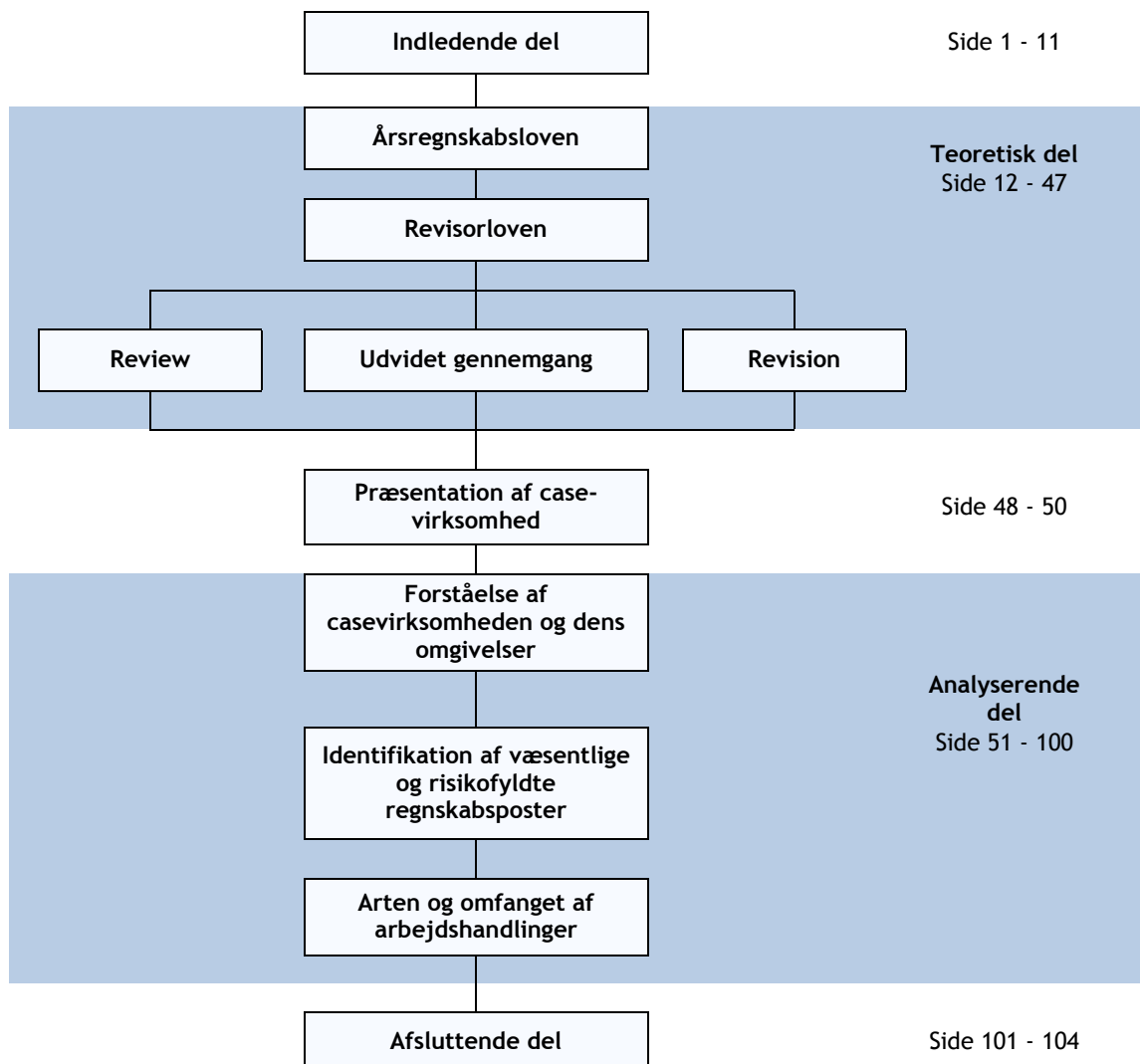
Arten og omfanget af arbejdshandlinger

På baggrund af de foregående og indledende analyser vil vi i dette afsnit analysere hvilke arbejdshandlinger som revisor bør, skal og kan foretage i forbindelse med en udvidet gennemgang. Afsnittet består dels af en analyse af de obligatoriske reviewhandlinger ved udvidet gennemgang samt af en dybdegående analyse af, hvilke arbejdshandlinger revisor bør, skal og kan foretage, såfremt revisor undervejs i opgaven opnår en begrundet formodning om, at enkelte regnskabsposter kan indeholde væsentlig fejlinformation. Som led heri inddrages empiri fra de foretagne interviews.

Afsluttende del/konklusion

Afslutningsvist præsenteres konklusionen, som vil være en besvarelse af problemformuleringens spørgsmål: *"Hvordan bør revisor reagere i tilfælde af en begrundet formodning om væsentligt fejlbehæftede poster i et årsregnskab ved udvidet gennemgang, og hvilke krav stilles der til udførelsen af yderligere arbejdshandlinger, herunder arten og omfanget af revisionslignende arbejdshandlinger, som er nødvendige for at revisor kan opnå tilstrækkeligt og egnet bevis."*

Afhandlingens struktur er som følger:



Figur 1 – opgavestruktur, egen tilvirkning

6 Årsregnskabsloven og revisionspligt

6.1 Virksomheders pligt til aflæggelse af årsregnskab

Alle erhvervsdrivende virksomheder i Danmark er som udgangspunkt omfattet af bestemmelserne i årsregnskabsloven (Herefter ÅRL), jf. ÅRL § 1, stk. 1. Undtaget fra lovens bestemmelser er dog: Finansielle virksomheder, Statslige virksomheder samt virksomheder, der udelukkende er omfattet af kommunale regnskabsregler, jf. ÅRL § 1, stk. 3.

De virksomhedsformer der er omfattet af lovens bestemmelser, og dermed har pligt til at aflægge årsregnskab herefter, udgør følgende, jf. ÅRL § 3:

- Aktieselskaber (A/S), partnerselskaber (P/S) og anpartsselskaber (ApS)
- Interessentskaber og kommanditselskaber, hvori alle interessenterne er A/S'er, P/S'er eller ApS'er
- Erhvervsdrivende fonde
- Virksomheder og foreninger med begrænset ansvar
- Andelsselskaber med begrænset ansvar
- Europæiske andelsselskaber (SCE-selskaber)

Årsregnskabsloven er baseret på et såkaldt byggeklods-princip. Dette går ud på at inddele ovenstående virksomheder i forskellige regnskabsklasser for, hvilke der stilles differentierede regnskabskrav.

Årsregnskabsloven skelner mellem regnskabsklasserne A, B, C og D, hvor virksomheder i regnskabsklasse A er omfattet af færrest regnskabskrav, mens kravene for virksomheder i regnskabsklasse D er mest omfattende.

Vi vil i vores opgave kun i begrænset omfang behandle virksomheder, der er omfattet af regnskabsklasse A. Dette skyldes, at disse virksomheder ikke er nævnt i § 3 ovenfor og dermed, som udgangspunkt, ikke har pligt til at aflægge årsregnskab efter ÅRL.

Hvorvidt en virksomhed befinder sig i regnskabsklasserne B, C (mellemstor) eller C (Stor) bestemmes af fastlagte størrelsesgrænser, jf. ÅRL § 7, stk. 2.

Såfremt en virksomhed i 2 på hinanden følgende år på balancetidspunktet ikke overskrider to af følgende størrelser er nedenstående regnskabsklasser gældende:

Størrelseskrav	Regnskabsklasse B	Regnskabsklasse C (Mellemstore)	Regnskabsklasse C (Stor)
	§ 7, stk. 2, nr. 1	§ 7, stk. 2, nr. 2	§ 7, stk. 2, nr. 3
Nettoomsætning	36 mio. kr.	36-143 mio. kr.	Over 143 mio. kr.
Balancesum	72 mio. kr.	72-250 mio. kr.	Over 250 mio. kr.
Gns. antal heltidsbeskæftigede i årets løb	50	50-250	Over 250

Figur 2 – egen tilvirkning

Uanset størrelse er nedenstående virksomheder i henhold til ÅRL § 7, stk. 1, nr. 4 dog altid omfattet af følgende regnskabsklasser:

Virksomhedstyper	Regnskabsklasse B	Regnskabsklasse C (Mellemstore)	Regnskabsklasse C (Stor)	Regnskabsklasse D
Statslige A/S'er	Nej	Nej	Nej	Ja
Børsnoterede virksomheder	Nej	Nej	Nej	Ja

Figur 3 – egen tilvirkning

Ifølge tal fra Erhvervsstyrelsen fra juni 2012 udgjorde antallet af virksomheder i regnskabsklasse B ca. 94 % af samtlige danske virksomheder.⁷

6.2 Revisionspligten

I henhold til årsregnskabslovens § 135, stk. 1, 1. pkt. skal virksomheder, der har pligt til at aflægge sit årsregnskab efter bestemmelserne for regnskabsklasserne B, C og D, lade sit

⁷ <http://erhvervsstyrelsen.dk/pressesoeg/430840/5>

årsregnskab revidere af en eller flere revisorer, jf. dog 3. pkt. Der har som udgangspunkt derfor været revisionskrav gældende for virksomheder i regnskabsklasse B, C og D (lille B dog undtaget jf. nedenfor).

Ved ændring af årsregnskabsloven den 18. december 2012⁸ indførtes der en række ændringer vedrørende bestemmelserne omkring revisionspligten. I forbindelse med denne lovændring skete indførelsen af erklæringsstandarden udvidet gennemgang.

De relevante ændringer i § 135 er beskrevet som følger:

ÅRL § 135, stk. 1, 2. pkt.

"En virksomhed, der er omfattet af regnskabsklasse B, kan vælge at lade revisionen efter 1. pkt. udføre efter Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder, jf. dog stk. 2 og 3".

ÅRL § 135, stk. 1, 3. pkt.

"En virksomhed, som er omfattet af regnskabsklasse B, jf. § 7, stk. 1, nr. 2, kan undlade at lade årsregnskabet revidere, hvis virksomheden i 2 på hinanden følgende regnskabsår ikke overskrider to af følgende størrelser, jf. dog stk. 2 og 3:

- 1. Nettoomsætning på 8 mio. kr.*
- 2. Balancesum på 4 mio. kr.*
- 3. Gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i årets løb på 12"*

ÅRL § 135, stk. 2:

"Bestemmelsen i stk. 1, 2. pkt., og undtagelsen i stk. 1, 3. pkt., gælder ikke for erhvervsdrivende fonde, jf. § 3, stk. 1, nr. 3."

ÅRL § 135, stk. 3:

"Bestemmelsen i stk. 1, 2. pkt., og undtagelsen i stk. 1, 3. pkt., gælder ikke for virksomheder, der besidder kapitalandele i andre virksomheder, og som udøver betydelig indflydelse på en eller flere af disse virksomheders driftsmæssige eller finansielle ledelse, hvis

⁸ Lov om ændring af årsregnskabsloven og revisorloven (lov nr. 1232 af 18/12/2012)

virksomheden og de virksomheder, den besidder kapitalandele i og udøver betydelig indflydelse på, i 2 på hinanden følgende regnskabsår på balancetidspunktet tilsammen overskrider to af størrelserne i henholdsvis § 7, stk. 2, nr. 1, og stk. 1, nr. 1-3.”

Ændringerne i årsregnskabsloven kan skitseres således:

	Årsregnskabsloven 2012	Fra 2013
Virksomheder omfattet af regnskabsklasse A	Valgfrihed mellem: - Revision - Review - Assistance - Ingen erklæring	Valgfrihed mellem: - Revision - Review - Assistance - Ingen erklæring
Virksomheder omfattet af regnskabsklasse B: Balancesum < 4 mio. kr. Nettoomsætning < 8 mio. kr. Heltidsbeskæftigede < 12 ansatte	Valgfrihed mellem: - Revision - Review - Assistance - Ingen erklæring	Valgfrihed mellem: - Revision - Udvidet gennemgang - Review - Assistance - Ingen erklæring
Holdingvirksomheder omfattet af regnskabsklasse B: Balancesum < 4 mio. kr. på koncernniveau Nettoomsætning < 8 mio. kr. på koncernniveau Heltidsbeskæftigede < 12 ansatte på koncernniveau	Altid revision	Valgfrihed mellem: - Revision - Udvidet gennemgang - Review - Assistance - Ingen erklæring
Virksomheder og holdingvirksomheder omfattet af regnskabsklasse B: Balancesum 4-36 mio. kr. (og på koncernniveau) Nettoomsætning 8-72 mio. kr. (og på koncernniveau) Heltidsbeskæftigede 12-50 ansatte (og på koncernniveau)	Altid revision	Valgfrihed mellem: - Revision - Udvidet gennemgang
Erhvervsdrivende fonde omfattet af regnskabsklasse B	Altid revision	Altid revision
Virksomheder omfattet af regnskabsklasse C	Altid revision	Altid revision
Virksomheder omfattet af regnskabsklasse D	Altid revision	Altid revision

Figur 4 – Figur fra artiklen ”Udvidet gennemgang – formål anvendelsesområde og erklæring”⁹, med egen tilvirkning

⁹ Artikel, Revision & Regnskabsvæsen, nr. 6 2013 ”Udvidet gennemgang – formål anvendelsesområde og erklæring”

Ovenstående ændringer til årsregnskabsloven har medført en åbenlys lempelse for virksomheder i regnskabsklasse B, idet revisionspligten for disse virksomheder er blevet erstattet med muligheden for udvidet gennemgang. Der er ligeledes sket en markant ændring for holdingvirksomheder, der på koncernniveau er omfattet af reglerne for regnskabsklasse B. Tidligere var der krav til, at alle holdingvirksomheder skulle vælge revision. Nu kan holdingvirksomheder, på lige fod med andre klasse B virksomheder, vælge udvidet gennemgang som alternativ til revision, eller helt fravælge revision, såfremt visse størrelseskrav er opfyldt. Holdingvirksomheder er i den forstand defineret som virksomheder, der besidder kapitalandele i andre virksomheder og udøver betydelig indflydelse (besidder stemmerettigheder med 20% eller mere)¹⁰.

Beregning af størrelsesgrænserne foretages ved simpel sammenlægning af holdingvirksomheden og de virksomheder, hvor der udøves bestemmende eller betydelig indflydelse. Nedenfor er illustreret et eksempel på en holdingvirksomhed, der udøver bestemmende indflydelse i en dattervirksomhed med 100% og en associeret virksomhed med 25%.

Beløb i t.DKK	Holding	Datterselskab	Ass. Virksomhed	Eliminering	Simpel konsolidering
Nettoomsætning	1.000	6.000	2.000		9.000
Balancesum	2.000	3.000	2.000	-1.000	6.000
Antal ansatte	2	8	2		12

Figur 5 – egen tilvirkning

Det bemærkes, at beløbene for den associerede virksomhed skal konsolideres med 100% på trods af, at holdingvirksomhedens ejerandel kun udgør 25%. Dette medfører, at holdingvirksomheden, i dette eksempel, er omfattet af bestemmelserne for regnskabsklasse B, og dermed kan vælge mellem revision og udvidet gennemgang. Som følge af den simple sammenlægning vil der i dette eksempel ikke være mulighed for at vælge review eller assistance eller fravælge erklæringen.

¹⁰ Jf. artiklen http://erhvervsstyrelsen.dk/fravalg_af_revision

Såfremt en virksomhed vil gå fra revision til udvidet gennemgang, skal dette vedtages på den ordinære generalforsamling. Der er ikke krav til oplysning i årsrapporten, ligesom der ikke stilles krav til en vedtægtsændring.

I henhold til årsregnskabslovens § 135a skal revisionen af årsregnskaber, omfattet revisionspligten, foretages af enten statsautoriserede revisorer eller registrerede revisorer. Virksomheder i regnskabsklasse B og C har valgfrihed, mens virksomheder i regnskabsklasse D skal anvende en statsautoriseret revisor. Vi vil i det efterfølgende komme nærmere ind på reglerne for godkendte revisorer.

7 Revisors erklæringer med sikkerhed og rapportering

Formålet med udarbejdelse af erklæringsopgaver med sikkerhed er, at udtrykke en konklusion om troværdigheden af det pågældende emne (f.eks. årsregnskabet). Dvs. at regnskabsbrugere får verificeret, at årsregnskabet giver et retvisende billede af virksomhedens resultat og finansielle stilling.

Herudover har revisor mulighed for at erklærer sig om en lang række øvrige forhold, såsom ledelsesberetninger, budgetter m.v.

Fælles for alle erklæringer med sikkerhed er, at der skal være tale om statsautoriserede og/eller registrerede revisorer, ofte betegnet som ”godkendte revisorer”, som er underlagt reglerne i lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (herefter revisorloven).

Dette indebærer, at godkendte revisorer skal opfylde en række formelle lovkrav samt efterleve begrebet ”god revisorskik”, jf. revisorloven § 16, stk. 1.

Revisorlovens bestemmelser finder anvendelse ved revisors afgivelse af erklæringer med sikkerhed på regnskaber, herunder revisors udtalelse om ledelsesberetninger, som ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug, jf. revisorloven § 16, stk. 1.

Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant i forbindelse med afgivelse af erklæring med sikkerhed. Dette indebærer, at revisor skal efterleve en række krav, herunder krav om god revisorskik samt at revisor bl.a. udviser den fornødne og forventede: nøjagtighed, hurtighed, integritet, objektivitet, fortrolighed, professionelle adfærd, kompetence og omhu, jf. revisorloven § 16 stk. 1.

Der stilles desuden krav til revisors uafhængighed i forbindelse med erklæringsopgaver både med og uden sikkerhed, jf. revisorloven § 24.

Revisors arbejde består alene i afgivelse af en konklusion på den pågældende erklæringsopgave, som revisor har udført. Konklusionen skal afgives af den eller de revisorer, som har udført opgaven, jf. revisorloven § 19, stk. 1 og 4.

Der er udelukkende krav til, at revisorer udarbejder en revisionsprotokollat, hvis årsregnskabet er revideres, jf. revisorloven § 20.

Revisionsprotokollens formål er at redegøre for arten og omfanget af revisionshandling og konklusionen herpå, jf. revisorloven § 20, stk. 3. Herunder stilles der særligt lovkrav om at revisor skal rapportere følgende:

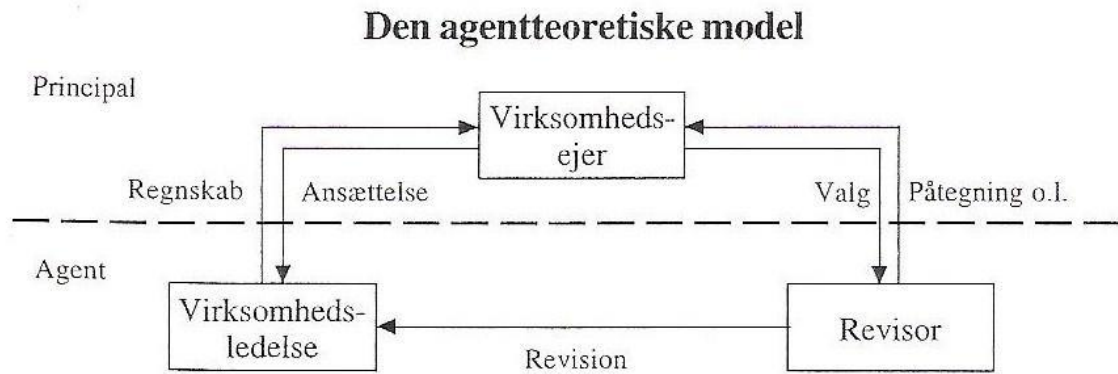
- Væsentlige usikkerheder, fejl og mangler i virksomhedens bogholderi, regnskabsvæsen og interne kontrol,
- Forhold som må forventes at have væsentlig betydning for modtagerens eller hvervgivers stillingtagen til regnskabet,
- Hvorvidt revisor opfylder lovgivningens krav til uafhængighed og
- Hvorvidt revisor under revisionen har modtaget alle de oplysninger, der er anmodet om.

Behovet for revision og revisors rapportering, kan beskrives via principal-agent teorien. Kapitalejeren er principal mens agenten er virksomhedens daglige eller øverste ledelse. Da selskabets kapitalejer typisk kun har begrænset indsigt i virksomhedens daglige drift, og informationer om virksomhedens udvikling primært kommer fra selskabets ledelse, opstår der et behov for kontrol, således kapitalejeren sikre sig, at der ikke er manipuleret med de data, som bliver forlagt for dem, og/eller at der ikke sker misbrug af virksomhedens midler.

¹¹

¹¹ Rolf Elm Larsen (1994): Revision i agentteoretisk belysning.

Den agentteoretiske model kan skitseres som følgende:



Figur 6 - Kilde: Larsen, R. E. (1994): "Revision i agentteoretisk belysning", Revision: Funktion og Vision, side 211

Ovenstående model tager udgangspunkt i en erklæring om revision. En af de væsentligste forskelle mellem revision og andre erklæringsopgaver med sikkerhed vil være kravet til revisors rapportering i form af et protokollat, som der udelukkende stilles krav til i forbindelse med en revision, jf. revisorloven § 20.

8 Erklæring om review

8.1 ISRE2400 (Ajourført), opgaver om review af historiske finansielle regnskaber

Den nuværende danske standard om review, ISRE2400 (Ajourført), er en dansk oversættelse af den internationale standard ISRE2400, som er udgivet af International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i International Federation of Accountants (IFAC). Standarden blev senest opdateret i september 2012 som en ajourføring af den gamle review standard i den såkaldte "Clarity proces".

Ajourføringen havde til formål at skabe en bedre klarhed for dermed, at øge regnskabsbrugernes tillid til erklæringer med begrænset sikkerhed og bedre definere forskellene mellem revision og review.¹² Ajourføringen indebar derfor, at den nye ISRE2400 følger den samme struktur som ISA standarderne.

ISRE 2400 er en stand-alone standard, og revisor er således kun forpligtet til at følge de krav, der fremgår af standarden, når denne skal give erklæring om review af et regnskab.

Standarden er gældende for review af regnskaber for perioder der slutter 31. december 2013 eller senere.¹³

Revisors mål ved review af regnskaber efter ISRE2400 er at:

*"opnå **begrænset sikkerhed** for, om regnskabet som helhed er uden væsentlig fejlinformation, ved primært brug af forespørgsler og analytiske handlinger, der gør revisor i stand til at udtrykke en konklusion om, hvorvidt revisor er blevet opmærksom på forhold, der har givet revisor grund til at mene, at regnskabet ikke i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med en relevant regnskabsmæssig begrebsramme, og*

¹² Jf. Artikel "Revision kontra review af regnskabsmæssige skøn i små virksomheder", bragt i Bladet INSPI, nr. 2, 2012

¹³ Jf. ISRE 2400, pkt. 13

(b) afgive erklæring på regnskabet som helhed og kommunikere i overensstemmelse med kravene i denne ISRE.”¹⁴

Begrebet ”begrænset sikkerhed” defineres i ISRE 2400, som:

”den grad af sikkerhed, der er opnået, når opgaverisikoen er reduceret til et niveau, der er acceptabelt efter opgavens omstændigheder som grundlag for at udtrykke en konklusion i overensstemmelse med denne ISRE, men hvor risikoen er større end ved en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed. Kombinationen af arten, den tidsmæssige placering og omfanget af handlinger for at opnå bevis er som minimum tilstrækkelig for revisor til at opnå en meningsfuld grad af sikkerhed. For at kunne anses som meningsfuld skal graden af sikkerhed, som revisor opnår, sandsynligvis kunne forøge de tiltænkte brugeres tillid til regnskabet.”

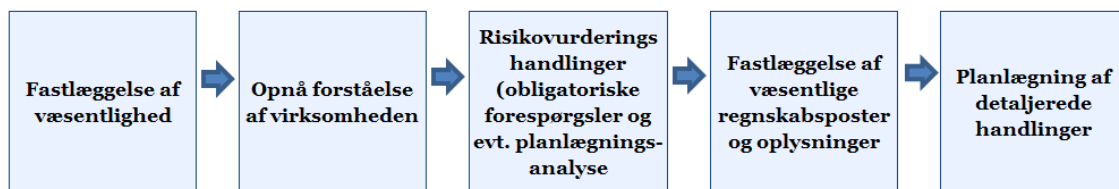
Det bemærkes, at graden af sikkerhed er afhængig af arten, den tidsmæssige placering og omfanget af de handlinger, der udføres, hvilket minder meget om definitionen efter ISA standarderne.

8.2 Opgaveudførelse efter review

ISRE 2400 (ajourført) er en såkaldt risikobaseret standard. Den overordnede opgaveproces er derfor meget lig den som anvendes ved revision.¹⁵ Processen kan beskrives således:

Opgave accept > Risikovurdering > Udførelse > Konklusion/Rapportering

Risikovurderingsmodellen kan beskrives ved følgende figur:



¹⁴ Jf. ISRE 2400, pkt. 14

¹⁵ Jf. artiklen ”udvidet gennemgang – praktiske problemstillinger”, RR.2013.06.0040

Figur 7 – Revisionsrisikomodellen, egen tilvirkning¹⁶

Væsentlighedsniveau:

Revisor skal fastlægge et væsentlighedsniveau for regnskabet som helhed og anvende dette væsentlighedsniveau ved udformning af handlinger og vurderingen af resultaterne heraf.¹⁷ Et væsentlighedsniveau skal være med til at definere et eller flere beløb, som er mindre end væsentlighed for regnskabet som helhed, med henblik på at reducere sandsynligheden for at der opstår væsentlige fejl i regnskabet. ISRE 2400 (ajourført) giver ingen konkrete retningslinjer for hvorledes et væsentlighedsniveau skal fastlægges eller beregnes, og det er således op til revisors faglige vurdering at fastlægge et passende og relevant væsentlighedsniveau. Det understreges, at væsentlighedsniveauet, som revisor fastlægger, er det samme hvad enten der udføres review eller revision.¹⁸

Forståelse af virksomheden:

Det er herudover et krav, at revisor forud for afgivelse af en erklæring om review, opnår en forståelse af virksomheden og dens omgivelser samt den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. Vurderingen af forståelse af virksomheden skal omfatte: brancheforhold, regulering, andre eksterne forhold og vurdering af den relevante begrebsramme. Vurderingen skal herunder omfatte en vurdering af virksomhedens art, regnskabssystemer og bogføring samt virksomhedens valg og anvendelse af regnskabspraksis.

Forståelse af virksomheden skal bidrage til, at revisor bedre kan identificere de områder i regnskabet, hvor der sandsynligvis kan opstå væsentlige fejl. Eksempeltvist kan et væsentligt regnskabsområde, der er forbundet med en høj grad af regnskabsmæssige skøn i værdiansættelsen, f.eks. investeringsejendomme der måles til dagsværdi eller værdiansættelsen af et varelager være områder, hvor der vurderes en højere sandsynlighed for fejl. Vurderingen heraf er dog individuel, og kan være forskellig fra den ene virksomhed

¹⁶ Fra artiklen ”udvidet gennemgang – praktiske problemstillinger”, RR.2013.06.0040

¹⁷ Jf. ISRE 2400, pkt. 43

¹⁸ Jf. ISRE 2400 (ajourført), vejledning A73

til den anden. Revisors forståelse af virksomheden er en kontinuerlig og dynamisk proces, som opdateres løbende under hele opgaveforløbet.

Risikovurderingshandling:

Revisor skal i forbindelse med vurdering af risikoen ved et review udforme og udføre *forespørgsler* og *analytiske handlinger*. Revisors arbejdshandlinger skal som udgangspunkt være struktureret ud fra at:

- behandle alle væsentlige poster i regnskabet og
- fokusere på områder i regnskabet, hvor væsentlige fejl kan opstå

Forespørgsler omfatter primært forespørgsler til den daglige ledelse, men kan også omfatte forespørgsler til andre relevante personer i virksomheden. Udformningen af forespørgsler skal fastlægges ud fra revisors konkrete vurdering. Revisor skal som en del af opgaveudførelsen endvidere foretage en vurdering af de svar, som den daglige ledelse eller øvrige relevante personer har givet.

Omfanget af revisors forespørgsler til den daglige ledelse er overordnet defineret i ISRE 2400, pkt. 48, som:

- a. Hvordan den daglige ledelse udøver betydelige regnskabsmæssige skøn
- b. Identifikation af samt formål med transaktioner med nærtstående parter
- c. Hvorvidt der er betydelige, usædvanlige eller komplekse transaktioner, begivenheder eller forhold, der har påvirket eller kan påvirke regnskabet
- d. Hvorvidt der er konstaterede, formodede eller påståede:
 - a. besvigelser eller ulovlige handlinger, der påvirker virksomheden og
 - b. manglende overholdelse af lovgivning i øvrigt, som kan påvirke regnskab
- e. Hvorvidt den daglige ledelse har konstateret indtrufne begivenheder efter regnskabsårets afslutning, der kræver regulering eller oplysning i regnskabet
- f. Grundlaget for den daglige ledelses vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften
- g. Hvorvidt der er begivenheder eller forhold, der kan skabe tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften
- h. Hvorvidt virksomheden har givet væsentlige tilsagn, kontraktlige forpligtelser eller eventualforpligtelser, der kan påvirke regnskabet

- i. Væsentlige ikke-monetære transaktioner eller transaktioner uden vederlag i den pågældende regnskabsperiode.

Udformningen og udførelsen af *analytiske handlinger* har til formål at bidrage til revisors forståelse af virksomheden, herunder at hjælpe revisor med at identificere områder i årsregnskabet med risiko for at væsentlig fejlinformation opstår.

Analytiske handlinger kan f.eks. være en sammenholden af indeværende års tal til tidligere år tal, herunder en forklaring af den konstaterede udvikling. En sådan sammenligning kan give revisor et overblik af, hvor der er væsentlige afvigelser i forhold til tidligere år, og revisor kan på denne baggrund undersøge, hvad afvigelserne skyldes, og om afvigelserne kan skyldes fejl i regnskabet.

En sammenholden af indeværende års tal med ledelsens forventninger, herunder budgetter, give revisor en indikation af, hvorledes virksomhedens økonomi har udviklet sig i forhold til det forventede samt, hvorledes dette kommer til udtryk i regnskabet.

Analytiske handlinger kan også omfatte en sammenholden af de interne sammenhænge i regnskabet. F.eks. kan en sammenholden af en handelsvirksomheds varesalg, vareforbrug, varebeholdninger og varekreditorer give revisor et indtryk af, hvordan likviditeten i virksomheden har udviklet sig. Denne vurdering kan endvidere have betydning for revisors vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften. En sammenholden af eksempelvis årets omsætning og vareforbrug kan give revisor et indtryk af udviklingen i rentabiliteten af virksomhedens produkter. Store afvigelser i bruttoavance i forhold til tidligere år kan være en indikation af, at der kan være fejl i regnskabet, men kan også være et udtryk for en ændringer i markedsforhold som priser, leverandørforhold, efterspørgsel mv.

En analyse af virksomhedens regnskabstal i forhold til branche normer kan i visse tilfælde også bidrage til revisors forståelse af virksomheden udvikling i forhold til branchen. Viser det sig, at en virksomhed i et pågældende år performer væsentligt bedre eller dårligere end andre virksomheder i samme branche, kan dette være en indikation på, at virksomhedens regnskabstal er manipulerede eller fejlagtige. En sådan analyse kræver dog, at der kan indhentes pålidelige og sammenlignelige benchmarks. I mindre niche virksomheder kan det derfor være vanskeligt at anvende disse analyser.

Fastlæggelse af væsentlige regnskabsposter

Som et naturligt led i risikovurderingen skal revisor foretage en vurdering af, hvilke regnskabsposter og oplysninger som er væsentlige og risikofyldte. ISRE 2400 (ajourført) stiller ikke ufravigeligt krav til, at der identificeres risici på revisionsmålsniveau på samme måde som efter ISA standarderne. Dog kan det være en hensigtsmæssig metode for revisor at fastlægge, hvilke regnskabsposter som overstiger det fastlagte væsentlighedsniveau samt, hvor der er risiko for, at fejl opstår. Der stilles ingen formelle krav til, hvordan revisor dokumentere sin risikovurdering i forhold til fastlæggelse af væsentlige regnskabsposter. Dette kan f.eks. være i skemaform eller i et planlægningsnotat, hvor regnskabsposterne beskrives i fritekst.

Planlægning af detaljerede handlinger

På basis af den foretagne risikovurdering skal revisor fastlægge arten og omfanget af de reviewhandlinger, som revisor planlægger at udføre i forbindelse med opgaven. Arten af handlinger vil som udgangspunkt begrænse sig til forespørgsler og analyser, men det kan også være andre handlinger, såfremt revisor vurderer det omkostningseffektivt eller nødvendigt.

Såfremt revisor i forbindelse med udførelsen af sit review bliver opmærksom på forhold, der kan give en begrundet mistanke om væsentlige fejl i årsregnskabet, skal der udføres yderligere handlinger, der er tilstrækkelige for at revisor kan fastslå:

- a. At forholdene sandsynligvis ikke vil medføre, at regnskabet som helhed indeholder væsentlige fejl, eller
- b. At forholdene medfører, at regnskabet indeholder væsentlige fejl.

Andre handlinger kan omfatte en udvidelse af omfanget af det udførte arbejde eller udførelsen af andre handlinger, som revisor anser som nødvendige for at kunne opnå tilstrækkeligt og egnet bevis, f.eks. kunne dette være udførelsen af substans tests som kontrol og efterprøvning (eks. bilagsrevision). Disse yderligere handlinger vil som udgangspunkt ikke indarbejdes i selve planlægningsprocessen af review men forekomme undervejs, såfremt revisor ikke kan opnå tilstrækkelig overbevisning via de planlagte forespørgsler og analyser.

Vi har i det ovenstående redegjort for risikovurderingen ved et review, og vi vil under afsnittet om udvidet gennemgang komme nærmere ind på selve udførelsen af de planlagte handlinger.

8.3 Erklæring efter review

Når revisor, på baggrund af det udførte arbejde, har opnået tilstrækkeligt og egnet bevis, skal revisor afgive en erklæring om regnskabet.

Kravene til en erklæring om review af et regnskab fremgår af erklæringsbekendtgørelsens § 12 og omfatter følgende minimumskrav:

1. En identifikation af det gennemgåede regnskab.
2. En omtale af revisors ansvar
3. En omtale af, at omfanget af en gennemgang (review) er mindre end omfanget af en revision, og at der derfor ikke udtrykkes en revisionskonklusion.
4. Forbehold, eller oplysning om at erklæringen er uden forbehold
5. En konklusion
6. Supplerende oplysninger
7. Andre erklæringer

Omtale af revisors ansvar skal i henhold til erklæringsbekendtgørelsens § 12, stk. 2 omfatte oplysninger om de revisionsstandarder der er anvendt ved revisors gennemgang.

Konklusionen skal ifølge § 12, stk. 3 udtrykke, om revisor ved gennemgangen er blevet opmærksom på forhold, der giver anledning til at konkludere, at regnskabet *ikke* giver et retvisende billede af virksomhedens aktiver, passiver, finansielle stilling samt resultatet i overensstemmelse med den anvendte begrebsramme.

Der er tale om såkaldt ”negativt” formuleret erklæring, idet revisor udtaler sig om, hvorvidt denne er stødt på forhold, der giver anledning til at konkludere, at regnskabet **ikke** er retvisende. Revisor erklærer sig således ikke om, at han har vurderet, at regnskabet er retvisende. Denne negativ erklæring hænger sammen med omfanget og arten af de handlinger, der udføres under et review – herunder forespørgsler og analytiske handlinger.

Konklusionen skal altid være uden forbehold, med forbehold eller afkræftende.¹⁹ I særlige tilfælde kan der ikke afgives en konklusion om regnskabet, og dette skal i så fald angives særskilt.

Vi vil ikke komme nærmere ind på i hvilke situationer, der tages forbehold, afgives en afkræftende konklusion eller manglende konklusion, i dette afsnit.

¹⁹ Jf. erklæringsbekendtgørelsen § 12, stk. 4

9 Erklæring om udvidet gennemgang

Erklæringsstandarden udvidet gennemgang trådte i kraft den 22. april 2013. Adgangen for valg af erklæringen er indsat i den ændrede årsregnskabslov, jf. afsnit 6. Muligheden for at vælge og lade sit regnskab erklære efter den nye standard trådte således i kraft for virksomheder med et regnskabsår, der starter den 1. januar 2013 eller senere.

Formålet med indførelsen af erklæringsstandarden var, som tidligere beskrevet, at lette den administrative byrde for mindre erhvervsvirksomheder i regnskabsklasse B, men også at sikre, at de mindre erhvervsvirksomheder kunne vælge en lovpligtig erklæring, der var mere lempelig end fuld ISA revision, og gav mere sikkerhed end et review efter ISRE 2400 (ajourført).²⁰

Erklæringsstandarden udvidet gennemgang er grundlæggende baseret på baggrund af den internationale standard om review, ISRE 2400 (ajourført), dog med 2 centrale tilføjelser:

1. Krav om udførelsen af supplerende handlinger
2. En ”positivt” formuleret erklæring

Vi har i forbindelse med redegørelse af erklæringsstandarden udvidet gennemgang, taget udgangspunkt i ”Standard om udvidet gennemgang af årsregnskaber, der udarbejdes efter årsregnskabsloven”, som er udarbejdet af FSR – danske revisorer²¹.

Revisors mål ved en opgave efter standarden er at:

- A. Sætte revisor i stand til, på baggrund af de udførte handlinger, at udtrykke en erklæring om, hvorvidt regnskabet giver et retvisende billede i overensstemmelse med årsregnskabsloven, og

²⁰ Jf. Artikel, Revision & Regnskabsvæsen, nr. 6 2013 ”Udvidet gennemgang – formål anvendelsesområde og erklæring”

²¹ FSR – danske revisorer – Revisionsteknisk Udvalg april 2013

B. Afgive en erklæring på årsregnskabet som helhed og kommunikere i overensstemmelse med kravene i denne standard²²

Graden af sikkerhed i revisors erklæring er noget af det første, der adskiller sig ved anvendelsen af ISRE 2400 og standarden om udvidet gennemgang. Standarden omtaler i afsnit 4, at revisor:

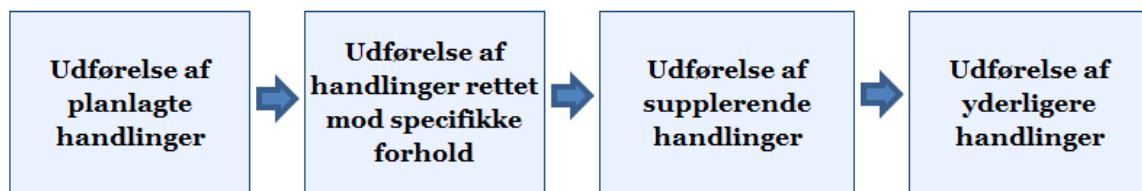
- ”planlægger og udfører reviewhandlinger med henblik på at opnå **begrænset sikkerhed** for sin konklusion om årsregnskabet. Reviewhandlinger består primært af forespørgsler og analytiske handlinger for at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis til at drage en konklusion om årsregnskabet. Reviewhandlinger kan også omfatte andre handlinger, såfremt revisor anser dette for mere effektivt.
- Udfører supplerende handlinger med henblik på at opnå **yderligere sikkerhed** for sin konklusion om årsregnskabet i forhold til en reviewopgave.
- Udformer og udfører de yderligere reviewhandlinger, som revisor finder nødvendige efter omstændighederne for at blive i stand til at konkludere om årsregnskabet, når revisor bliver opmærksom på forhold der giver anledning til at mene, at årsregnskabet kan indeholde væsentlige fejl.”

Der defineres således en grad af sikkerhed ved anvendelsen af den nye standard, som er begrænset sikkerhed med tillæg af yderligere sikkerhed. Det kan således være vanskeligt at definere, hvor stor graden af sikkerhed bliver, når der udføres udvidet gennemgang. Det fastlås dog i erklæringsbekendtgørelsens § 9, stk. nr. 3 ”at omfanget af en udvidet gennemgang er mindre end omfanget af en revision, og at der derfor ikke udtrykkes en revisionskonklusion”. Det kan således uddrages, at graden af sikkerhed ved udvidet gennemgang, som udgangspunkt, ikke vil være høj, med derimod ligge i et interval mellem begrænset sikkerhed og høj sikkerhed. I praksis omtales graden af sikkerhed ofte som ”moderat grad af sikkerhed”.

²² Jf. FSR’s Standard om udvidet gennemgang af årsregnskaber, pkt. 6

9.1 Opgaveudførelse efter udvidet gennemgang

Som tidligere nævnt, består en udvidet gennemgang af et review udført efter standarden ISRE 2400 (ajourført). Hertil skal der ved udvidet gennemgang udføres en række supplerende handlinger, hvilket er beskrevet i afsnittet nedenfor samt udførelsen af yderligere arbejdshandlinger, såfremt revisor har vurderet behov herfor. Selve opgaveudførelsen kan skitseres ved nedenstående model:



Figur 8 – Udførelse, egen tilvirkning ²³

Udførelse af planlagte handlinger

Planlægning af detaljerede handlinger foretages i overensstemmelse med beskrivelsen under foregående afsnit om review. Selve udførelsen tager som nævnt udgangspunkt i udførelsen af forespørgsler og analyser.

Forespørgsler rettes til den daglige ledelse og andre personer, som revisor efter omstændighederne finder relevant.

Det er ikke tilstrækkeligt kun at stille en forespørgsel – revisor skal samtidig foretage en vurdering af, de svar ledelsen giver. Her er det op til revisors professionelle skepsis at vurdere om, ledelsens svar giver anledning til yderligere undersøgelser. Det kan f.eks. være i tilfælde af, at der ikke er konsistens i ledelsens svar og de øvrige oplysninger, som revisor har opnået i forbindelse med opgavens udførelse. Det kan også være i tilfælde af, at ledelsen giver afkræftende svar på revisors forespørgsler. Revisor bør i tilfælde af afkræftende svar

²³ Fra artiklen "udvidet gennemgang – praktiske problemstillinger", RR.2013.06.0040

bede ledelsen om at foretage yderligere undersøgelse af et forhold, og såfremt dette ikke er muligt/anvendeligt, er revisor nødsaget til at foretage yderligere handlinger.

Analytiske handlinger kan være en integreret del af planlægningsfasen, men vil ofte indgå i selve udførelsen af de detaljerede handlinger. Erklæringsstandarden stiller ingen krav til, hvilke analytiske handlinger der skal udføres. Det er på samme måde som med forespørgsler op til revisor at fastlægge arten og omfanget af de analytiske handlinger. Analytiske handlinger kan udformes således, at der er tale om en overordnet analyse af virksomhedens nøgletal, men kan også foregå på et mere detaljeret niveau. Såfremt revisor finder det relevant og anvendeligt, kan der udføres specifikke analytiske handlinger i relation til specifikke regnskabsposter. Som et eksempel herpå kan nævnes detaljeret analyse af omsætning pr. måned eller f.eks. analyser af varesalg fordelt på specifikke varegrupper. En forudsætning for anvendelsen af mere detaljerede analyser vil dog være, at virksomhedens registreringssystemer og bogføring er fyldestgørende og data kan udlæses pålideligt.

Udførelse af handlinger rettet mod specifikke forhold

Ifølge erklæringsstandarden skal der udføres handlinger rettet mod specifikke forhold. Dette kan være nærtstående parter, besvigelser og manglende overholdelse af lovgivning samt fortsat drift.²⁴

Specifikke arbejdshandlinger vedrørende nærtstående parter kan blive relevant, hvis revisor under opgaveforløbet bliver opmærksom på, at der er relationer til eller transaktioner med nærtstående parter, som ledelsen ikke tidligere har oplyst revisor om. Såfremt der observeres væsentlige transaktioner med nærtstående parter, som ligger uden for virksomhedens normale forretningsområde, skal revisor forespørge ledelsen til transaktionernes art, om nærtstående parter kan være involveret og den forretningsmæssige begrundelse herfor.

Specifikke arbejdshandlinger vedrørende besvigelser kan blive aktuelt, såfremt revisor konstaterer tegn på eller mistanke om, at der er sket besvigelser i virksomheden, eller at virksomheden ikke har overholdt love og øvrig regulering. I tilfælde heraf skal revisor

²⁴ Jf. FSR's Standard om udvidet gennemgang af årsregnskaber, pkt. 36-41

kommunikere forholdet til det passende niveau af ledelsen i virksomheden. Revisor skal desuden anmode om ledelsens vurdering af en eventuel indvirkning på årsregnskabet samt overveje den eventuelle indvirkning som forholdet kan have på revisionserklæringen.

Udvidet gennemgang omfatter desuden overvejelser om virksomhedens evne til at fortsætte driften. Hvis revisor under opgaven bliver opmærksom på forhold, der kan skabe en betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften, skal revisor:

- a) 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
- b) vurdere resultatet af disse forespørgsler med henblik på at overveje, om den daglige ledelses svar giver tilstrækkeligt grundlag for (i) fortsat at aflægge årsregnskabet under forudsætning om fortsat drift eller (ii) at konkludere, om årsregnskabet indeholder væsentlig fejlinformation eller på anden vis er vildledende i forhold til virksomhedens evne til at fortsætte driften, og
- c) overveje den daglige ledelses svar i lyset af alle relevante oplysninger, som revisor er blevet opmærksom på.

Vi vil i vores afhandling ikke komme nærmere ind på handlinger vedrørende specifikke forhold.

Udførelse af supplerende handlinger

Vil i det kommende afsnit belyse de supplerende handlinger, som erklæringstandarden om udvidet gennemgang stiller krav til.

Revisor skal som led i udvidet gennemgang udføre følgende supplerende handlinger, såfremt handlingerne er relevante.²⁵

1. Indhentelse af udskrifter fra tingbogen, personbogen og/eller bilbogen pr. balancedagen

²⁵Jf. FSR's Standard om udvidet gennemgang af årsregnskaber, pkt. 43

2. Indhentelse af engagementsforespørgsler pr. balancedagen fra virksomhedens pengeinstitut(er)
3. Indhentelse af oplysninger på eller efter balancedagen ved forespørgsel til virksomhedens advokatforbindelse(er)
4. Indhente dokumentation for, at indberettede AM-bidrag og A-skatter, moms og lønsumsafgifter er korrekt indberettet på grundlag af bogføringen

Tingbogsudskrifter

Indhentelse af tingbogsudskrifter skal bidrage til at skabe yderligere sikkerhed for, at virksomheden er den retmæssige ejer af de pågældende aktiver, samt at fastslå om aktiverne er stillet til sikkerhed eller pantsat, hvilket skal oplyses særskilt i årsregnskabet. Tingbogsudskriften, herunder bilbog, andelsboligbog mv., skal indhentes, såfremt virksomheden har aktiver omfattet af tinglysningsloven.

Tingbogsudskriften skal som udgangspunkt forsøges indhentet på balancetidspunktet, idet ændringer i tingbogen efter balancedagen kan medføre fejlagtige oplysninger i forbindelse med regnskabsaflæggelsen. Dette kan rent praktisk være et problem, idet tinglysningssystemet som udgangspunkt viser den aktuelle situation, og ikke viser historiske data.²⁶ Såfremt der opstår tvivl om de indhentede tinglysningsforhold, er det vores opfattelse, at revisor bør forespørge ledelsen herom, og hermed få bekræftet om oplysningerne er korrekte pr. statusdagen.

Engagementsforespørgsel

Indhentelse af engagementsforespørgsler skal bidrage til at skabe yderligere sikkerhed for, at indeståender i pengeinstitutter er til stede på balancedagen, at regnskabet afspejler samtlige indeståender og forpligtelser i pengeinstitut samt, at der kan gives korrekt noteoplysning om eventuelle sikkerhedsstillelser, kautionsforpligtelser, garantier mv.

Udsendelse af engagementsforespørgsler er et ufravigeligt krav ifølge erklæringsstandarden, og der skal således udsendes en engagementsforespørgsel til

²⁶ Jf. uddrag fra interview med fagkonsulent, Lars Kiertzner

samtlige pengeinstitutter, hvor selskabet har et engagement, uanset størrelsen og omfanget af dette engagement.

Advokatbrev

Indhentelse af advokatbreve kan bidrage til at afklare om, virksomheden er involveret i retssager, tvister, søgsmål eller lignende, der kan påføre væsentlige forpligtelser for virksomheden. Såfremt revisor i forbindelse med den udførte gennemgang er blevet bekendt med, at virksomheden har anvendt advokater i forbindelse med en igangværende sag er det et krav, at der udsendes advokatbrev.

Kravet om advokatbrev omfatter tillige udsendelsen af advokatskrivelser til virksomhedens inkassoadvokater, såfremt virksomheden har igangværende inkassosager.²⁷ Herved kontrolleres, at de indhentede oplysninger er afspejlet i årsregnskabet i overensstemmelse med årsregnskabsloven, herunder fuldstændigheden af aktiver, forpligtelser og eventualforpligtelser.²⁸

Kontrol af indberetninger til SKAT

Virksomhedens indberetninger til SKAT af A-skat, AM-bidrag, lønsumsafgift og moms skal kontrolleres for mindst 3 perioder i en regnskabsperiode. Kontrollen består i en afstemning af indberetningen til den underliggende bogføring.

Handlingen har til formål at afklare om, virksomheden foretager sine indberetninger til SKAT rettidigt og korrekt, på baggrund af bogføringen. Dog stiller erklæringsstandarden ikke krav til at revisor samtidig efterprøver bogføringens bonitet.

Såfremt revisor bliver bekendt med, at indberetningerne til SKAT ikke er rettidige og korrekte, skal revisor, ud over stillingtagen til årsregnskabet, tage stilling til om ledelsen kan ifalde et ansvar.²⁹

²⁷ Jf. uddrag fra interview med fagkonsulent, Lars Kiertzner

²⁸ Jf. FSR's Standard om udvidet gennemgang af årsregnskaber, A81, pkt. 2

²⁹ Jf. FSR's Standard om udvidet gennemgang af årsregnskaber, A82, pkt. 2

Udførelse af yderligere handlinger

Yderligere handlinger skal udføres, når revisor, på baggrund af den udvidede gennemgang, bliver opmærksom på, at regnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation. Ifølge FSR's standard er det op til revisors faglige bedømmelse at fastslå, hvornår det er relevant at udføre yderligere arbejdshandlinger. Det vil som oftest være i tilfælde, hvor revisor, på baggrund af de foretagne forespørgsler og analyser samt de supplerende handlinger, ikke har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for, at en eller flere regnskabsposter ikke er væsentligt fejlbehæftet. Yderligere handlinger kan omfatte³⁰:

- Yderligere forespørgsler eller analytiske handlinger, der udføres mere detaljeret på specifikke regnskabsposter eller transaktioner i regnskabet.
- Andre typer af handlinger som f.eks. substansbaserede detailtest eller indhentelse af eksterne bekræftelser

Revisor er således forpligtet til at udvide omfanget af sine arbejdshandlinger, når disse ikke har bidraget med at indhente tilstrækkeligt og egnet bevis for revisors konklusion. Vi vil komme nærmere ind på disse yderligere handlinger ved analyse af casevirksomheden ABC A/S.

9.2 Erklæring ved udvidet gennemgang

Når revisor, på baggrund af det udførte arbejde, har opnået tilstrækkeligt og egnet bevis, skal revisor afgive en erklæring om regnskabet.

Kravene til en erklæring om udvidet gennemgang af et regnskab, fremgår af erklæringsbekendtgørelsens § 9, og omfatter følgende minimumskrav:

1. En identifikation af det gennemgåede regnskab
2. En omtale af revisors ansvar
3. En omtale af, at omfanget af udvidet gennemgang er mindre end omfanget af en revision, og at der derfor ikke udtrykkes en revisionskonklusion.
4. Forbehold, eller oplysning om at erklæringen er uden forbehold
5. En konklusion

³⁰Jf. FSR's Standard om udvidet gennemgang af årsregnskaber, A86

6. Supplerende oplysninger, hvis relevant
7. Udtalelse om ledelseserklæring, hvis relevant
8. Andre erklæringer

I lighed med erklæring om review skal omtalen af revisors ansvar omfatte oplysninger om de revisionsstandards, der er anvendt ved revisors gennemgang. Det er et krav at Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard anvendes.

Konklusionen skal ifølge § 9, stk. 4 udtrykke, hvorvidt revisor ved den udvidede gennemgang har konkluderet, at regnskabet giver et retvisende billede af virksomhedens aktiver, passiver, finansielle stilling samt resultatet i overensstemmelse med den anvendte begrebsramme.

Konklusionen skal altid være uden forbehold, med forbehold eller afkræftende.³¹ I særlige tilfælde kan der ikke afgives en konklusion om regnskabet, og dette skal i så fald angives særskilt.

Vi vil ikke komme nærmere ind på i hvilke situationer, der tages forbehold, afgives en afkræftende konklusion eller manglende konklusion, i dette afsnit.

Supplerende oplysninger i en erklæring om udvidet gennemgang kan, såfremt det er relevant, omfatte supplerende oplysning om væsentlig manglende overholdelse af bogføringsloven eller supplerende oplysning om, at selskabets ledelse kan ifalde erstatnings- eller strafansvar.

³¹ Jf. erklæringsbekendtgørelsen § 9, stk. 5

10 Erklæring om revision

Revisors mål i forbindelse med erklæring om revision er, at kunne udtrykke en erklæring med høj grad af sikkerhed om, at selskabets årsregnskab giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling på statusdagen samt af resultatet af selskabets aktiviteter for den pågældende regnskabsperiode.

10.1 International Standarder om revision (ISA'er)

The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) udsendte i 2009 en række klarificerede internationale revisionsstandarder (International Standards on Accounting – ISA).

Disse blev efterfølgende oversat og sendt til godkendelse i EU, og trådte i kraft for revisioner i Danmark, der begyndte 15. december 2010 eller senere.

Implementering af ISA'erne medførte, at Danmark fik et regelsæt, som er identisk med resten af EU, og der opnås derfor en større grad af ensartethed og sammenlignelighed i forbindelse med tilrettelæggelse og udførsel af revisionsopgaver på dansk og internationalt plan.

10.2 Opgaveudførelse ved revision

Som det fremgår af Revisorloven § 16, stk. 1, er det et krav, at revisor ved udførelsen af arbejdsopgaverne skal udvise den fornødne og forventede: nøjagtighed, hurtighed, integritet, objektivitet, fortrolighed, professionelle adfærd, kompetence og omhu.

Dette indebærer, at revisor skal have forståelse og indblik i den pågældende revisionsopgave, inden opgaven påbegyndes, da revisor således vil have mulighed for at tilrettelægge revisionshandlinger, så revisionsopgaven bliver løst med blandt andet den fornødne nøjagtig og hurtighed.

Der er udarbejdet en særskilt standard omkring planlægning af revision af regnskaber, jf. ISA 300.

Målsætningen for ISA 300 er, at revisionen bliver udført effektivt, hvilket er i overensstemmelse med revisorloven § 16, stk. 1 om, at der udvises den fornødne hurtighed og nøjagtighed i den pågældende revisionsopgave. Der skal ifølge ISA 300 udarbejdes en overordnet revisionsstrategi, der fastlægger revisionens omfang, tidsmæssige placering og retning. Revisor skal på baggrund af den overordnede revisionsstrategi udarbejde en revisionsplan med en beskrivelse af:³²

- a) arten, den tidsmæssige placering og omfanget af planlagte risikovurderingshandlinger som fastlagt i ISA 315
- b) arten, den tidsmæssige placering og omfanget af planlagte yderligere revisionshandlinger på revisionsmålsniveau som fastlagt i ISA 330
- c) andre planlagte revisionshandlinger, der kræves udført, således at opgaven overholder ISA'er

Vi vil i det efterfølgende komme kort ind på indholdet af ovenstående.

Forståelse af virksomheden og dens omgivelser

Grundlaget for vurdering af revisors forståelse af virksomheden og dens omgivelser er beskrevet særskilt i ISA 315. Som det er beskrevet indledningsvist i ISA 315 omhandler ISA 315 *”revisors ansvar for at identificere og vurdere risici for væsentlig fejlinformation i regnskaber igennem forståelse af virksomheden og dens omgivelser, herunder virksomhedens interne kontrol.”*

Dette er medvirkende til, at revisor får en overordnet forståelse for særlige forhold i virksomheden eller i branchen som helhed, som kan have betydning i forhold til revisors risikovurderinger på både revisions- og regnskabspost niveau. Samtidig giver det revisor mulighed for at fastlægge revisionsstrategien med henblik på tilrettelæggelse af revisionshandlingerne, herunder vurdering af tilgange til indhentelse af revisionsbevis på baggrund af disse forhold.

³² Jf. ISA 300, pkt. 9

Endvidere giver beskrivelse af virksomheden, ledelsen og selskabets interne kontroller mulighed for at vurdere den samlede revisionsrisiko, som ligeledes er beskrevet nedenfor.

Revisionsrisikomodellen

I forbindelse med vurdering af risikoen ved udførsel af revisionen kan der opstilles følgende revisionsrisikomodell, som beskriver den samlede risiko for såvel væsentlige fejl og mangler, der kan opstå i årsrapporten. Den samlede revisionsrisiko tager udgangspunkt i henholdsvis den iboende risiko, kontrol risikoen og opdagelsesrisikoen.³³

Revisionsrisikoen = Risikoen for væsentlig fejlinformation x opdagelsesrisikoen

Hvor:

Risikoen for væsentlig fejlinformation = Iboende risiko x Kontrolrisikoen

- Den iboende risiko beskriver risikoen for, at væsentlige fejl opstår.
- Kontrolrisikoen beskriver risikoen for, at væsentlige fejl ikke forhindres eller rettes af den interne kontrol i virksomheden.
- Opdagelsesrisikoen beskriver risikoen for, at væsentlige fejl ikke opdages i forbindelse med revisionen.

Som udgangspunkt er det ikke muligt at påvirke den iboende risiko. Den iboende risiko er væsentligt påvirket af antallet af virksomhedens transaktioner samt kompleksiteten af virksomheden transaktioner. Endvidere vil den iboende risiko forøges, såfremt der er tale om regnskabsposter med høj grad af regnskabsmæssige skøn.

Kontrolrisikoen kan direkte påvirkes af etablering af virksomhedens interne kontroller samt opretholdelse af disse. Dette vil ofte hænge direkte sammen med den pågældende virksomhedens størrelse og dermed mulighed for at etablere effektive forretningsgange, som vil kunne anvendes til at nedbringe den samlede revisionsrisiko.

³³ Jf. Revision i praksis, side 152-153

Opdagelsesrisikoen vil være direkte påvirket af den iboende risiko og kontrolrisikoen. Afhængig af virksomhedens interne kontroller og den iboende risiko på de enkelte regnskabsposter, vil det være nødvendigt for revisor at tilrettelægge sine arbejdshandlinger således, at den samlede revisionsrisiko bliver nedbragt til et acceptabelt niveau.

Fastlæggelse af væsentlighedsniveau

Vurdering ved fastlæggelse af væsentlighed ved planlægning og udførsel er beskrevet i ISA 320 om omhandler *”revisors ansvar for at anvende begrebet væsentlighed ved planlægning og udførelse af revision af et regnskab.”*

Fejlinformation eller udeladelser, der enkeltvis eller tilsammen påvirker regnskabsbrugers beslutningsgrundlag, anses for væsentlige.

Væsentlighedsniveauet fastsættes på baggrund af både kvantitative parametre for selskabet, herunder på baggrund af nettoomsætningen, resultat før skat, balancesummen og egenkapitalen og en række kvalitative parametre, herunder svage interne kontroller, ny ledelse og forøget risiko for besvigelser eller going concern. Det vil være forskelligt for de enkelte virksomheder, hvilke parametre der anses for kritiske i forhold til regnskabsbrugere.

I forhold til en driftsvirksomhed vil det ofte være nettoomsætningen eller resultat før skat, og i virksomheder uden driftsaktivitet (dvs. holdingselskaber) vil det ofte være balancesummen eller egenkapitalen, som ofte vil være direkte afspejlet af selskabets kapitalandele.

Væsentlighedsniveauet fastlægges således ud fra den pågældende virksomheds forhold samt revisors faglige vurdering af regnskabsbrugernes behov for finansielle oplysninger. Væsentlighedsniveauet vil ofte være indirekte påvirket af selskabets overordnede risiko på regnskabsniveau, da en højere grad af risiko vil betyde, at revisor vil sætte et lavere væsentlighedsniveau og derved få afdækket det forøgede risiko.

Udførsel af revision (revisionshandlinger)

Tilrettelæggelsen af arten og omfanget af revisionshandlinger på revisionsmålsniveau behandles særskilt i ISA 330. På baggrund af de indledende overvejelser i planlægningsprocessen vil revisor få identificeret væsentlige og risikofyldte områder, og på baggrund heraf have mulighed for at tilrettelægge sine revisionshandlinger.

I forbindelse med identificering af væsentlige og risikofyldte områder vil revisor også have mulighed for at fastlægge revisionsmål til brug for opnåelse af overbevisning om de enkelte revisionsområder.

Opnåelse af overbevisning af disse revisionsmål, fordelt på de enkelte væsentlige og risikofyldte revisionsområder, vil revisor desuden gøre sig overvejelser om måden hvorpå, at der skal ske indhentning af revisionsbevis for de enkelte revisionsområder.

Der er en lang række metoder til indhentelse af revisionsbeviser i forhold til arbejdshandlinger. I forhold til de enkelte revisionsområder, vil der ofte indhentes revisionsbeviser ved indhentelse af revisionsbeviser på en eller flere af nedenstående måder:

- Forespørgsel
- Analytiske handlinger
- Genudførelse
- Efterregninger
- Ekstern bekræftelse
- Observationer
- Inspektion

Revisors revisionshandlinger kan opdeles i henholdsvis substans-, analytiske handlinger og test af kontroller. Det er nødvendigt for virksomheden at have etableret effektive forretningsgange, såfremt revisor skal basere sine revisionsbevis på baggrund af virksomhedens kontroller. Er der ikke effektive forretningsgange, som kan danne grundlag for revisors opnåelse af overbevisning om de enkelte områder, vil revisors handlinger i stedet omfatte substans- og analytiske handlinger. Disse omfatter blandt andet indhentelse af dokumentation for eksterne parter i form af kontoudtog/bekræftelser fra debitorer,

kreditorer og pengeinstitutter, forespørgsel til personer inden og uden for virksomheder, som kan danne understøtte eksisterende indhentelse af revisionsbevis eller give revisor viden om forhold, som revisor ikke tidligere har været i besiddelse af.

Tilrettelæggelse ved indhentelse af revisionsdokumentation til opnåelse af overbevisning omkring revisionsmålene for de væsentlige og risikofyldte områder omhandler i høj grad revisors konkrete vurderinger i forhold til verificering af det indhentede materialer samt øvrige handlinger, som afdækker de enkelte revisionsmål. Det vil ofte være forskelligt fra de enkelte erklæringsopgaver, hvilke former for dokumentation der skal indhentes, og i hvilken grad dette giver sikkerhed i forhold til den endelige erklæring på regnskabet.

10.3 Erklæring efter revision

ISA 700 behandler mål, definitioner samt krav til udformning af konklusion ved afgivelse af erklæring om revision på et regnskab.

Herudover er der en række standarder (ISA 705 og 706), som beskriver kravene til revisors konklusion, såfremt revisor har fundet forhold, som medfører forbehold eller supplerende oplysninger, hvilket også betegnes som modifikationer i revisors konklusion.

Formålet med ISA 700 er at afgive en erklæring med en konklusion på baggrund af de opnåede konklusioner af revisionsbeviserne, jf. ISA 330 samt at der ikke er forhold som enkeltvis eller sammenlagt er væsentlige for det retvisende billede, jf. ISA 450. Herudover er det formålet med ISA 700, at revisor kan udtrykke en konklusion med høj grad af sikkerhed om, at regnskabet giver et retvisende billede af virksomhedens resultat for regnskabsåret samt den finansielle stilling på statusdagen.

Kravene til en erklæring om revision af et regnskab fremgår af erklæringsbekendtgørelsens § 5. Disse krav er specificeret i ISA 700, som stiller følgende krav i forbindelse med afgivelse af en erklæring om revision på en årsrapport:

- Titel
- Adressat
- Indledende afsnit
- Ledelsens ansvar for regnskabet

- Revisors ansvar
- Revisors konklusion
- Evt. andre erklæringsforpligtelser
- Revisors underskrift, dato for underskrift og revisors adresse

Det er helt afgørende, at revisor i forbindelse med afgivelse af erklæring om revision ikke udelukkende forholder sig til ISA 700, 705 og 706, men ligeledes er opmærksom på de yderligere krav ifølge danske revisorlovgivning, da de også er en del af lovgrundlaget ved afgivelse af erklæring om revision.

11 Delkonklusion

Vi har ovenfor behandlet de forskellige erklæringer, som en godkendt revisor kan anvende i forbindelse med afgivelse af erklæring på et årsregnskab.

Som det fremgår, kan man konstatere, at der er flere forskelle i de tre erklæringstyper, revision, review og udvidet gennemgang. Vi har nedenfor opstillet en sammenholden af de tre erklæringstyper samt belyst nogle af de fundamentale forskelle og ligheder som der er:

Krav	Erklæring om revision	Erklæring om review	Erklæring om udvidet gennemgang
Omfattet af revisorloven	Ja	Ja	Ja
Godkendt af IFAC	Ja	Ja	Nej
Krav til kvalitetsstyring efter ISQC 1	Ja	Ja	Ja
Krav til indgåelse af aftale om opgaven	Skal være skriftlig	Skal være skriftlig	Skal være skriftlig
Krav til at opnå forståelse af virksomheden	Ja	Ja	Ja
Krav til at fastlægge væsentlighedsniveau og risiko for fejl	Ja	Ja	ja
Krav til at planlægge arten og omfanget af handlinger	Ja	Ja	Ja
Handlinger som skal danne grundlag for revisors erklæring om regnskabet	Analyse Forespørgsel Verifikation af modtagne oplysninger og væsentlige poster i regnskabet:	Analyse Forespørgsel	Analyse Forespørgsel Supplerende handlinger
Grundlag for erklæringen	Erklæringsbekendtg.	Erklæringsbekendtg.	Erklæringsbekendtg.
Sikkerhed i erklæringen	Høj grad	Begrænset grad	Begrænset grad +
Konklusionens formulering	Positiv	Negativ	Positiv

Figur 9 – egen tilvirkning

Alle erklæringstyper har til fælles at være omfattet af revisorlovens bestemmelser. Herunder er det et fælles krav for alle 3 erklæringer, at den revisor og revisionsvirksomhed, som afgiver erklæringen er uafhængig af virksomheden.

Udvidet gennemgang adskiller sig først og fremmest fra revision og review, idet erklæringsstandarden ikke er en internationalt anerkendt revisionsstandard som godkendt af IFAC. Dermed udskiller erklæringsstandarden sig særligt på internationalt plan, da andre EU lande ikke umiddelbart har et tilsvarende ”produkt”. Dette kan give anledning til særlige overvejelser i tilfælde, hvor en virksomhed eller et selskab har væsentlige interessenter uden for Danmark. I tilfælde, hvor en virksomhed indgår i en koncern med udenlandske ejere kan mulighed for valget af udvidet gennemgang være begrænset af eventuelle koncernrevisionskrav i udlandet. Ligeledes kan en virksomhed med væsentlige kunder eller leverandører i udlandet have en umiddelbar betænkning med at vælge at lade sit regnskab revidere efter en erklæringsstandard, som disse forretningsforbindelser ikke har indblik i, eller måske ikke har forståelsen af.

Fælles for alle 3 erklæringsstandarde, skal der foretages planlægning af erklæringsopgaven som skal indeholde forståelse af virksomheden og dens omgivelser, fastlæggelse af et væsentlighedsniveau samt udformning af handlinger som skal ligge til grund for revisors arbejde og konklusion.

Som det fremgår, er der stor forskel i de arbejdshandlinger, som revisor skal foretage sig i forbindelse med afvigelse af erklæringer med sikkerhed. Det ses både i lyset af interne forhold, såsom forretningsgange m.v. samt indhentelse af eksterne dokumentation fra banker, kreditorer, debitorer m.v.

Det er naturligt, at et mindre omfang i arbejdshandlinger samt mindre dokumentation for en tredjemand vil betyde, at revisor ikke kan erklære sig med samme høje grad af sikkerhed ved et review/gennemgang og udvidet gennemgang i forhold til en revision.

Udvidet gennemgang og review stiller som udgangspunkt ikke krav til, at revisor skal verificere de oplysninger, som ledelsen fremlægger og baserer regnskabet på. Dette afspejles i handlingernes art og omfang. Forespørgsler og analyser kan bidrage til en begrænset overbevisning om, at regnskabsposterne er/ikke er væsentligt fejlbehæftet, men er i bund

og grund baseret på ledelsens skøn og vurderinger og andre interne oplysninger. Der kan altid være en risiko for, at ledelsens skøn og vurderinger er bevidst eller ubevidst fejlbehæftede og uden verifikation af oplysningerne, vil dette, alt andet lige, føre til en lavere sikkerhed for, at regnskabet er retvisende. Ved udvidet gennemgang udføres en række supplerende handlinger for at reducere denne risiko. De supplerende handlinger omfatter både indhentelse af eksterne beviser (tingbog, engagementsforespørgsel og advokatbrev) samt kontrol af virksomheden indberetninger. Indhentelse af eksterne bekræftelser som en del af de supplerende handlinger synes mest at dække eventualforhold i regnskabet så som: sikkerhedsstillelser, pantsætninger, kautioner, eventualforpligtelser. Indhentelse af engagementsforespørgsel giver et eksternt bevis for tilstedeværelsen og fuldstændigheden af virksomhedens indeståender i pengeinstitutter. Kontrol af indberetningerne til SKAT giver, i sig selv, ikke revisor en overbevisning af, om regnskabsposterne er korrekte eller ej. Dette er blot en kontrol af om indberetningerne er dannet på baggrund af virksomhedens bogføring. Denne handling synes derfor at være indsat mest for skattemyndighedernes skyld.

Ikke kun sikkerheden i erklæringen adskiller sig ved de 3 erklæringsstandarder. Også formuleringen af erklæringerne adskiller sig. Erklæring om revision udtrykker sig positivt om, at regnskabet giver et retvisende billede eller ej. Med andre ord: revisor bekræfter om regnskabet er retvisende eller ej.

Erklæring om review udtrykker sig derimod negativt om, at gennemgangen ikke har givet anledning til at konkludere, at regnskabet ikke giver et retvisende billede. Med andre ord: revisor afkræfter ikke, at regnskabet er korrekt, men har til gengæld ikke udført nok handlinger til at kunne bekræfte, at regnskabet er korrekt.

Erklæring om udvidet gennemgang er mere direkte formuleret end erklæring om review ved, at revisor positivt erklærer sig om, at regnskabet er korrekt. Dog tages der forbehold for det arbejde, der er udført. Med andre ord: revisor kan på baggrund af de udførte reviewhandling og supplerende handlinger bekræfte, om regnskabet er retvisende eller ej, dog kun med en begrænset sikkerhed

12 Præsentation af casevirksomheden ABC A/S

ABC A/S er stiftet tilbage i 2009 i forbindelse med en fusion mellem to selskaber, henholdsvis AC A/S og B A/S. Selskaberne, som blev fusioneret tilbage i 2009, har begge en lang historie inden for produktion og salg af komponenter til en lang række forskellige produktionsvirksomheder. Selskaberne har dog i årene før fusionen begge rettet fokus mod vindmølleindustrien, og det var derfor naturligt for selskabernes direktører/ejere, at indgå i et samarbejde for, at konsolidere sig og derved bedre kunne modstå det stigende pres på branchen som følge af krisen.

Selskabets hovedaktivitet er således handel med komponenter inden for vindmølleindustrien, og selskabets kunder omfatter en lang række nationale og internationale selskaber og koncerner, både små, mellemstore og store.

Som nævnt ovenfor, har der i det seneste år været stor pres på branchen, hvilket har medvirket til faldende indtjening og pres på likviditeten i ABC A/S.

Selskabets ledelse består af direktør A. Andersen og H. Hansen. A. Andersen var tidligere eneaktionær i AC A/S og H. Hansen var tidligere eneaktionær i B A/S.

Direktør A. Andersen og H. Hansen ejer hver 50 % af aktierne i ABC A/S og modtager samme vederlag i form af løn, fri bil m.v.

Det er dog primært A. Andersen som står for ABC A/S' daglige drift.

12.1 Virksomhedens økonomiske udvikling og hovedtal

ABC A/S har haft stor fokus på lønsomheden i selskabet efter fusionen, men har været væsentligt påvirket af den generelle økonomiske afmatning på verdensmarkedet samt det stigende pres på priserne.

Dette har været direkte medvirkende til, at selskabet har oplevet en tilbagegang i omsætningen i de seneste år.

Både direktør A. Andersen og direktør H. Hansen har dog fastholdt deres strategi om at differentiere sig på kvalitet og rettidighed ved leveringer.

Begge direktører har dog konstateret, at det ikke har været tilstrækkeligt, og der de seneste år har været tabt en række kontrakter på leveringer af delkomponenter.

Samtidig har selskabets likviditet været presset, idet der har været en ønske fra selskabets bankforbindelse om nedbringelse af selskabets nuværende kassekredit. Dette er dog kun sket i begrænset omfang fra 2012-2014, og i mindre grad end selskabets bankforbindelse har ønsket. Selskabet har flere gange være i dialog med andre pengeinstitutter, men dette har endnu ikke medført konkrete tilbud om at skifte engagement. Selskabets nuværende bankforbindelse har flere gange truet med at nedsætte kreditgrænsen for kassekrediten, hvilket både A. Andersen og H. Hansen mener kan have voldsom betydning for selskabets evne til at fortsætte driften. Selskabets bankforbindelse har dog indvilget i at forlænge selskabets nuværende kreditfaciliteter til mindst 1. januar 2016.

Nedenfor er opstillet en række hovedtal for ABC A/S for 2012-2014, som illustrerer selskabets udvikling:

12.1.1 Udvalgte hovedtal for ABC A/S for 2012-2014

Resultatopgørelse, t.DKK	2014	2013	2012
Nettoomsætning	32.046	36.442	39.468
Bruttofortjeneste	8.332	8.746	9.867
Driftsresultat	500	643	1.289
Årets resultat før skat	-44	111	843

Balance, t.DKK	2014	2013	2012
Egenkapital	1.423	1.467	1.383
Balancesum	23.364	24.030	24.583
Anlægsaktiver	238	392	546
Omsætningsaktiver	23.126	23.638	24.037
Kortfristede gældsforpligtelser	21.942	22.564	23.200

Figur 10 – egen tilvirkning

Som det fremgår af selskabets hovedtal for 2012-2014 er selskabets nettoomsætning faldet fra t.kr. 39.468 i 2012 til t.kr. 32.046 i 2014. Selskabets bruttofortjeneste er faldet tilsvarende fra t.kr. 9.867 i 2012 til t.kr. 8.332 i 2014. Dette har bl.a. været medvirkende til

en faldende indtjening i virksomheden fra 2012-2014, hvilket fremgår af årets resultat før skat, som er faldet fra t.kr. 843 i 2012 til t.kr. -44 i 2014.

Selskabets omsætningsaktiver er kun faldet begrænset fra 2012-2014 til trods for, at selskabets ledelse af arbejdet målrettet på at nedbringe selskabets varebeholdninger, hvilket kun er sket i begrænset omfang. Over 50 % af selskabets kortfristet gæld er til selskabets pengeinstitut, som selskabet har et anstrengt forhold til. Dog har selskabet opnået tilsagn om opretholdelse af de nuværende kreditfaciliteter frem til den 1. januar 2016.

13 Planlægning af udvidet gennemgang i ABC A/S

Som det fremgår af Revisorloven § 16, stk. 1, er det et krav, at revisor ved udførelsen af arbejdsopgaverne skal udvise den fornødne og forventede: nøjagtighed, hurtighed, integritet, objektivitet, fortrolighed, professionelle adfærd, kompetence og omhu.

Dette indebærer, at revisor skal have forståelse og indblik i den pågældende erklæringsopgave, inden den pågældende opgave påbegyndes, da revisor således vil have mulighed for at tilrettelægge sine arbejdshandlinger, så erklæringsopgaven bliver løst med blandt andet den fornødne nøjagtig og hurtighed.

Som det er beskrevet i afsnit 8, består planlægning og tilrettelæggelse af arbejdshandlinger bl.a. i fastlæggelse af væsentlighedsniveau, forståelse af virksomhedens og dens omgivelser, risikovurderingshandlinger, fastlæggelse af væsentlige regnskabsposter og planlægning af detaljerede handlinger.

Forholdene er behandlet nedenfor i forbindelse med den udvidet gennemgang af ABC A/S.

13.1 Væsentlighedsniveau

Det er et krav, at revisor i forbindelse med udførelse af en opgave om udvidet gennemgang fastlægger et væsentlighedsniveau, og anvender dette væsentlighedsniveau ved udformning af handlinger samt ved vurdering af resultatet af disse handlinger³⁴.

Væsentlighedsniveauet i ABC A/S er fastlagt på baggrund af årets resultat før skat, som på baggrund af udviklingen i selskabets anses for et kritisk parameter. Væsentlighedsniveauet er fastlagt til t.kr. 100, som følge af selskabets udvikling i regnskabsåret. Hvis revisor i processen opnår viden om forhold, der kan have betydning for fastlæggelse af væsentlighedsniveau, kan det blive nødvendigt at genoverveje væsentlighedsniveauet³⁵.

³⁴ Standard om udvidet gennemgang af årsregnskaber, der udarbejdes efter årsregnskabsloven – pkt. 29 - side 7

³⁵ Standard om udvidet gennemgang af årsregnskaber, der udarbejdes efter årsregnskabsloven – pkt. 29 - side 7

13.2 Forståelse af virksomheden og dens omgivelser

ABC A/S' hovedaktivitet omfatter handel med vindmøllekomponenter, og har de seneste år været væsentligt påvirket af den generelle økonomiske afmatning.

Som nævnt i præsentationen af virksomheden, består selskabets kunder af en lang række mindre, mellemstore og store selskaber og koncerner.

Selskabet har salg af komponenter til alle verdensdele. Størstedelen af selskabets salg er dog til det europæiske marked, herunder særligt rettet mod lokale markeder som Danmark og Tyskland.

Vindmølleindustrien må betragtes som et konjunkturfølsomt marked, og særligt på globalt plan har ABC A/S været væsentligt påvirket af en stigende konkurrence. Især konkurrenter fra det asiatiske marked har betydet, at selskabet har følt sig presset på priserne i forhold til at vinde kontrakter til levering af delkomponenter på enkelte projekter.

Direktør A. Andersen og H. Hansen har været enig i deres strategi om ikke at sælge deres varer for billigt og i stedet differentiere sig på kvalitet og rettidighed ved leveringer, hvilket også tidligere har været kendetegnende for begge deres virksomheder inden fusionen.

13.2.1 Interne forhold i virksomheden

I forbindelse med fusionen i 2009 blev AC A/S og B A/S' varelagre sammenlagt, hvilket har betydet, at selskaberne har en lang række identiske produkter, som stammer fra hvert sit selskab fra før fusionen i 2009.

På baggrund af ovenstående har selskabets pengebinding i varebeholdninger ligget på et højt niveau siden fusionen i 2009. Begge direktører har arbejdet målrettet på at nedbringe lagerbeholdningen i selskabet. Dette er dog en proces der tager lang tid, og direktørerne har endnu ikke opnået en tilstrækkelig nedbringelse af varebeholdningen i forhold til deres målsætning.

13.2.2 Eksterne forhold i virksomheden

Der er stor konkurrence på verdensmarkedet, hvilket har medført et øget fokus på de tekniske krav til selskabets varer. Direktørerne har tidligere udtrykt bekymring for en række

af deres varenumre, særligt varenumre fra før fusionen, da disse i lavere grad lever op til den øgede efterspørgsel fra selskabets kunder for komponenter af den nyeste teknologi.

Herudover har den generelle økonomiske afmatning på verdensmarkedet og det stigende pres på branchen i helhed betydet, at selskabets kunder i højere grad end tidligere har haft problemer med betalinger. Særligt vedrørende selskabets mindre kunder har selskabets konstateret en tilbagegang i betalingstider.

Selskabet har tidligere været i dialog med selskabets pengeinstitut omkring udvidelsen af selskabets nuværende kreditramme. Selskabets pengeinstitut ønsker dog, at den nuværende kreditramme bliver nedbragt betydeligt. Dette er dog endnu ikke sket. Selskabets pengeinstitut har dog givet tilsagn om, at den nuværende kreditramme bliver opretholdt frem til 1. januar 2016.

13.2.3 Ledelse og ledelseskontroller

Selskabets ledelse varetages af de to direktører, A. Andersen og H. Hansen. Det er dog primært A. Andersen, som varetager den daglige drift af virksomheden.

Som følge af det begrænsede antal medarbejdere i selskabets administration er det ikke muligt fuldstændigt at adskille de administrative funktioner effektivt mellem flere personer.

Den interne kontrol baseres derfor hovedsagelig på ledelsens overvågning og kontrol af driften, bogføringen og regnskabsaflæggelsen, herunder de afstemningsrutiner der er i regnskabsfunktionen.

I det A. Andersen primært varetager den daglige drift af selskabet, er det også A. Andersen som foretager overvågningen og kontrollen af selskabets drift og bogføring. Det er endvidere A. Andersen som har den primære kontakt med K. Andersen.

Som følge af A. Andersen og K. Andersen familiære forhold har dette givet anledning til en række diskussioner mellem de to direktører og medvirket til en stigende grad af mistillid i mellem direktørerne.

13.2.4 Økonomifunktionen

ABC A/S' økonomifunktion varetages udelukkende af K. Andersen. K. Andersen varetog tidligere økonomifunktionen i AC A/S og er i øvrigt familiært forbundet med direktør A. Andersen.

K. Andersen varetager selv alle de daglige opgaver i økonomifunktionen, hvilket omfatter den daglige bogføring af kassebilag, indberetning af løn, fremsendelse af fakturaer samt rykning debitorer m.v.

Da det udelukkende er K. Andersen, som er ansat i selskabets økonomifunktion, er det ikke muligt at foretage en effektiv funktionsadskillelse i selskabets økonomiafdeling.

Idet der ikke er en fuldstændig effektiv funktionsadskillelse og dermed effektive interne kontroller, foreligger der en risiko for, at der opstår tilsigtede eller utilsigtede fejl i selskabets økonomiafdeling.

Fusionen i 2009 har medført, at K. Andersen omfang af daglige arbejdsopgaver er steget betragteligt. K. Andersen har tidligere udtrykt bekymring omkring den mulige påvirkning af kvaliteten af hans arbejde.

13.2.5 Registreringssystemer m.v.

ABC A/S har valgt at fortsætte med samme regnskabsprogram, som tidligere blev anvendt i AC A/S, idet K. Andersen er fortrolig med dette system.

Regnskabsprogrammet er et standard bogføringsprogram, som indeholder et fakturerings-, debitor- og kreditormodul.

Herudover blev der før fusionen i 2009 udviklet en særskilt lagermodul, som kun i begrænset omfang hænger sammen med regnskabsprogrammet.

Dette har givet anledning til en række udfordringer og usikkerheder i forbindelse med sammenlægningen af varebeholdningerne i 2009, da lagermodulet indeholder en vis grad af ikke-automatiserede processer.

Dette er medført en række uoverensstemmelser i forhold til de faktiske til- og afgang på varelageret samt usikkerhed omkring værdierne af de forskellige varenumre på varelageret.

13.3 Risikovurderingshandlinger

Som udgangspunkt består arbejdshandlinger ved udvidet gennemgang udelukkende af analytiske handlinger og forespørgsler til ledelsen.

Til brug for de analytiske handlinger bør der opstilles en række relevante nøgletal for ABC A/S. Nøgletallene skal anvendes til brug for den samlede risikovurdering på regnskabsniveau og være medvirkende til tilrettelæggelse af relevante arbejdshandlinger i forbindelse med udførelse af udvidet gennemgang i ABC A/S.

Nedenfor er opstillet en række relevante nøgletal for ABC A/S:

13.3.1 Dækningsbidrag og dækningsgrad

Dækningsbidrag / Dækningsgrad	2014	2013	2012
Nettoomsætning	32.046	36.442	39.468
Vareforbrug	19.228	22.594	24.075
Dækningsbidrag	12.818	13.848	15.393
Dækningsgrad	40,0%	38,0%	39,0%

Figur 11 – egen tilvirkning

Selskabets nettoomsætning er faldet fra t.kr. 39.468 i 2012 til t.kr. 32.046 i 2014. Selskabets dækningsbidrag er ligeledes faldet fra t.kr. 15.393 i 2012 til t.kr. 12.818 i 2014. Selskabet har oplevet et fald i dækningsgraden fra 2012 fra 2014 fra henholdsvis 39,0 % til 38,0 %. Selskabet har begge regnskabsår været underlagt revisionspligt. Selskabet har dog oplevet en stigning i dækningsgraden fra 2013 til 2014 fra henholdsvis 38,0 % til 40,0 %. Udviklingen kan indikere fejl i periodiseringen, fuldstændigheden og/eller forekomsten af selskabets nettoomsætning og vareforbrug. Der vurderes således forøget risiko for fejl i forbindelse med de indledende analytiske handlinger.

13.3.2 Overskudsgrad

Overskudsgrad	2014	2013	2012
Nettoomsætning	32.046	36.442	39.468
Driftsresultat	500	643	1.289
Overskudsgrad	1,6%	1,8%	3,3%

Figur 12 – egen tilvirkning

Som det er beskrevet ovenfor, er selskabets nettoomsætning faldet fra t.kr. 39.468 i 2012 til t.kr. 32.046 i 2014. Selskabets overskudsgrad er i samme periode faldet fra 3,3 % i 2011 til 1,6 % i 2014. Dog ses der et stort fald fra 2012 til 2014, hvor driftsresultatet bliver næsten halveret, hvilket også forklarer faldet i selskabets overskudsgrad. Dette indikere et pres på virksomheden i form af faldende indtjening og dermed også et stigende pres på ledelsen.

13.3.3 Varelagerets omsætningshastighed

Varelagerets omsætningshastighed	2014	2013	2012
Vareforbrug	19.228	22.594	24.075
Varebeholdninger, primo	17.949	18.848	19.221
Varebeholdninger, ultimo	17.645	17.949	18.848
Varebeholdninger, gennemsnit	17.797	18.399	19.035
Varelagerets omsætningshastighed	1,1	1,2	1,3

Figur 13 – egen tilvirkning

Selskabets vareforbrug er faldet fra t.kr. 24.075 i 2012 til t.kr. 19.228 i 2014. Som det fremgår af forståelse af virksomheden og dens omgivelser, har selskabets ledelse arbejdet målrettet på at nedbringe selskabets varebeholdninger. Dette er dog kun sket i begrænset omfang, hvilket ligeledes forklarer faldet i varelagerets omsætningshastighed. Den faldende omsætningshastighed sammenholdt med de øgede tekniske krav til selskabets varer kan indikere en forøget risiko for værdiansættelsen af selskabets varebeholdninger. Desuden indikerer gennemgangen af selskabets registreringssystemer usikkerheder om tilstedeværelsen af selskabets varebeholdninger.

13.3.4 Debitorernes omsætningshastighed

Debitorernes omsætningshastighed	2014	2013	2012
Nettoomsætning	32.046	36.442	39.468
Debitorer, primo	5.646	5.150	5.920
Debitorer, ultimo	5.435	5.646	5.150
Debitorer, gennemsnit	5.541	5.398	5.535
Debitorernes omsætningshastighed	5,8	6,8	7,1

Figur 14 – egen tilvirkning

Som det er beskrevet ovenfor, er selskabets nettoomsætning faldet fra t.kr. 39.468 i 2012 til t.kr. 32.046 i 2014. Selskabets debitorer er dog steget fra 2012 til 2014 dog med undtagelse af 2013, hvor selskabets debitorer var på et højere niveau end 2014. Dette har betydet, at debitorernes omsætningshastighed er faldet markant fra 7,1 i 2012 til 5,8 i 2014. Dette kan indikere en forøget risiko for værdiansættelsen af selskabets debitorer, herunder på baggrund af det generelle pres på markedet.

13.4 Fastlæggelse af væsentlige regnskabsposter

På baggrund af den foretagne risikovurdering for ABC A/S for 2014 er følgende regnskabsposter vurderet væsentlige og risikofyldte:

- Nettoomsætning
- Varebeholdninger
- Debitorer

13.4.1 Nettoomsætning

Selskabets nettoomsætning udgør t.kr. 32.046 i 2014. Selskabets nettoomsætning består af en lang række transaktioner, herunder transaktioner med en række udenlandske kunder. Der vurderes således forøget risiko for væsentlig fejlinformation i forbindelse med forekomst og periodisering af selskabets nettoomsætning for 2014.

Revisor skal sikre tilstrækkeligt og egnet bevis for, at varesalget er forekommet, herunder at varerne er leveret og risikoovergangen til sælger har fundet sted. Der kan være særlige risici forbundet med besvigelser og regnskabsmanipulation af netop indtægter og salgstilgodehavender.

Revisor skal sikre tilstrækkeligt og egnet bevis for, at omsætningen er indregnet i de korrekte perioder og således matcher det materialeforbrug, virksomheden har haft i regnskabsperioden. Ofte vil der være risici forbundet med periodisering af større transaktioner omkring statustidspunktet.

13.4.2 Varebeholdninger

Selskabets vareholdninger udgør t.kr. 17.645 pr. 31. december 2014. Selskabets varebeholdninger består af en lang række varenumre, herunder identiske varenumre, som stammer fra før fusionen i 2009. Der vurderes således en forøget risiko for væsentlige fejl i tilstedeværelsen, fuldstændigheden og værdiansættelsen af selskabets varebeholdninger pr. 31. december 2014.

Først og fremmest skal revisor sikre sig, at varebeholdningen er til stede på balancedagen og dermed opfylder årsregnskabslovens grundlæggende krav til indregning. Der kan være flere risici for fejl forbundet med tilstedeværelsen af varebeholdninger. En virksomhed i økonomiske tilbagegang kan have incitament til at ”pynte” på årsregnskabet og undlade at bogføre afgange på varebeholdninger, og dermed lade fiktive varebeholdninger indgå som en del af selskabets kortfristede aktiver.

Varebeholdninger kan også anvendes i forbindelse med besvigelser f.eks. tyveri af selskabets varebeholdninger fra både interne og eksterne parter.

Revisor skal sikre, at den fuldstændige interne sammenhæng mellem regnskab og bogføring er korrekt, og at alle poster er medtaget i regnskabet. Der kan være risiko for, at en del af varebeholdningen, som er tilstede på statusdagen, ikke fremgår af selskabets bogholderi (lagerliste), og dermed ikke indgår som en del af selskabets af selskabets kortfristede aktiver.

Som det fremgår under anvendt regnskabspraksis i selskabets årsrapport måles varebeholdninger til kostpris på grundlag af vejede gennemsnitspriser. Er nettorealiseringsværdien af varebeholdninger lavere end kostprisen, nedskrives til denne lavere værdi. Der er således risiko for, at selskabets varebeholdninger er indregnet til en for høj eller lav værdi. Risikoen foretages på baggrund af en vurdering af varebeholdningernes tekniske og økonomiske ukurans samt af varebeholdningernes omsætningshastigheder m.v.

13.4.3 Debitorer

Selskabets tilgodehavender hos debitorer udgør t.kr. 5.435 pr. 31. december 2014. Selskabets tilgodehavender hos debitorer består af en række tilgodehavender hos både mindre, mellemstore og store kunder i både Danmark og i udlandet. Selskabet har i de seneste år oplevet et stort pres på branchen, herunder på bl.a. selskabets kunder. Der vurderes således forøget risiko for væsentlige fejl i tilstedeværelsen og værdiansættelsen af selskabets tilgodehavender hos debitorer pr. 31. december 2014.

Først og fremmest skal revisor sikre sig, at tilgodehavenderne er til stede på balancedagen og dermed opfylder årsregnskabslovens grundlæggende krav om indregning. Der kan være flere risici for fejl forbundet med tilstedeværelsen af et tilgodehavende. En virksomhed i økonomisk tilbagegang kan have incitament til at ”pynte” på årsregnskabet og bogføre fiktive salg op til balancedagen og dermed lade fiktive tilgodehavender indgå som en del af selskabets kortfristede aktiver.

Selskabets debitorer værdiansættes som udgangspunkt til amortiseret kostpris med pligt til at foretage nedskrivning til imødegåelse af forventede tab. Idet debitor tilgodehavender ikke er indbetalt på balancetidspunktet, kan det være vanskeligt at fastsætte en nøjagtig værdi. Værdiansættelsen vil derfor ofte være forbundet med en vis usikkerhed, hvilket gør at ledelsen vil skulle anlægge et regnskabsmæssigt skøn i forbindelse med værdiansættelsen heraf. Ledelsens regnskabsmæssige skøn vil skulle tage udgangspunkt i tidligere nævnte vurdering af objektiv indikation for værdiforringelse.

13.5 Planlægning af detaljerede handlinger

På baggrund af de indledende overvejelser om væsentlighedsniveauet, forståelse af virksomheden og dens omgivelser samt risikovurderingshandling og fastlæggelse af væsentlige regnskabsposter i ABC A/S, vil det være muligt for revisor, at fastlægge sine faktiske arbejds handlinger.

Idet de væsentlige og risikofyldte regnskabsposter er vurderet til nettoomsætning, varebeholdninger og debitorer, vil arbejds handlingerne primært være rettet mod disse områder.

Dette giver anledning til følgende overvejelser i forbindelse med tilrettelæggelse af arbejdshandlingerne:

13.5.1 Planlægning af detaljerede handlinger vedr. omsætningen

Der knytter sig særlig risiko vedr. forekomsten, fuldstændigheden og periodiseringen af virksomhedens nettoomsætning. Dette betyder, at både forespørgslerne og analyserne skal være rettet mod disse risici.

Analyse af omsætningen i ABC A/S vil indledningsvis omfatte en analyse af udviklingen i omsætningen samt udviklingen i virksomhedens dækningsbidrag og dækningsgrad. Dette kan være medvirkende til at identificere eventuelle fejl i forekomsten, fuldstændigheden og/eller periodiseringen. Desuden vil det give en indikation af udviklingen i selskabet i forhold til den forventede udvikling i forhold til branchen.

Forespørgsler af omsætningen i ABC A/S vil indledningsvis omfatte spørgsmål om virksomhedens udvikling i regnskabsåret, registreringer samt forhold omkring statusdagen, herunder vedr. behandling af salg omkring statusdagen og behandling af eventuelle kreditnotaer udarbejdet i nyt år.

13.5.2 Planlægning af detaljerede handlinger vedr. varebeholdninger

Der knytter sig særlig risiko vedr. tilstedeværelsen, fuldstændigheden og værdiansættelsen af virksomhedens varebeholdninger. Dette betyder, at både forespørgslerne og analyserne skal være rettet mod disse risici.

Analyse af varebeholdninger i ABC A/S vil indledningsvis omfatte en analyse af selskabets lagerliste pr. 31. december 2014. Dette vil bl.a. omfatte en gennemgang af til- og afgang af de enkelte varegrupper, herunder med særligt fokus på varer uden bevægelser i regnskabsåret. Desuden vil analysen omfatte en beregning af relevante nøgletal til brug for vurdering af udviklingen i virksomheden i regnskabsåret.

Forespørgsler af varebeholdninger i ABC A/S vil indledningsvis omfatte spørgsmål til den generelle funktionsadskillelse på varelageret, herunder hvilke personer som er involveret i henholdsvis varemottagelsen, kontrol og bogføring af varekøbsfakturaerne og afsendelse og/eller udlevering af varer. Forespørgslerne vil også være rettet mod selskabets

registreringssystem, herunder integration mellem selskabets finanssystem og lagersystem. Endeligt kan forespørgslerne i ABC A/S være rettet mod selskabets optællingsprocedure omkring statusdagen.

13.5.3 Planlægning af detaljerede handlinger vedr. debitorer

Der knytter sig særlig risiko vedr. tilstedeværelsen, fuldstændigheden og værdiansættelsen af virksomhedens debitorer. Dette betyder, at både forespørgslerne og analyserne skal være rettet mod disse risici.

Analyse af debitorer i ABC A/S vil indledningsvis omfatte en analyse af relevante nøgletal, herunder udviklingen i omsætninghastigheder m.v. Desuden vil analyse omfatte en gennemgang af debitorlisten, herunder med særligt fokus på eventuelle overforfaldne debitorer, hvor der kan være en forøget risiko.

Forespørgsler af debitorer i ABC A/S vil indledningsvis omfatte spørgsmål til den generelle udvikling, herunder udviklingen i selskabets debitormasse pr. 31. december 2014. Herudover vil forespørgslerne omfatte virksomhedens kreditpolitikker og rykkerprocedure samt selskabets producerer vedr. eventuelle hensættelser til tab.

14 Udvidet gennemgang af debitorer i ABC A/S

Formålet med udvidet gennemgang af debitorer er, at revisor med en begrænset grad af sikkerhed skal kunne stå inde for, at debitorerne er medtaget i regnskabet i overensstemmelse med gældende lovgivning. Regnskabsosten skal ligeledes være retvisende, hvilket vil sige, at den skal give et korrekt billede af debitormassen og ikke mindst virksomhedens økonomiske stilling.

Selskabets debitorer udtrykker en aftalt ret til at modtage likvider fra tredjemand. Debitorerne afspejler med andre ord de fremtidige pengestrømme fra salg af varer. Debitorer klassificeres som udgangspunkt i selskabets årsregnskab som et kortfristet aktiv (omsætningsaktiv, jf. årsregnskabsloven).

Som gældende for alle aktiver må et tilgodehavende fra salg først indregnes i balancen, når det er sandsynligt, at fremtidige økonomiske fordele vil tilflyde virksomheden, og aktivets værdi kan måles pålideligt.

Debitorer måles som et finansielt aktiv til amortiseret kostpris, hvilket sædvanlig vis svarer til nominel værdi.

Finansielle aktiver, der måles til amortiseret kostpris, er underlagt krav om nedskrivning. Virksomheden skal på balancedagen foretage en individuel vurdering af om der foreligger objektive indikationer for værdiforringelse (OIV). Objektive indikationer for værdiforringelse kan foreligge hvis:

- Debitor er i betydelige økonomiske vanskeligheder.
- Debtors kontraktbrud, eksempelvis i form af manglende overholdelse af betalingspligt for afdrag og evt. renter.
- Selskabet yder debitor lempelser i vilkårene, som ikke ville have været overvejet, hvis det ikke var på grund af debtors økonomiske vanskeligheder.
- Det er sandsynligt, at debitor vil gå konkurs eller blive underlagt anden økonomisk rekonstruktion.

Der er som udgangspunkt altid tale om en individuel vurdering, og det er således ledelsens opgave at vurdere, om der foreligger individuelle nedskrivningsbehov for debitorer. Såfremt

ledelsen vurderer, at der foreligger nedskrivningsbehov for debitorer skal ledelsen nedskrive de pågældende tilgodehavender til nettorealisationsværdi.

14.1 Udførelse af planlagte handlinger

Planlægning og udførelse af forespørgsler og analytiske handlinger er ofte forbundet. Revisor kan ved hjælp af en analytisk tilgang opnå en større forståelse af virksomhedens debitorer samt udviklingen i disse. Som en del af de analytiske handlinger foretages derfor en sammenligning af udviklingen i debitorer samt en analyse af de interne sammenhænge i årsregnskabet. Analysen skal endvidere indeholde en stillingtagen til udvikling i relevante nøgletal, som f.eks. omsætningshastigheder, debitor dage etc. Herudover skal der foretages en konkret analyse af aldersfordelingen på de enkelte debitorer med henblik på at identificere dubiøse debitorer, som kan medføre væsentlig fejlinformation i regnskabet.

Forespørgslerne har bl.a. til formål at understøtte de analytiske handlinger samt at behandle informationer af ikke-finansiell karakter. Forespørgsler skal udformes så de primært fokuserer på værdiansættelsen af debitorer. Forespørgslerne skal fastlægge, hvorvidt ledelsen tager konkret stilling til værdiansættelsen af dubiøse debitorer samt, hvilke forudsætninger der ligger til grund for ledelsens fastlæggelse af regnskabsmæssige skøn. Herunder skal forespørgslerne tilrettelægges således, at der spørges ind til konkrete debitorer, som revisor har vurderet kan indeholde risici for væsentlig fejlinformation.

14.1.1 Analytiske handlinger

I forbindelse med erklæringsopgaven har revisor fået udleveret følgende materialer vedrørende debitorer:

- Aldersfordelt debitorsaldoliste pr. 31/12 2014
- Oversigt over hensættelser til tab på debitorer pr. 31/12 2014
- Oversigt over konstaterede tab på debitorer i regnskabsåret
- Oversigt over valutakursregulering af debitorer i udenlandsk valuta

Indledningsvist bør revisor påse, at der er sammenhæng mellem virksomhedens registrering og årsregnskabet. Denne kontrol udføres ved at afstemme saldoen ifølge debitorsaldolisten til finansbøgføringen. Såfremt saldoen stemmer overens foretages der ikke yderligere handlinger. Såfremt der ikke er sammenhæng mellem debitor registreringen

og finansbogføringen, og afvigelserne er væsentlige, bør revisor indhente en årsagsforklaring.

I den planlæggende fase blev der i forhold til debitorer foretaget en overordnet analyse af debitorer med henblik på at identificere risici forbundet med regnskabsposten. Ved selve udførelsen af handlinger har de analytiske handlinger til formål at tilføre revisor en begrænset grad af sikkerhed for, at regnskabsposten debitorer er retvisende. Detaljeringsgraden af analysen vil derfor være mere detaljeret end i den indledende fase. Der kan derfor foretages en udvidet analyse af debitorernes udvikling i forhold til tidligere år samt en nærmere analyse af relevante nøgletal. Analysen af debitorers udviklingen i ABC A/S viser følgende:

	2014	2013	2012
Omsætning	32.046	36.442	39.468
Debitorer	5.453	5.646	5.150
Debitorer / aktiver	23,3%	23,5%	20,9%
Debitorer / omsætning	17,0%	15,5%	13,0%
Debitorernes omsætningshastighed	5,88	6,45	7,66
Debitordage	62,1	56,6	47,6

Figur 15 – egen tilvirkning

Af analysen fremgår, at der er sket et fald i omsætningshastigheden over de 3 år afledt af et faldende varesalg sammenholdt i forhold til en mindre faldende debitormasse. Faldet i omsætningshastigheden har medført, at antal debitordage er steget fra 47,6 i 2012 til 62,1 i 2014, hvilket betyder, at debitorerne i gennemsnit først betaler efter 2 måneder.

Denne udvikling kan skyldes flere forhold. En stigende debitormasse kan skyldes, at der op til statustidspunktet er bogført væsentlige varesalg og debitorer, men det kan også være et tegn på, at selskabets debitorer er blevet dårligere til betale.

Udviklingen i debitordage kan med fordel holdes op imod virksomhedens generelle betalingsbetingelser med henblik af at vurdere, hvorvidt der generelt betales til tiden. Det vil efter vores vurdering være relevant at forespørge ledelsen omkring virksomhedens generelle betalingsbetingelser og derefter holde disse op imod de aktuelle debitordage. I

virksomheden ABC A/S har ledelsen oplyst, at betalingsbetingelserne normalt er 14 dage, men at enkelte debitorer har en lidt længere snor.

Debitorernes værdiansættelse er oftest forbundet med en høj grad af regnskabsmæssige skøn. Det er derfor vigtigt, at revisor identificerer, hvor der er særlige risici for fejl i målingen af debitorer. Der vil som udgangspunkt være en større risiko for værdiforringelse forbundet med ældre debitortilgodehavender end med nyere debitortilgodehavender. Det er derfor relevant for revisor at foretage en analyse af aldersfordelingen af debitorerne pr. statusdagen. I ABC A/S fremgår følgende aldersfordeling:

	2014	2013	2012	2014 i pct	2013 i pct	2012 i pct
Ikke forfaldne	1.581	1.920	1.700	29%	34%	33%
0-30 dage	818	903	773	15%	16%	15%
31-60 dage	1.091	1.016	1.030	20%	18%	20%
61-90 dage	872	847	824	16%	15%	16%
over 90 dage	1.091	960	824	20%	17%	16%
	5.453	5.646	5.150			

Figur 16 – egen tilvirkning

Af ovenstående aldersfordeling fremgår at ikke forfaldne debitorer og debitorer med forfald indenfor 0-30 dage samlet udgør 44% af den samlede debitormasse i 2014 mod 50% i 2013. Debitorer med 31-60 dage er på niveau med tidligere år, ca. 20% af den samlede debitormasse. Debitorer på 61-90 dage og debitorer over 90 dage er steget i forhold til tidligere år og udgør i 2014 36% af den samlede debitormasse mod 32% tidligere år. Især andelen af debitorer over 90 dage er steget.

Hvorvidt der vurderes en risiko forbundet med aldersfordelingen af de enkelte debitorer, kan variere fra virksomhed til virksomhed. Revisors risikovurdering er som tidligere nævnt en kontinuerlig og dynamisk proces, som udvikles undervejs i opgaveforløbet. Under hensyntagen til de foretagne analyser af udviklingen i debitorer, debitorernes aldersfordeling samt oplysning om 30 dages kredittid, vurderes der i dette tilfælde, at debitorer med over 90 dage kan indeholde risici for væsentlige fejl.

En specifikation af debitortilgodehavender på over 90 dage viser, at der er tale om 9 enkelte tilgodehavender:

Kunde	Saldo	Forfald, dage
Debitor A	99	91
Debitor B	118	91
Debitor C	122	100
Debitor D	86	102
Debitor E	131	105
Debitor F	148	105
Debitor G	106	120
Debitor H	142	120
Debitor I	139	150
	1.091	

Figur 17 – egen tilvirkning

14.1.2 Forespørgsler

Forespørgsler som led i udførelsen af erklæringsopgaven kan bidrage til de foretagne analyser og frembringe yderligere informationer af ikke-finansiell karakter, som kan bidrage til opnåelsen af begrænset grad af sikkerhed for, at debitorerne udviser et retvisende billede. For at forespørgsler kan bidrage som relevant og egnet bevis, er det nødvendigt at forespørgslerne rettes imod relevante personer i virksomheden. Idet det primært er direktør A. Andersen, som deltager i den daglige drift og i selskabets bogføring, vil en stor del af forespørgslerne skulle rettes imod ham. Forespørgsler kan i et vist omfang også rettes til bogholder K. Andersen.

Forespørgslerne bør udformes således, at de både dækker tilstedeværelsen og værdiansættelsen af debitorer, herunder ledelsens anvendelse af regnskabsmæssige skøn. Ved vurdering af værdiansættelsen af ældre forfaldne debitorer, er det relevant at rette forespørgsler mod A. Andersen, for at fastslå om der løbende foretages en vurdering af risikoen for værdiforringelse og nedskrivningsbehov for dubiøse debitorer.

Planlægning og udførelse af forespørgsler vedrørende værdiansættelse af debitorer kan ske som angivet i nedenstående skema:

Forespørgsel	Forespørgslens relevans	Forespørgsel rettes til
Indledende forespørgsel til hvordan debitorer (og varesalg) registreres	Forståelse for hvordan virksomhedens bogføring af debitorer tilrettelægges og udføres.	Bogholder K. Andersen
Forespørg til om der løbende foretages en afstemning af åbentstående debitorer	Forståelse for hvordan virksomheden løbende sikrer at bogføringsgrundlaget er korrekt.	Bogholder K. Andersen
Drøftelse med A. Andersen vedrørende virksomhedens kreditpolitikker	Forståelse for hvordan virksomheden forebygger, at der opstår debitormellemværender med betydelig tabsrisiko.	Direktør A. Andersen
Forespørg til virksomhedens nuværende rykkerprocedurer	Forståelse af hvordan virksomheden løbende følger op på debitorer og ikke overser gamle forfaldne debitorer	Direktør A. Andersen og evt. K. Andersen
Forespørgsel til hvornår virksomheden hensætter til tab på debitorer og hvornår der indregnes konstaterede tab på debitorer	Forståelse af hvordan virksomheden anvender og fastlægger regnskabsmæssige skøn	Direktør A. Andersen
Forespørg A. Andersen om der har været konstateret tab på debitorer i regnskabsåret	Fastslå om, der er nogle af virksomhedens kunder der er i betalingsvanskeligheder	Direktør A. Andersen

Figur 18 – egen tilvirkning

K. Andersen oplyser, at debitorer registreres i debitormodulet, når direktør A. Andersen har skrevet en faktura til kunden. Hver kunde har et unikt debitornummer. Der foretages ikke løbende afstemning af åbenstående debitorer, men betalinger bogføres på det enkelte debitornummer i takt med, at betalingerne indgår i banken.

A. Andersen oplyser, at virksomheden som sådan ikke har en nedskreven politik omkring kreditvurderings- og rykkerprocedurer for debitorer. K. Andersen gennemgår dog løbende debitorsaldolisten og ringer rundt til de ældre debitorer og rykker for betaling, såfremt de

har overskredet betingelserne væsentligt. I nogle tilfælde er det udelukkende direktøren, der kontakter debitorerne. Såfremt en kunde efter gentagne rykkere ikke har betalt indsendes kunden til inkassoopkrævning hos et advokatfirma, der kun assisterer virksomheden med inkassosager. Virksomheden anvender et andet advokatfirma til øvrig juridisk bistand.

Direktøren oplyser, at der hensættes til tab på debitorer i det omfang det vurderes, at pengene ikke vil komme. Der er pr. 31. december 2014 ikke foretaget nogle reservationer til tab på debitorer, ligesom virksomheden i årets løb ikke har konstateret væsentlige tab på debitorer.

14.2 Udførelse af supplerende handlinger

Foruden forespørgsler og analyser skal revisor ved udvidet gennemgang udføre en række supplerende obligatoriske handlinger, såfremt handlingerne er relevante.

I forhold til debitorer er det først og fremmest relevant at undersøge, hvorvidt debitorerne er pantsat eller stillet til sikkerhed for mellemværende med f.eks. pengeinstitutter. Dette forhold skal afdækkes via udsendelse af engagementsforespørgsler til de af virksomheden anvendte pengeinstitutter. Besvarelsen af engagementsforespørgsel vil indeholde en beskrivelse af de aktuelle sikkerhedsstillelser på statusdagen.

Foruden udsendelsen af engagementsforespørgsler skal endvidere indhentes udskrift fra personbogen. Såfremt der er tinglyst virksomhedspant i virksomhedens debitorer, vil dette forhold fremgå af personbogen.

Med udgangspunkt i direktionens oplysning om anvendelse af en inkassoadvokat vil udsendelse af advokatbrev til denne endvidere være påkrævet ved udvidet gennemgang. Besvarelsen af advokatbrevet kan bidrage til at opnå et begrænset bevis for værdiansættelsen af enkelte debitorer, men vil begrænse sig til at omfatte de debitorer der har en igangværende inkassosag.

--000--

Det bevis, der er opnået ved udførelsen af analytiske handlinger og forespørgsler, skal vurderes i forhold til, om der er opnået begrænset grad af sikkerhed for, at debitorerne i al væsentlighed er retvisende.

De væsentligste områder er som tidligere nævnt tilstedeværelsen og værdiansættelsen af debitorer. De foretagne analyser og forespørgsler er tilrettelagt med henblik på at afdække netop tilstedeværelsen og værdiansættelsen fra flere indgangsvinkler. Der er udført handlinger relateret til de foreliggende regnskabsdata, herunder forskellige analyser af debitorer pr. 31. december 2014 men også i forhold til de generelle forhold omkring debitorer, herunder kredit og rykkerprocedurer samt ledelsens anvendelse af de regnskabsmæssige skøn med særligt fokus på værdiansættelsen.

På trods af at handlingerne er tilrettelagt med henblik på at afdække særlige risici for fejl i tilstedeværelsen og værdiansættelsen, må det konkluderes, at det på baggrund heraf er svært at opnå en begrænset overbevisning om, at debitorerne udviser et retvisende billede.

Det er således vores opfattelse, at revisor bør foretage yderligere handlinger, som vi vil beskrive i det efterfølgende afsnit.

14.3 Udførelse af yderligere handlinger

Revisor har via de udførte arbejdshandlinger - analyse og forespørgsler - identificeret et væsentligt overforfaldent beløb, som vedrører 9 overforfaldne debitorer, der både særskilt og samlet udgør et væsentligt beløb. De indledende forespørgsler til ledelsen viser, at der ikke foretaget hensættelse til tab på nogle af disse 9 debitorer, og det er derfor revisors vurdering, at der er øget risiko for væsentlig fejlinformation forbundet med disse 9 tilgodehavender.

Som følge af ovenstående observationer skal revisor ifølge erklæringstandarden i dette tilfælde foretage yderligere forespørgsler eller analytiske handlinger, der f.eks. udføres mere detaljeret eller fokuseret på de pågældende poster (beløbssaldi) eller udføre andre typer af handlinger som f.eks. substansbaserede detailtest eller eksterne bekræftelser.

Fastlæggelsen af yderligere arbejdshandlinger afhænger oftest af omstændighederne i den enkelte erklæringsopgave samt revisors professionelle vurdering heraf. På debitorer vil

manglende udsendelse af saldomeddelelser forøge risikoen for fejl i tilstedeværelsen af debitorer. Det faktum, at en væsentlige del af debitorerne er overforfaldne, vil endvidere forøge risikoen for fejl i værdiansættelsen.

14.3.1 Arten og omfanget af yderligere handlinger

Vurderingen af de udførte reviewhandlinger har medført, at revisor har identificeret et behov for, at der skal udføres yderligere handlinger for, at revisor kan opnå et begrænset bevis for at debitorerne ikke er væsentligt fejlbehæftede.

De yderligere handlinger skal udformes således, at de retter sig mod såvel tilstedeværelsen som værdiansættelsen af debitorer.

Det er en almindelig opfattelse blandt revisorer, at såvel tilstedeværelse som værdiansættelse af debitorer kan kontrolleres til efterfølgende indbetalinger i en revisionssituation. Ved udvidet gennemgang stilles der således ikke krav til kontrollen af efterfølgende indbetalinger. Det er dog vores opfattelse, at analyse af efterfølgende indbetalinger vil være en naturlig del af den analyse, der tilrettelægges ved udvidet gennemgang. Hertil udtaler tidligere statsautoriseret revisor, Lars Kiertzner: ” *Når man snakker analyser, så kan det jo også være analyser af efterfølgende indbetalinger. Det behøver ikke kun at være analyser af debitorerne. Det kan også være af analyser af indbetalingerne efterfølgende. Man kan få en indbetalingsliste og se hvordan den ser ud. [...] Mange gange kan man sikkert komme frem til det tilstrækkelige begrænsede bevis med analyser og forespørgsler.* ”

En holdning der i øvrigt deles af statsautoriseret revisor, Dorthe Brandt Andersen, der udtaler: ” *Hvis man kigger på debitorer i mindre virksomheder, så, er det jo ofte forholdsvis overkommeligt at kigge på indbetalinger i ny periode, om ikke andet, af nogle af de væsentlige, så man er hjemme på en stor del af saldoen. Det tror jeg da i praksis, at jeg nok ville praktisere, hvis vi lavede udvidet gennemgang. [...] hvis pengene er gået ind, så har debitoren nok også været der 31.12.* ”

Statsautoriseret revisor Michael Pedersen udtaler herom: ” *En analyse kunne være at se hvor stor en del af debitormassen, der efterfølgende er blevet indbetalt. Det er en ret god indikation [...] på at man har haft et tilgodehavende hos en kunde. Alternativt er det at*

sætte sig ned og spørge regnskabschefen, debitorbogholderen, direktøren om de reelt set har de her debitorer til gode. Det er jo stadigvæk grundlæggende at vi en tillid til den kunde, som vi laver udvidet gennemgang for [...] vi skal jo have en form for tillid til det der bliver sagt til os. ”

En anonym statsautoriseret revisor udtaler: *”Tilstedeværelsen testes til saldomeddelelser, værdiansættelsen den testes til efterfølgende betalinger eller en vurdering af de enkelte debitorer, historik og lignende. Kommer pengene hjem? [...] Jeg ville kigge lidt på når de får nye kunder ved interview med ledelsen. [...] Hvordan kreditvurderer i dem, hvad er jeres historik, har i mange tab. Hvad er jeres procedurer når I skal inddrive pengene?”*

Det er vores opfattelse, at der er bred enighed blandt de interviewede personer om, at kontrol/analyse af efterfølgende indbetalinger kan være et meget anvendeligt bevis i forhold til både værdiansættelsen og tilstedeværelsen af debitorer. Handlingen giver efter vores vurdering det stærkeste bevis, hvis debitorerne efterfølgende har betalt hele mellemværendet og/eller hvis der er tale om mindre virksomheder, hvor antallet af debitorer er overskueligt. Det er vores opfattelse, at der i større virksomheder kan være forskellige udfordringer i forhold til anvendelse af kontrol af efterfølgende indbetalinger. Der kan være virksomheder, hvor debitorerne har en forholdsmæssig lang kredittid og hvor beløbene, på tidspunktet for udførelsen af den udvidede gennemgang, ikke er forfaldne til betaling endnu, f.eks. hvis udvidet gennemgang udføres i starten af januar måned.

Hvis debitorerne ikke har betalt efterfølgende, og revisor har en formodning om, at debitorerne kan være væsentlige fejlbehæftede, har revisor ikke opnået begrænset overbevisning for hverken tilstedeværelsen eller værdiansættelsen. Der skal således også overvejes andre handlinger, såfremt revisor vurderer en væsentlig fejlrisiko forbundet tilstedeværelsen og værdiansættelsen.

Tilstedeværelsen af debitorer er ikke noget der som udgangspunkt efterprøves i udvidet gennemgang, med mindre revisor undervejs i opgaveprocessen bliver opmærksom på forhold, der indikerer, at der kan være problemer forbundet hermed. I en revisionssituation vil revisor ofte kontrollere revisionsmålet tilstedeværelse ved udsendelse af saldomeddelelser til debitorer. En bekræftelse fra 3. mand anses som et stærkt revisionsbevis.

Hvorvidt og i hvilket omfang udsendelse af saldomeddelelser vil være anvendelig ved udvidet gennemgang, er der delte holdninger til blandt til interviewede revisorer. Anonym statsautoriseret revisor udtaler: *"Nu siger vi bare, at vi har en balancesum på 35 mio., så 25 mio. af dem er debitorer, det ved vi inden nytår. Salddomeddelelser kan du godt sende sent, det kan jo teoretisk set godt lade sig gøre, at de kan gå tilbage i deres bogholderi og bekræfte tilstedeværelsen. [...] helt klart kan jeg forestille mig, at ved man at udfordringerne er der, så vi tager vi forkant på glæderne i januar og opdager man det, så ville jeg prøve at dække det af [...] Det er jo stærke revisionsbeviser, salddomeddelelserne, det er jo også beskrevet i ISA'erne, at når noget kommer direkte fra en kunde, uden om vores kunde, og vi selv har bedt om det, er det et ekstra stærkt bevis."*

Statsautoriseret revisor Dorthe Brandt Andersen udtaler: *"Det er nok mere vanskeligt at forestille sig, at man i praksis ville gøre det [udsendelse af salddomeddelelser] Hvis man skal tale om en ulempe ved salddomeddelelser, i forhold til den arbejdsindsats du lægger i det, det er at den ikke giver noget på værdiansættelsen, den giver kun på tilstedeværelsen. Hvor en efterfølgende indbetaling, hvis du sammenholder med det, den beviser ligesom begge dele. Dels at debitoren var der, og dels at de efterfølgende har betalt. Så var den også noget værd den fordring. Så jeg tror at man oftere ville gå den vej."*

Lars Kiertzner udtaler: *"På debitorer kan man altid kontrollere efterfølgende indbetalinger, ellers for den sags skyld sende saldobekræftelser hvis man i øvrigt synes, at det er en bedre – eller den eneste mulige – metode. Jeg ville egentlig sige at saldobekræftelser kommer efter hierarkiet efter indbetalinger, efter min vurdering. [...] Fordi indbetalinger giver både noget på værdiansættelse og tilstedeværelse, saldobekræftelser giver kun noget om tilstedeværelsen, men ikke noget om betalingsevnen."*

Statsautoriseret revisor Michael Pedersen udtaler: *"Hvis jeg følte at jeg skulle have behov for at få en ekstern bekræftelse, hvis jeg følte at der måske var et debtorsystem hvor havde været nogle uoverensstemmelser i løbet af året, hvis der er mange gamle debitorer, som jeg ikke kan få fornuftig forklaring fra den ansvarshavende på, så er det ikke anderledes end så må vi tage fat i den revisionshandling der evt. hedder salddomeddelelser, for at få afklaret revisionsmålet tilstedeværelse."*

Der er som nævnt delte holdninger til, om saldomeddelelser bør anvendes ved udvidet gennemgang. En af de 4 statsautoriserede revisor har den holdning, at der sagtens kan planlægges udsendelse af saldomeddelelser i januar, hvis revisor på forhånd har et kendskab til, at debitorerne f.eks. udgør det største aktiv og revisor på forhånd ved, at der kan være problematikker forbundet med afdækning af tilstedeværelsen. De øvrige 3 revisorer mener til gengæld kun, at saldomeddelelser bør anvendes i tilfælde af, at der er specifikke forhold der gør, at revisor er nødt til at indhente yderligere dokumentation for tilstedeværelsen af debitorer. Det er vores opfattelse, at udsendelsen af saldomeddelelser ikke har været tiltænkt som planlagt arbejdshandling ved indførelsen af udvidet gennemgang. Udførelsen af arbejdshandlingen er ofte tidskrævende, og som nævnt er revisionsbeviset begrænset til kun at afdække tilstedeværelsen. Det er vores vurdering, at udsendelse af saldomeddelelser ved udvidet gennemgang kun bør udføres i tilfælde af, at revisor ikke kan opnå nogen anden form for dokumentation omkring debitorernes tilstedeværelsen, og revisor i øvrigt vurderer, at der kan være væsentlige fejl forbundet med tilstedeværelsen.

Værdiansættelsesproblematikker

En anden problemstilling der kan opstå i forhold til debitorer, er dokumentation af selve værdiansættelsen af ældre, overforfaldne debitorer. Dette er ligeledes en situation, hvor revisor er nødt til at udvide omfanget af sine arbejdshandlinger. Dorte Brandt Andersen udtaler hertil: *” Man er nødt til at gøre noget, hvis ikke man synes man har fået sagen opklaret [...] Hvis det går mere på værdiansættelsen og der er tale om væsentlige beløb. Så mener jeg egentlig, at det nærmer sig noget der ligner almindelig revision, som man handler der. At man taler med ledelsen, hvis det er noget der kører sag på, så indhenter man måske advokatens vurdering af denne her sag. Hvis det er mere over i at de ikke kan betale, så kan man sige, at revisor må jo beslutte om man er enig i ledelsens vurdering af om debitor kan betale, og hvis ikke man er det, så er jo et spørgsmål om påtegningen.”*

Lars Kiertzner er enig i, at situationen omkring værdiansættelse af overforfaldne debitorer afdækkes næsten på samme måde som ved revision. Lars Kiertzner udtaler: *”Hvis der er overforfaldne debitorer, og man ikke kan opnå overbevisning, begrænset grad af sikkerhed omkring debitorernes værdiansættelse, og vi ikke er i tvivl om tilstedeværelsen, så har man den samme problemstilling som ved revision.”* Lars tilføjer dog, at der kan

være en mindre forskel omkring inkassosager: ”Så kan man sige, at ved udvidet gennemgang, har man jo advokatbreve som obligatorisk handling. Så der er jo et eller andet bevis omkring store inkassosager og lignende, som man jo nærmest skal indhente ved udvidet gennemgang. Man skal sende advokatbreve og inkassoadvokaten skal også have breve.

Anonym statsautoriseret revisor udtaler omkring værdiansættelsesproblematikken: ” Vi går ud fra, at tilstedeværelsen er i orden, og så har vi noget der hænger helt ude i højre side i vores aldersfordeling/debitorsaldo [...] Hvis det er over et overskueligt antal - Det beror på en konkret vurdering - hvis det ikke er alle og enhver der står derude, så vil jeg gå ind og smage på de enkelte og så vil jeg gå ind og sige hvorfor er det de står derude. ” Han uddyber at revisor bør forespørge ledelsen til kreditvurderingen af kunden, for at vurdere om kunden ikke har betalingsevnen. Han understreger at revisor også selv kan gøre sig nogle undersøgelser omkring de enkelte debitorer: ” Man kan finde rigtig meget på nettet i dag, man kan gå ind og trække et regnskab fra en kunde på Greens, man kan gå ind og dyrke CVR, man kan trække ting på Erhvervsstyrelsen, er tingene stadig going concern, og hvordan er signalerne til omverdenen. Det vil jeg også gøre. ”

Michael Pedersen udtaler omkring værdiansættelsen: ”Til at starte med kunne man gå ind og se om de har betalt efterfølgende, det ville også være en typisk revisionshandling, og se på efterfølgende betalinger. Hvis ikke de har betalt efterfølgende, og kunden ikke kan leverer en overbevisning om, at der ikke skal foretages hensættelse til tab på tilgodehavende, så har vi ikke mange andre muligheder end, hvis der er væsentligt, at tage forbehold for værdien af debitorer. ”

Der er enighed blandt de interviewede personer om, at revisor bør handle som i en revisionssituation, såfremt der er problematikker omkring værdiansættelsen af overforfaldne debitorer. Dog understreger Lars Kiertzner, at man ved udvidet gennemgang, modsat revision, er tvunget til at udsende advokatskrivelser til alle inkassofirmaer med advokatbeføjelser og via den kanal kan opnå begrænset bevis. Det er dog samtlige personers opfattelse, at det i sidste ende er ledelsen der skal kunne redegøre for at debitorernes værdiansættelse er korrekt, og såfremt revisor ikke kan opnå en tilstrækkelig overbevisning skal der tages et forbehold.

14.4 Delkonklusion

Udvidet gennemgang af debitorer kan være forbundet med en række praktiske problemstillinger. Revisors risikovurdering vil som oftest fokusere på tilstedeværelse og værdiansættelse af debitorer. Revisor kan via forespørgsler og analyser opnå begrænset overbevisning om såvel tilstedeværelsen og værdiansættelsen. Indledende analyser af udvikling og nøgletal, vil ofte give en god indikation om, at der kan være problemer forbundet med tilstedeværelsen og værdiansættelsen. Mere dybdegående analyser af aldersfordelinger kan give revisor en øget forståelse af om, at enkelte debitorer kan være forbundet med risiko for væsentlige fejl i tilstedeværelse og værdiansættelse. Udførelsen af forespørgsler til ledelsen og andre relevante personer vil ofte kunne underbygge analyserne og give revisor en øget forståelse af risikobilledet. Såfremt revisor via de planlagte forespørgsler og analyser identificere risici for væsentlige fejl skal der udføres yderligere arbejdshandlinger.

I ABC A/S har revisor via de planlagte forespørgsler og analytiske handlinger identificeret 9 debitorer, som er overforfaldne, og alle udgør et væsentligt beløb. Revisor er derfor nødt til at udvide omfanget af arbejdshandlinger for derved at opnå overbevisning om tilstedeværelsen og værdiansættelsen. Det er vores opfattelse, at revisor til at starte med bør foretage en analyse af efterfølgende indbetalinger for de pågældende debitorer. Såfremt debitorerne efterfølgende har indbetalt opnås der dokumentation for såvel tilstedeværelsen som værdiansættelsen. Såfremt der ikke er sket indbetaling efterfølgende, bør revisor forespørge ledelsen om årsagen til den manglende indbetaling samt bede ledelsen redegøre for at debitorerne er retvisende. Bliver revisor bekendt med, at der er igangværende inkassosager, er der ifølge erklæringsstandarden krav til at der udsendes advokatbreve til de inkassoadvokater, hvor der foreligger advokatbeføjelser. Det er vores opfattelse, at besvarelse af advokatbreve som oftest giver revisor et tilstrækkeligt bevis for tilstedeværelsen samt en øget forståelse af værdiansættelsesproblematikker.

Opnår revisor på baggrund af sine yderligere forespørgsler og analyser en formodning om fejl i selve tilstedeværelsen af debitorer, er det vores opfattelse, at revisor bør udsende saldomeddelelser til de debitorer, som man vurderer kan være særligt risikofyldte.

Er der til gengæld opnået tilstrækkelig og begrænset bevis for tilstedeværelsen men ikke om værdiansættelsen, skal revisor reagere på samme måde som ved revision. Revisor bør forespørge ledelsen indtil de enkelte debitorer, og hvis muligt indhente oplysninger om finansielle nøgletal i form af regnskaber, CVR oplysninger, virksomhedsdata mv. På baggrund heraf er revisors reaktionsmønster det samme som ved revision. Hvis ikke ledelsen kan overbevise revisor omkring tilstedeværelse og værdiansættelse, er revisor nødt til at tage forbehold herfor.

15 Udvidet gennemgang af omsætning i ABC A/S

Formålet med udvidet gennemgang af omsætning er, at revisor med begrænset grad af sikkerhed kan stå inde for at virksomhedens indtægter er medtaget i regnskabet i overensstemmelse med gældende lovgivning. Regnskabsposten skal ligeledes være retvisende, hvilket vil sige, at den skal bidrage til at give et korrekt billede af resultatet af virksomhedens aktiviteter i regnskabsperioden.

Indtægter indregnes i resultatopgørelsen i takt med at de tjenes. De generelle indtægtskriterier skal som udgangspunkt være opfyldt, før omsætning kan indregnes i resultatopgørelsen:³⁶

- Virksomheden har overført alle væsentlige risici som knytter sig til ejendomsretten til køber
- Virksomheden bibeholder ikke det fortsatte ledelsesmæssige engagement, knyttet til varen
- Indtægten kan måles pålideligt
- Det er sandsynligt at de økonomiske fordele forbundet med transaktionen vil tilgå virksomheden
- Omkostninger, som er afholdt i forbindelse med transaktionen, kan måles pålideligt.

15.1 Udførelse af planlagte handlinger

Revisor kan ved hjælp af forespørgsler og analyser opnå øget forståelse af virksomhedens varesalg, herunder udviklingen i forhold til tidligere år. Analyse kan omfatte sammenligning af omsætningstal for tidligere år, men også i forhold til de af virksomheden udarbejdede salgsbudgetter, hvilket kan give revisor et indblik i, hvor god virksomheden er til at realisere sine planer til handlinger, og hvilke udfordringer der kan være opstået i regnskabsåret. Forespørgsler til ledelsen vil ofte have sammenhæng med de foretagne analyser, og kan bidrage til at give revisor informationer af ikke-finansiell karakter. Forespørgslerne bør

³⁶ Jf. IAS 18 tilsvarende bestemmelserne i ÅRL.

udformes så de både afdækker den generelle udvikling i omsætningen men også fokusere på forekomsten, fuldstændigheden og periodisering af omsætningen.

15.1.1 Analytiske handlinger

I forbindelse med erklæringsopgaven har revisor fået udleveret virksomhedens salgsbudgetter for indeværende år samt salgsbudgetter for det kommende regnskabsår.

Indledningsvist bør der foretages en analyse af udviklingen i varesalget i forhold til tidligere år samt i forhold til budgetter samt en analyse af relevante nøgletal. Den indledende analyse af varesalg i ABC A/S viser følgende:

Omsætning	2014	2013	2012
Nettoomsætning	32.046	36.442	39.468
Vareforbrug	19.228	22.594	24.075
Dækningsbidrag	12.818	13.848	15.393
	40,0%	38,0%	39,0%

Omsætning	Real 14	Budget 14	Real 13	Budget 13
Nettoomsætning	32.046	35.000	39.468	40.000
Vareforbrug	19.228	21.350	24.075	24.400
Dækningsbidrag	12.818	13.650	15.393	15.600
	40,0%	39,0%	39,0%	39,0%

Figur 19 – egen tilvirkning

Det ses af den første analyse, at varesalget er faldende i perioden 2012-2014, hvor omsætningen er faldet fra t.kr. 39.468 i 2012 til t.kr. 32.046 i 2014. Analyse af udviklingen i dækningsbidrag for samme periode viser en tendens til at dækningsbidraget er faldet med 1 procent point fra 2012 til 2013, men er steget med 2 procent point fra 2013 til 2014.

Analyse af den realiserede omsætning i forhold til budget viser at den realiserede omsætning for 2014 har været væsentlig lavere end, der har været budgetteret med. Ligeledes viser udviklingen, at dækningsbidraget er højere end, der er budgetteret med. De indledende analyser kan give anledning til overvejelser om sammenhængen mellem omsætning og dækningsbidrag. Der ses et faldende varesalg men en stigende dækningsgrad, hvilket vil sige, at virksomheden tjener mere på de solgte varer. Dette fakta bør revisor forsøge at

afklare og årsagsforklare via forespørgsler til ledelsen. Afhængigt af ledelsens svar, kan det være relevant at foretage yderligere arbejdshandlinger i forhold til vurdering af forekomst, fuldstændighed og periodisering.

15.1.2 Forespørgsler

Forespørgsler i forhold til omsætningen vil oftest skulle rettes til den daglige ledelse i virksomheden. Forespørgslerne bør udformes så de både afdækker den generelle udvikling i omsætningen men også fokusere på mere specifikke områder som udvikling i dækningsgraden overordnet og på produktniveau. Herudover kan forespørgsler i forhold til periodisering, fuldstændighed og forekomst af varesalg omkring statusdagen være nødvendige i forhold til afdækning af disse revisionsmål.

Forespørgsler i ABC A/S kan i ovenstående tilfælde være affattet således:

Forespørgsel	Forespørgslens relevans	Forespørgsel rettes til
Indledende drøfte med ledelsen omkring de nuværende salgsprocedurer, herunder ordreoprettelse, levering og fakturering	Forståelse af hvordan virksomheden løbende sikre sig at varesalg registreres korrekt	Direktør A. Andersen
Forespørg til udviklingen i omsætningen i forhold til sidste år og i forhold til budget	Opnåelse og årssagssammenhæng mellem finansielle data og ikke-finansielle informationer	Direktør A. Andersen
Forespørg ledelsen til udvikling i dækningsgraden, herunder hvad der er årsagen til stigende dækningsbidrag	Forståelse af udviklingen i regnskabstal, herunder en øget overbevisning om at matching af indtægter og udgifter sker korrekt.	Direktør A. Andersen
Forespørg ledelsen om der har været udstedt væsentlige kreditnotaer i nyt år vedrørende indeværende års salg	Opnåelse af øget overbevisning om korrekt forekomst og periodisering af bogført varesalg	Direktør A. Andersen

Figur 20 – egen tilvirkning

På baggrund af revisors analytiske handlinger og forespørgsler, skal revisor vurdere, om der fortsat er risiko for at årsregnskabet indeholder væsentlige fejl.

Revisor har via de påkrævede arbejdshandlinger – analyse og forespørgsler – identificeret en række problemstillinger vedrørende omsætning, jf. nedenfor.

Analyse af udviklingen i omsætningen og dækningsgraden viser, at der er et faldende varesalg men med en øget indtjening. Dette harmonerer ikke med revisors indledende forståelse af virksomheden og dens omgivelser, der indikerer, at virksomheden som følge af øget konkurrence presses på prisen. Udviklingen kan derfor indikere, at der er fejl i forekomst og periodisering af omsætningen.

Ledelsen har oplyst, at faldet i omsætningen skyldes, at virksomheden har oplevet en øget konkurrence på markedet, og derfor ikke har kunnet leve fuldt op til sine budgetter. Den stigende dækningsgrad skyldes ifølge ledelsen, at selskabet har haft mere fokus på indtjening i året, og derfor har fokuseret på salg af varer med en øget omsætning i forhold til tidligere.

Ledelsen oplyser, at der har været udstedt enkelte og mindre kreditnotaer i nyt år, men at der ikke er udstedt væsentlige kreditnotaer vedrørende gammelt år. Ledelsens forklaring til de udstedte kreditnotaer i nyt år er, at det kan hænge sammen med, at selskabet først fysisk har afsendt varer efter nytår som følge af begrænset mandskab på varelageret omkring statusperioden.

Det bevis der er opnået ved udførelsen af analytiske handlinger og forespørgsler, skal vurderes i forhold til, om der er opnået begrænset grad af sikkerhed for, at omsætningen i al væsentlighed er retvisende.

De væsentligste områder er som tidligere nævnt forekomsten, fuldstændigheden og periodiseringen. De foretagne analyser og forespørgsler er tilrettelagt med henblik på at afdække netop forekomsten og periodiseringen fra flere indgangsvinkler. Der er udført handlinger relateret til de foreliggende regnskabsdata, herunder forskellige analyser af omsætning og dækningsgrad men også i forhold til de generelle forhold omkring omsætning, herunder salgs- og leveringsprocedurer, faktureringskriterier samt udstedelse af eventuelle kreditnotaer i nyt år.

På trods af, at handlingerne er tilrettelagt med henblik på at afdække særlige risici for fejl i forekomsten og periodiseringen, må det konkluderes, at det på baggrund heraf er svært at opnå en begrænset overbevisning om, at omsætningen udviser et retvisende billede.

Det er således vores opfattelse, at revisor bør foretage yderligere handlinger, som vi vil beskrive i det efterfølgende afsnit.

15.2 Udførelse af yderligere handlinger

Revisor har via de udførte arbejdshandlinger - analyse og forespørgsler - identificeret en udvikling i nøgletallene omsætning og dækningsbidrag, der ser mærkelig ud. Dette kan give revisor anledning til at vurdere, at der er øget risiko for væsentlig fejlinformation forbundet med forekomsten og periodiseringen.

Som følge af ovenstående observationer skal revisor ifølge erklæringstandarden i dette tilfælde foretage yderligere forespørgsler eller analytiske handlinger, der f.eks. udføres mere detaljeret eller fokuseret på de pågældende poster (beløbssaldi) eller udføre andre typer af handlinger som f.eks. substansbaserede detailtest eller eksterne bekræftelser.

Fastlæggelsen af yderligere arbejdshandlinger afhænger oftest af omstændighederne i den enkelte erklæringsopgave samt revisors professionelle vurdering heraf.

15.2.1 Arten og omfanget af yderligere handlinger

Vurderingen af de udførte reviewhandlinger har medført, at revisor har identificeret et behov for, at der skal udføres yderligere handlinger, så revisor kan opnå et begrænset bevis for, at omsætningen er forekommet samt periodiseret korrekt.

De yderligere handlinger skal udformes således, at de retter sig mod såvel forekomsten som periodiseringen.

Tidligere statsautoriseret revisor Lars Kiertzner mener at man i forhold til forekomsten kan komme et stykke vej med analyser og forespørgsler. Han udtaler: *"Analyser kan jo godt være mere detaljerede analyser. Analyser af periodeopdelt omsætning i de sidste par år. Man kan godt lave mere finmaskede analyse end bare af årets omsætning."* Lars Kiertzner tilføjer omkring periodisering af omsætningen: *"Man kan forespørge omkring*

periodiseringsprocedurer og andre ting, hvis det er omsætning i den sidste del af året. Man kan se på fordeling af året, om der er ophobning af omsætning lige omkring statustidspunktet. ”

Statsautoriseret revisor Dorthe Brandt Andersen mener, at det faktum at udvidet gennemgang begrænser sig til forespørgsler og analyser forøger risikoen omkring forekomsten og fuldstændigheden: *”I og med at selve arbejdshandlingerne ved udvidet gennemgang begrænser sig til analyser og forespørgsler, så er der en forøget risiko i forhold til revision, dels på fuldstændigheden og dels på fiktiv indregning af omsætning.* ”

Anonym statsautoriseret revisor er enig i at risikoen er forøget ved udvidet gennemgang af omsætningen. Han understreger de vigtigste revisionsmål som: *”Forekomst, fuldstændighed og periodisering.* ” Han fortsætter: *”Periodiseringen, går vi ind og ser, er der bare banket kreditnotaer afsted i nyt år? Hvordan skære man lige, når man skærer omsætningen? Det er jo ekstremt vigtigt for det enkelte år. Fuldstændighed, har man det hele med, nummerkontrol, er der udeladte fakturaer? Det jo ikke en del af analysearbejdet og forespørgsler og det er helt klart nogle risici. Omsætning er i ISA’erne altid forbundet med høj risiko, per definition.* ” Han udtaler desuden: *”I vores udvidet gennemgang på en virksomhed, med et varelager på 15 mio. kr., så kan jeg godt regne ud, at så har de også en pæn omsætning. Så er du jo inde og kigge på noget dækningsgrad og noget omsætningsstørrelse i forhold til sidste år og i forhold til hvad der ellers sker i virksomheden og dens omgivelser. Du får bare ikke dækket de 3 revisionsmål af. Det mener jeg er en ordentlig risiko og en ordentlig streg i regningen for udvidet gennemgang. Specielt når man tænker på at omsætning er der hvor der kan ske regnskabsmanipulation big time, når vi taler besvigelser. Jeg mener at man går for let hen over omsætningen på udvidet gennemgang og review, til at man kan afgive en påtegning, der er positiv i sin konklusion.* ”

Statsautoriseret revisor Michael Pedersen udtaler: *”Risiciene er de samme som ved revision. For omsætning vil det givetvis være periodisering og forekomst, jeg vurderer som de to mest risikofyldte områder. Og igen som ved de to andre områder [varebeholdninger og debitorer], hvis kunden havde et system eller der var nogle indikationer på at der ikke var orden i tingene, nogle nøgletal der afveg væsentligt, så ville*

man antageligvis ende i nogle revisionshandlinger for få afklaret sin overbevisning for at kunne give sin udvidet gennemgang erklæring. ”

Der er enighed blandt de statsautoriserede revisorer om, at omsætningen per definition er et væsentligt og risikofyldt område. Der er ligeledes en bred enighed om, at det kan være vanskeligt at afdække forekomsten kun via forespørgsler og analyser, og her er det de statsautoriseret revisorers opfattelse, at der ofte skal udføres revisionslignende handlinger for at kunne opnå tilstrækkeligt og egnet bevis for posterne forekomst, periodisering og fuldstændighed. En enkelt statsautoriseret revisor går så lang som at sige, at handlingerne i udvidet gennemgang, analyser og forespørgsler, slet ikke er tilstrækkelige til, at man overhovedet kan afgive en påtegning der er positiv i sin erklæring. Vi er enige i, at det i praksis ofte vil være oplagt at foretage revisionshandlinger omkring omsætningen, især hvis der er tale om virksomheder af en vis størrelse og kompleksitet som f.eks. vores casevirksomhed ABC A/S. Vi vil i det efterfølgende komme nærmere ind på, hvilke handlinger der kan og bør foretages, såfremt revisor vurderer at analyser og forespørgsler ikke bidrager som tilstrækkeligt og egnet bevis.

Lars Kiertzner udtaler hertil, at revisor sagtens kan komme i en situation, hvor man er nødt til at foretage sig yderligere handlinger omkring omsætningen: *”Der kan også være brug for yderligere handlinger omkring omsætningen. Men de hænger jo sammen med debitorerne, synes jeg. Og så er der jo ikke den fokus på besvigelser. ”*Særligt omkring forekomsten og fiktivt salg/konsignationslagre udtaler Lars Kiertzner: *”Hvis man finder tegn på at det er forekommet, skal må man lave yderligere handlinger. Får man en mistanke om at der kan være noget fiktivt, fremrykket omsætning. ”*

Dorthe Brandt Andersen udtaler om udførelsen af yderligere handlinger: *”Hvis man mener at der er en forøget risiko på periodiseringen, så har jeg samme holdning som ved debitorer og varebeholdninger, hvis der er noget galt ved analyser og forespørgsler, og vi bliver utrygge. Så må vi ned og grave i det, så må vi ned og ”revidere” om man så må sige periodiseringen, som vi ville gøre, hvis det var rigtig revision. Det ku så typisk være at kigge på de sidste fakturaer i det gamle år og kigge på kreditnotarer i nyt år og de første fakturaer i nyt år, for at se om skæringen ser rigtig ud. ”*

Anonym statsautoriseret revisors holdning til udførelsen af yderligere arbejdshandlinger relateret til forekomsten er klar: *"Hvis man [på baggrund af analyser] siger det er godt nok mærkelig den omsætning, så helt klart ind og kigge på noget bilagsrevision, kigge på de 3 revisionsmål for omsætningen og selvfølgelig holde det sammen med det, vi får at vide i vores interview og vores regnskabsanalyser."*

Michael Pedersens holdning til udførelsen af yderligere handlinger relateret til forekomsten er ligeledes klar: *"De bør gå hen og lave revisionshandlinger, altså simpelthen påse evt. følgesedler eller lignende om varerne er leveret, hvis det er ydelser, påse timesedler for hvilken periode hører den givne omsætning hjemme i. Hvis det er varer, kan vi jo komme hen og have en nær tilknytning til varelageret, om vi simpelthen har en overbevisning om varelageret dels er tilstede eller om det er fuldstændigt. Hvis det er varer der er blevet solgt ud for tidligt, uden at det er blevet leveret hos kunden."*

Det er samtlige interview personers opfattelse, at forekomsten og periodiseringen skal revideres, såfremt revisor får en formodning om, at der kan være væsentlige fejl forbundet hermed. Revisors arbejdshandlinger vil i dette tilfælde være de samme som ved en egentlig revision. Efterprøvning af salgstransaktioner omkring statusdagen til underliggende følgesedler og lignende kan være anvendeligt i forhold til afdækning af såvel forekomsten og periodiseringen. Kontrol af kreditnotaer i nyt år hænger som oftest sammen med kontrol af debitorer, og er ligeledes blandt de handlinger, som de statsautoriserede revisorer nævner. Det er vores opfattelse, at udførelsen af disse handlinger i sammenhold med forespørgsler og analyser vil give revisor et tilstrækkeligt og egnet bevis.

15.3 Delkonklusion

Udvidet gennemgang af omsætning kan være forbundet med en række praktiske problemstillinger. Revisors risikovurdering vil som oftest fokusere på fuldstændighed, forekomst og periodisering af omsætningen. Revisor kan via forespørgsler og analyser kun opnå begrænset overbevisning om disse tre revisionsmål. Indledende analyser af udvikling og nøgletal kan give en indikation af, om der kan være problemer forbundet med forekomsten og periodisering omkring statutstidspunktet. Mere dybdegående analyser af periodefordelt omsætning eller omsætning på vare- eller kundeniveau kan give revisor en øget forståelse af, om der kan være væsentlige fejl i forekomsten og periodiseringen, men

synes ikke anvendelig i forhold til at kunne afdække evt. fiktiv indregning af omsætning. Udførelsen af forespørgsler til ledelsen og andre relevante personer vil ofte kunne underbygge analyserne og give revisor en øget forståelse af risikobilledet. Såfremt revisor via de planlagte forespørgsler og analyser identificere risici for fejl skal der udføres yderligere arbejdshandlinger.

I ABC A/S har revisor via forespørgsler og analyser identificeret en udvikling i omsætningen og dækningsgraden, der kræver at revisor må reagere yderligere. Revisor er derfor nødt til at udvide omfanget af arbejdshandlinger for derved at opnå begrænset overbevisning om forekomsten, fuldstændigheden og periodiseringen. Det er vores opfattelse, at revisor i dette tilfælde vil skulle udføre de samme handlinger som ved egentlig revision.

Kontrol af forekomsten og periodisering er væsentlig, idet der kan være risiko for indregning fiktiv omsætning, og her kan revisor ofte være nødt til at efterprøve forekomsten af salgstransaktioner omkring statusdagen samt revidere udstedelsen af kreditnotaer i nyt år. Arbejdshandlinger vedrørende omsætningen vil ofte være sammenhængende med udvidet gennemgang af debitorer, og vil enten kunne supplere eller understøttes af de handlinger, der yderligere skal udføres på dette område.

16 Udvidet gennemgang af varebeholdninger i ABC A/S

Formålet med udvidet gennemgang af varebeholdninger er, at revisor med en begrænset grad af sikkerhed skal kunne stå inde for, at varebeholdningen er medtaget i regnskabet i overensstemmelse med gældende lovgivning. Regnskabsposten skal ligeledes være retvisende, hvilket vil sige, at den skal give et korrekt billede af varebeholdninger og ikke mindst virksomhedens økonomiske stilling.

Selskabets varebeholdning udtrykker en beholdning af varer der ”besiddes med henblik på videresalg som led i et normalt forretningsforløb, eller som bruges ved produktion af andre varer til videresalg ”³⁷. Varebeholdninger klassificeres som udgangspunkt i selskabets årsregnskab som et kortfristet aktiv (omsætningsaktiv, jf. årsregnskabsloven).

Som gældende for alle aktiver må en varebeholdning først indregnes i balancen, når det er sandsynligt, at fremtidige økonomiske fordele vil tilflyde virksomheden, og aktivets kostpris kan opgøres pålideligt³⁸.

Varebeholdninger måles til kostpris, hvilket omfatter købspris for varerne, omkostninger ved anskaffelsen herunder fragt samt omkostninger henføres til det fremstillede aktiv og omkostninger forbundet med transport internt i virksomheden.

Kostprisen på varebeholdninger måles på baggrund af vejede gennemsnitspriser eller efter FIFO-princippet. Varebeholdninger er underlagt krav om nedskrivning til nettorealisationsværdien, svarende til summen af de tilbagediskonterede fremtidige nettoindbetalinger, som varebeholdningen forventes at indbringe³⁹.

Der er mulighed for at opskrive varebeholdning på balancedagen, svarende til genanskaffelsesværdien på balancedagen. Opskrivningen kan dog ikke overstige den

³⁷ PWC – Regnskabshåndbogen 2012 – side 206

³⁸ Årsregnskabsloven § 33

³⁹ PWC – Regnskabshåndbogen 2012 – side 203

mindste værdi af henholdsvis genanskaffelsesværdien og nettorealiseringsværdien på balancedagen⁴⁰.

Der er som udgangspunkt altid tale om en individuel vurdering af et eventuelt nedskrivningsbehov, og det er således ledelsens opgave at vurdere om, der foreligger individuelle nedskrivningsbehov for virksomhedens varebeholdninger. Såfremt ledelsen vurderer, at der foreligger nedskrivningsbehov for varebeholdninger, skal ledelsen nedskrive de pågældende varebeholdninger til nettorealiseringsværdi. Det skal bemærkes, at det ikke er tilladt at nedskrive varebeholdninger til brug for opretholdelse af normalavancer på de pågældende varer⁴¹.

16.1 Udførelse af planlagte handlinger

Som det er beskrevet i afsnit 14 om udvidet gennemgang af debitorer, er forespørgsler og analytiske handlinger ofte forbundet. Revisor kan ved anvendelse af analytiske handlinger få skabt sig et overblik over udviklingen af selskabets varebeholdninger, herunder sammenhænge mellem lagersystemet, økonomisystemet og årsregnskabet samt i forhold til omsætningshastigheder af de enkelte varenumre og/eller varegrupper. Dette kan være medvirkende til at få identificeret eventuelle ændringer i salget af virksomhedens varebeholdninger samt identificere eventuelle ukurante varer på varelageret, hvor der kan være en forøget risiko for værdiansættelsen af disse varer.

Forespørgslerne har bl.a. til formål at understøtte de analytiske handlinger samt at behandle informationer af ikke-finansiell karakter. Forespørgsler skal udformes så de fokuserer på både tilstedeværelsen, fuldstændigheden og værdiansættelsen af selskabets varebeholdninger. Forespørgslerne kan blandt andet omfatte oplysninger om tilrettelæggelse og udførsel af lageroptælling pr. statusdagen og oplysninger om udgået varer eller døde varer, samt hvilke tiltag ledelsen har foretaget sig i forbindelse med salg af disse. Desuden kan forespørgslerne omfatte oplysninger om den nuværende

⁴⁰ PWC – Regnskabshåndbogen 2012 – side 203

⁴¹ PWC – Regnskabshåndbogen 2012 – side 205

sammensætning af varebeholdninger samt forventninger til ændring af produkter, herunder udvikling i de tekniske krav til produkterne for de kommende regnskabsår.

16.1.1 Analytiske handlinger

Revisor skal som udgangspunkt ikke deltage i en fysisk lagerkontrol ved udvidet gennemgang.

I forbindelse med erklæringsopgaven har revisor fået udleveret en komplet lagerliste i Excel, som indeholder følgende oplysninger (fordelt på hovedgrupper):

- Varenummer
- Varetekst
- Beholdning primo
- Køb i året
- Salg i året
- Beholdning ultimo
- Gennemsnitlig kostpris pr. stk.
- Kostpris i alt

Varenummer (hovedgrupper)	Varetekst	Behold. primo	Køb i 2013	Salg i 2013	Behold. Ultimo	Gns. kostpris pr. stk.	Kostpris i alt (pr. gruppe)
1	AA	115	0	2	113	3,19	360
2	AB	55	0	1	54	5,93	320
3	AC	27	0	0	27	15,93	430
4	DA	230	50	90	190	4,16	790
5	DB	336	100	150	286	3,08	880
6	DC	276	75	100	251	4,46	1.120
7	GA	645	250	370	525	4,67	2.450
8	GB	388	130	175	343	2,10	721
9	GC	274	95	126	243	2,78	675
10	GD	430	270	340	360	0,86	310
11	MA	798	230	300	728	1,98	1.444
12	MB	566	160	233	493	3,59	1.770
13	PA	347	98	149	296	3,37	997
14	PB	466	136	190	412	3,22	1.328

15	PC	130	0	3	127	5,20	660
16	PD	107	0	2	105	4,26	447
17	PE	37	5	9	33	6,76	223
18	SA	80	0	0	80	16,75	1.340
19	SB	130	0	5	125	7,68	960
20	SC	98	0	2	96	4,38	420
I alt		5.535	1.599	2.247	4.887		17.645

Figur 21 – egen tilvirkning

Den komplette lagerliste består af ca. 23.000 varenumre fordelt på ovenstående 20 hovedgrupper.

Indledningsvist bør revisor påse, at der er sammenhæng mellem virksomhedens registreringer og årsregnskabet. Denne kontrol udføres ved at afstemme saldoen ifølge lagerlisten til finansbogføringen. Såfremt saldoen stemmer overens, foretages der ikke yderligere handlinger. Som det fremgår ovenfor udgør varebeholdningen t.kr. 17.645. Saldoen stemmer overens til finansbogføringen og det underliggende årsrapport for 2014, jf. bilag 1. Revisor bør således ikke foretage sig yderligere i denne forbindelse.

Revisor bør herefter foretage en indledende analyse af udviklingen i varebeholdningerne i forhold til tidligere perioder eller år, herunder en analyse af relevante nøgletal. Den indledende analyse af varebeholdninger i ABC A/S udviser følgende:

	2014	2013	2012
Omsætning	32.046	36.442	39.468
Vareforbrug	19.228	22.594	24.075
Dækningsbidrag	12.819	13.848	15.393
Dækningsgrad	40,0%	38,0%	39,0%
Varebeholdning	17.645	17.949	18.848
Aktiver i alt	23.364	24.030	24.583
Varebeholdning / aktiver	75,5%	74,7%	76,7%
Varebeholdning / vareforbrug	91,8%	79,4%	78,3%
Varebehold. omsætningshastighed	1,09	1,26	1,28
Varebeholdningsdage i gns.	335,0	290,0	285,7

Figur 22 – egen tilvirkning

Af analysen fremgår det, at selskabets varebeholdninger kun har været moderat faldende til trods for, at ledelsen har arbejdet målrettet på at nedbringe varebeholdningerne efter fusionen i 2009. Desuden ses der et fald i varebeholdningernes omsætningshastighed fra 1,28 i 2012 til 1,09 i 2014. Selskabet oplever således, at varerne ligger længere tid på varelageret, før de bliver solgt. Dette kan indikere, at en del af varebeholdningerne ikke er så omsættelige.

Det fremgår endvidere af ovenstående analyse, at selskabet har oplevet en stigning i dækningsgraden fra 38,0 % i 2013 til 40,0 % i 2014. Dette er modstridende med den forventede udvikling, idet selskabet tidligere har oplyst, at selskabet oplever en stigende konkurrence på verdensmarkedet, og dette - alt andet end lige - må have påvirkning på prisniveauet og dermed selskabets dækningsgrad. Dette kan indikere, at der ikke er foretaget korrekt periodisering af vareforbruget, og dermed have påvirkning på tilstedeværelsen og værdiansættelsen af selskabets varebeholdninger på statusdagen, da der er risiko for, at varebeholdningen ikke er tilstede og værdiansættelsen dermed er fejlagtig på de varer, som eventuelt ikke er tilstede.

Endeligt fremgår det af den modtagne lagerliste, at der er en række varegrupper med ingen eller meget begrænset bevægelser i regnskabsåret. Dette kan indikere, at en del af varegrupperne ikke er omsættelige, og der dermed knytter sig usikkerhed til, hvorvidt disse varegrupper indeholder ukurante varer. Dette kan have påvirkning på værdiansættelsen af varebeholdningen, da en ukurant varebeholdning vil betyde, at selskabets varebeholdninger kan være optaget til en for høj værdi, og der bør ske nedskrivning heraf.

16.1.2 Forespørgsler

Forespørgsler som led i udførelsen af erklæringsopgaven kan bidrage til de foretagne analyser og frembringe yderligere informationer af ikke-finansiell karakter, som kan bidrage til opnåelsen af begrænset grad af sikkerhed for at varebeholdningerne udviser et retvisende billede. For at forespørgsler kan bidrage som relevant og egnet bevis, er det nødvendigt at forespørgslerne rettes imod relevante personer i virksomheden. Idet det primært er direktør A. Andersen som deltager i den daglige drift, vil en stor del af forespørgslerne skulle rettes imod ham. Forespørgsler kan i et vist omfang også rettes til bogholder K. Andersen samt virksomhedens lageransvarlige.

Forespørgslerne bør udformes således, at de både dækker tilstedeværelsen, fuldstændigheden og værdiansættelsen af varebeholdningerne. Ved vurdering af tilstedeværelsen og fuldstændigheden er det relevant at rette forespørgsler til A. Andersen og virksomhedens lageransvarlige omkring procedurerne for den fysiske lageroptælling. Det vil desuden være relevant, at forespørge til behandling af køb af salg omkring statusdagen, herunder særligt rettet mod modtagelse og afsendelse af varer omkring statusdagen.

Forespørgsler rettet mod værdiansættelsen af virksomhedens varebeholdninger bør være rettet til både A. Andersen og virksomhedens lageransvarlige. Revisor bør have fokus rettet mod varer med meget lav eller ingen omsætningshastighed, herunder bør revisor forsøge at få afdækket omfanget af eventuelle ukurante varer.

Planlægning og udførelse af forespørgsler vedrørende tilstedeværelsen, fuldstændigheden og værdiansættelsen af varebeholdninger i ABC A/S bør foretages som følgende:

Forespørgsel	Forespørgslens relevans	Forespørgsel rettes til
Indledende drøftelse med A. Andersen om tidspunkt for den fysiske lagerkontrol	Forståelse for hvordan virksomheden har sikret sig at varebeholdninger er til stede og fuldstændige pr. statusdagen.	Direktør A. Andersen
Forespørgsel til udarbejdelse af fysisk lageroptælling	Forståelse for hvordan virksomheden har sikret sig at varebeholdninger er til stede og fuldstændige pr. statusdagen.	Direktør A. Andersen evt. lageransvarlige
Forespørgsel til virksomhedens nedskrivningsprincipper, herunder vedr. "døde" varer	Forståelse af hvordan virksomheden anvender og fastlægger regnskabsmæssige skøn	Direktør A. Andersen

Forespørgsel til tiltag mht. nedbringelse af identiske varer, som stammer fra fusionen	Forståelse af om der er nogle varegrupper som er tekniske og økonomiske ukurante.	Direktør A. Andersen
Forespørgsel til varemottagelse og vareudlevering / forsendelse af varer omkring statusdagen	Forståelse af periodisering af varekøb og varesalg og dermed også tilstedeværelsen og fuldstændigheden af varebeholdninger pr. statusdagen	Direktør A. Andersen evt. lageransvarlige

Figur 23 – egen tilvirkning

A. Andersen oplyser, at der foretages løbende optælling af virksomhedens varebeholdninger, herunder i forbindelse med bestilling af nye varer samt, når det opleves, at virksomheden ikke har tilstrækkelige varer på lager til at imødekomme efterspørgslen. A. Andersen oplyser, at der således ikke er foretaget en komplet lageroptælling omkring statusdagen, men at han mener, at lageret er tilstede og fuldstændigt i forhold til de udleverede lagerlister.

A. Andersen oplyser endvidere, at der ikke foreligger konkrete nedskrivningsprincipper og disse således vurderes løbende ud fra deres opfattelse af lagerbeholdningernes værdi på de enkelte produktgrupper. Han erkender dog, at virksomheden fortsat har problemer med at få nedbragt lagerbeholdningen, herunder identiske varer, som stammer fra før fusionen i 2009. Det er dog hans opfattelse, at varerne nok skal blive solgt i løbet af de kommende år, selvom der stilles højere krav til de tekniske krav til varerne.

A. Andersen oplyser, at der har været meget begrænset aktivitet omkring statusdagen, hvorfor der ikke er gjort yderligere i forhold til periodisering i varemottagelsen og vareudleveringen. Dette er bekræftet af selskabets lageransvarlige, som oplyser, at der kun har været en enkelt medarbejder på arbejde mellem jul og nytår.

16.2 Udførelse af supplerende handlinger

Foruden forespørgsler og analyser, skal revisor ved udvidet gennemgang udføre en række supplerende obligatoriske handlinger, såfremt handlingerne er relevante.

I forhold til varebeholdninger er det først og fremmest relevant at undersøge, hvorvidt varebeholdningerne er pantsat eller stillet til sikkerhed for mellemværende med f.eks. pengeinstitutter. Dette forhold skal afdækkes via udsendelse af engagementsforespørgsler til de af virksomheden anvendte pengeinstitutter. Besvarelsen af engagementsforespørgsel vil indeholde en beskrivelse af de aktuelle sikkerhedsstillelser på statusdagen.

Foruden udsendelsen af engagementsforespørgsler skal endvidere indhentes udskrift fra personbogen. Såfremt der er tinglyst virksomhedspant i virksomhedens varebeholdninger, vil dette forhold fremgå af personbogen.

--000--

Det bevis, der er opnået ved udførelsen af analytiske handlinger og forespørgsler, skal vurderes i forhold til om der er opnået begrænset grad af sikkerhed for, at varebeholdningerne i al væsentlighed er retvisende.

De væsentligste områder er som tidligere nævnt tilstedeværelsen, fuldstændigheden og værdiansættelsen af varebeholdninger. De foretagne analyser og forespørgsler er tilrettelagt med henblik på at afdække netop tilstedeværelsen, fuldstændigheden og værdiansættelsen fra flere indgangsvinkler. Der er udført handlinger relateret til de foreliggende regnskabsdata, herunder forskellige analyser af varebeholdningerne pr. 31. december 2014 men også i forhold til de generelle forhold omkring varebeholdningen, herunder optællingsprocedurer, transaktioner omkring statusdagen samt vurdering af eventuelle behov for nedskrivning af ukurante varer.

På trods af, at handlingerne er tilrettelagt med henblik på at afdække særlige risici for fejl i tilstedeværelsen, fuldstændigheden og værdiansættelsen, må det konkluderes, at det på baggrund heraf er svært at opnå en begrænset overbevisning om, at varebeholdningerne udviser et retvisende billede.

Det er således vores opfattelse, at revisor bør foretage yderligere handlinger, som vi vil beskrive i det efterfølgende afsnit.

16.2.1 Arten og omfanget af yderligere handlinger

Som det er nævnt ovenfor, har udførelsen af de planlagte og supplerende handlinger ikke givet tilstrækkeligt bevis for tilstedeværelsen, fuldstændigheden og værdiansættelsen af varebeholdningerne i ABC A/S. Det vil således være nødvendigt at foretage yderligere arbejdshandlinger for at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis for, at virksomhedens varebeholdninger ikke er væsentligt fejlbehæftet.

De yderligere arbejdshandlinger vil være baseret på at afdække tilstedeværelsen, fuldstændigheden og værdiansættelsen.

Tilstedeværelse og fuldstændighed

Sædvanligvis kontrolleres tilstedeværelsen og fuldstændigheden ved en fysisk lagerkontrol i en revisionssituation. *"Hvis varelageret er væsentligt for regnskabet, skal revisor opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for varelageret tilstedeværelsen og tilstand ved at:"* bl.a. *"inspicere varelageret"* og *"foretage kontroloptælling"*⁴².

Der er som udgangspunkt ikke krav til, at revisor foretager en fysisk lagerkontrol ved udvidet gennemgang. Statsautoriseret revisor Michael Pedersen udtaler sig: *"Udvidet gennemgang udelukker ikke en fysisk kontrol. Det er op til revisors risikovurdering hvilke handlinger som skal til, før man kommer i mål med sin udvidet gennemgangs erklæring"*.

Dette understøttes af anonym statsautoriseret revisor: *"Ja, helt klart. Hvis du i planlægningsfasen siger der i december, at det her kan blive et issue. jeg ved at der kan blive en udfordring med det der, og jeg vil få ordentligt reviewbevis og kan komme videre, så kan jeg sagtens forstille mig en situation, hvor jeg vil tage ud og se på varelageret og forstå forretningsgangene."*

Disse holdninger deles af tidligere statsautoriseret revisor Lars Kiertzner, som udtaler: *"Hvis man ved, at der er en svag lagerkontrol i virksomheden, og man siger okay de vælger udvidet gennemgang, og det kan være fornuftigt nok, men den der lagerkontrol, den ville man egentlig ønske, at man udførte, fordi vi (læs: revisor) ved at de ikke har styr*

⁴² ISA 501 – Revisionsbevis – Specifikke overvejelser for udvalgte områder

på det, så kan man allerede up-front måske planlægge som en anden handling, og lave en lagerkontrol. Han mener dog ikke, at omfanget nødvendigvis behøver at være på niveau, som ved en revision. Han fortsætter: "Altså ikke nødvendigvis i samme dybde og samme omfang som i en revision, men måske bare at man kører fordi og ser at der bliver optalt, og man lige ser at de har en optællingsinstruks og de mærker de optalte lagerpositioner, altså så man ikke går ind i at lave nogle egentlige kontroloptællinger, men bare overværer/lige kommer forbi og ser at de laver en systematisk optælling. Og det kan måske give det tilstrækkelig begrænset bevis i en udvidet gennemgang".

Hvis der ikke er udført en fysisk lagerkontrol på statustidspunktet, vil det naturligvis ikke være muligt at foretage denne med tilbagevirkende kraft. Dette vil give anledning til en række overvejelser.

Tidligere statsautoriseret revisor Lars Kiertzner udtaler: *"tilstedeværrelsen-/fuldstændighedsproblemstillingen omkring varelageret den kan blive særligt aktuelt i udvidet gennemgang, fordi hvis man kommer efter statustidspunktet og laver en udvidet gennemgang, og så siger at nu de der forespørgsler og analyser vi laver, som vi skal i udvidet gennemgang, vi har ikke tilstrækkelig bevis, vi vil lave yderligere handlinger, fordi vi ikke rigtig tror på tilstedeværrelsen og fuldstændigheden. Så har man den udfordring, hvordan kommer man tilbage til statustidspunktet?".* Han fortsætter *"problemstillingen i udvidet gennemgang er bare at det ikke er let at komme tilbage til statustidspunktet [...] men altså det afhænger af om man har et integreret lagersystem i princippet. Hvis man ikke har det, er det meget, meget vanskeligt".*

Revisors kendskab til virksomheden kan også have betydning for, hvorvidt revisor kan opnå tilstrækkeligt og egnet bevis, herunder revisors kendskab til de personer som er involveret på varelageret i virksomheden samt revisors tidligere erfaringer eventuelt i forbindelse med en revision, hvor man tidligere har opnået et indgående kendskab til funktionsadskillelsen, optællingsprocedurer m.v. i virksomheden. Dette understøttes af statsautoriseret revisor Michael Pedersen *"Aller først så vil jeg jo nok sige, at ens grundlæggende kendskab til virksomheden og til de folk, som man har med at gøre, både når det kommer til review og til revision, så er det helt grundlæggende for at vi har en tillid til at vi har et varelager, som rent faktisk er til stede. Et andet forhold der kan gøre sig gældende for omkring tilstedeværrelsen, kunne være et kendskab til, hvis man tidligere har lavet revision på sagen, haft kendskab til at de rent faktisk har en fornuftig funktionsadskillelse omkring varelageret, og du ikke tidligere har kendskab til at der har været forhold omkring de fysiske kontroller, der har givet problemer [...]".*

Ud over revisors kendskab til virksomheden og dens forretningsgange samt gennemgang af virksomhedens registreringssystemer vil det også være nødvendigt at foretage yderligere forespørgsler og analytiske handlinger.

Anonym statsautoriseret revisor udtaler: *”Det er helt klart, at hvis der er de indikationer på, du får ikke tilfredsstillende reviewbevis, det er jo den situation vi har, så er du nødt til at se, om du kan komme spadestikket dybere og så sige okay, hvad har vi af lager. Er det en eller anden fast masse? [...] brug din logiske sans”.*

Statsautoriseret revisor Dorthe Brandt Andersen udtaler *”Hvis man efter statusdagen har solgt varelageret og har generet indtægter, som rent fysisk er gået ind i virksomheden, så har det nok også været der (læs: varelageret) pr. 31/12. Så noget bevis får man da klart fra analyser og i øvrigt fra forespørgsler i virksomheden”.* Hun fortsætter *”Det er klart et ringere bevis eller et mindre stærkt bevis end revisionsbeviset er ved fysiske kontroller. Men noget bevis synes jeg det bibringer”.*

Statsautoriseret revisor Dorthe Brandt Andersen udtaler endvidere *”Man kan lave kontroloptælling efterfølgende og kigge på de efterfølgende periode og dermed få sandsynliggjort det”.*

Der er således en række yderligere arbejdshandlinger, som revisor kan foretage sig i forbindelse med at afdække tilstedeværelsen og fuldstændigheden af et varelager efter statusdagen.

Revisor har ikke foretaget en fysisk lagerkontrol på statusdagen i ABC A/S. Det er således ikke muligt at opnå tilstrækkelig og egnet bevis på baggrund heraf.

Revisor bør i stedet opnå overbevisning på baggrund af yderligere forespørgsler og analytiske handlinger i forbindelse med afdækning af tilstedeværelsen og fuldstændigheden i ABC A/S.

Det er først og fremmest afgørende, at ABC A/S har et velfungerende lagersystem, hvis det overhoved skal være muligt at opnå overbevisning om tilstedeværelsen og fuldstændigheden på et tidligere tidspunkt. Lagersystemet i ABC A/S er kun delvist integreret med finanssystemet, og det vil derfor besværliggøre muligheden for at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis.

Det vil således i høj grad være afhængig af revisors kendskab til ABC A/S, herunder kendskab til de underliggende forretningsgange, procedurer omkring varemodtagelse, behandling af leverandørfakturaer, registrering af kostpriser samt vareafsendelse, som kan have betydning for revisors konklusion.

Dette vil blive understøttet af de yderligere forespørgsler og analytiske handlinger, som vil være nødvendige for, at revisor kan op tilstrækkeligt og egnet bevis i forbindelse med sin udvidet gennemgang.

Dette kan som nævnt ovenfor både være i form af kontroloptællinger på tidspunktet for udførelsen af revisors arbejdshandlinger ved udvidet gennemgang, analyse af virksomhedens efterfølgende salg af varer som stammer fra statusdagen og en vurdering af til- og afgang i den efterfølgende periode, herunder på baggrund af varelageret i forbindelse med udførelsen af udvidet gennemgang.

Værdiansættelse

Sædvanligvis kontrolleres værdiansættelsen af selskabets varebeholdninger på baggrund af varernes omsættelighed og til kostpriserne på de underliggende fakturaer i en revisionssituation.

Der er ikke samme krav til kontrol til de underliggende fakturaer ved udvidet gennemgang. Det vil dog ikke være forbundet med de samme udfordringer at kontrollere værdiansættelsen efterfølgende i forhold til de ovenstående udfordringerne omkring tilstedeværelsen og fuldstændigheden.

Tidligere statsautoriseret revisor, Lars Kiertzner udtaler: *"Værdiansættelse, altså når man snakker mål, er det et isoleret mål. Værdiansættelsen er således lettere at opnå et efterfølgende bevis for, for der kan man se efterfølgende salgspriser i et efterfølgende år. Så hvis man ser det som et isoleret mål, så er det egentlig ikke en forøget risiko. Men nu ved jeg godt, at varelageret som helhed, er der en forøget risiko på, men dette skyldes jo mere tilstedeværelsen og fuldstændigheden, altså tilstedeværelsen især, har de fiktive*

varer med på varelageret, det bliver selvfølgelig en totalt forkert lagerværdi, men ikke isoleret på grund af værdiansættelsen...”

Statsautoriseret revisor, Dorte Brandt Andersen, udtaler: *”Der kan være noget med ukurans på varerne, men det er jo ikke primært gennem den fysiske kontrol, det vil jo være gennem en kostpris kontrol, og den udfører man så normalt heller ikke ved en udvidet gennemgang. Der holder man sig jo til analyserne. Så ved heller ikke at lave en kostpriskontrol, så er der da en forøget risiko i forhold til, hvis man havde udført revision”.*

Både tidligere statsautoriseret revisor Lars Kiertzner og statsautoriseret revisor Dorte Brandt Andersen er således enig i, at der som udgangspunkt ikke vil være en forøget risiko for værdiansættelsen, som et isoleret mål. Dog vil usikkerheder om tilstedeværelsen og/eller fuldstændigheden have mulig påvirkning på værdiansættelsen.

Denne holdning deles af Michael Pedersen, som udtaler: *”Ja og nej. Spørgsmålet er sådan lidt tobenet, fordi hvis varerne ikke er til stede, hvis de står registreret med en værdi i selskabets bogholderi, jamen så er den værdi jo heller ikke til stede, men det er måske ikke lige målet værdiansættelse, som man kontrollerer der. Grundlæggende for at vurdere værdiansættelsen er, at varerne er tilstede.”*

Som det fremgår ovenfor, er det således en forudsætning for værdiansættelsen, at varelageret er tilstede, da der ellers vil være en forøget risiko for fejl i værdiansættelsen af varelageret.

Dette understøttes af anonym statsautoriseret revisor, som udtaler: *”Hvis du ikke har den korrekte tilstedeværelse, og lige som ro på det, så er det lige som rimelig svært at forholde sig til værdiansættelsen også, det er jo afledt af den tilstedeværelse, som er dækket af...”.*

Dette vil betyde, at der vil være en forøget risiko for fejl i værdiansættelsen, hvis der knytter sig usikkerhed til tilstedeværelsen og/eller fuldstændigheden. Dette er således også vores opfattelse, at revisor kan kontrollere tilstedeværelsen og/eller fuldstændigheden uden at kontrollere værdiansættelsen men, at revisor vil have udfordringer ved at kontrollere værdiansættelsen, hvis revisor ikke har opnået overbevisning om tilstedeværelsen og fuldstændigheden inden denne kontrol.

Som det fremgår af lagerlisten i ABC A/S består varelageret t.kr. 17.645 fordelt på 20 hovedgrupper med i alt ca. 23.000 varenumre. Det vil derfor være nødvendigt for revisor at

opnå tilstrækkeligt og egnet bevis for tilstedeværelsen og fuldstændigheden, inden der foretages kontrol af værdiansættelsen.

Som følge af den faldende omsætningshastighed på varelageret samt de meget begrænsede bevægelser på enkelte varegrupper, vil det være nødvendigt for revisor at foretage yderligere arbejdshandlinger for at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis for værdiansættelsen af varebeholdningerne.

Disse arbejdshandlinger vil bestå i kontrol til en række underliggende købsfakturaer, som vil kunne dokumentere kostprisen på de enkelte varer. Desuden vil det være nødvendigt at foretage en konkret vurdering af varernes kurans, som følge af de meget begrænsede bevægelser på enkelte varegrupper, jf. ovenfor. Disse arbejdshandlinger vil have til formål at dække dels den økonomiske og tekniske kurans af de pågældende varer.

Både arbejdshandlingerne omkring kontrol til underliggende købsfakturaer samt de underliggende analyser af varernes kurans vil i høj grad være identiske med arbejdshandlinger, som vil blive foretaget i forbindelse med en revision. Der vil således ikke være forskel mellem omfanget og arten af arbejdshandlinger vedr. værdiansættelse af varebeholdninger i ABC A/S ved henholdsvis udvidet gennemgang og revision.

16.3 Delkonklusion

Udvidet gennemgang af varebeholdninger kan være forbundet med en række praktiske problemstillinger. Revisors risikovurdering vil ofte fokusere på tilstedeværelsen, fuldstændigheden og værdiansættelsen af varebeholdninger på statusdagen. Forespørgsler og analyser kan bidrage til opnåelse af overbevisning om varebeholdningernes tilstedeværelse, fuldstændighed og værdiansættelse. Indledende analyser af varebeholdningernes udvikling i forhold til tidligere år og i forhold til relevante nøgletal kan ofte give en god indikation af, om der kan være problemer forbundet med tilstedeværelsen og værdiansættelsen. Det er dog klart, at særligt problemstillingen om formodning af fejl i den fysiske tilstedeværelse og fuldstændighed af et varelager, kan være svær for revisor at afdække efterfølgende.

Der er som udgangspunkt ikke krav til, at revisor foretager en fysisk lagerkontrol ved udvidet gennemgang. Dette udelukkes dog ikke i vores interviews, at det kan være nødvendigt at foretage en fysisk lagerkontrol i forbindelse med en udvidet gennemgang, herunder som følge af revisors kendskab til den pågældende virksomhed og/eller krav fra

interessenter bl.a. pengeinstitutter m.v. Såfremt der ikke foretages fysisk lagerkontrol ved udvidet gennemgang, og revisor efterfølgende ikke kan opnå tilstrækkeligt og egnet bevis omkring tilstedeværelsen og/eller fuldstændigheden, vil det være afgørende, at virksomheden har et integreret lagersystem. I denne situation er det vores opfattelse, at revisor er nødt til at efterprøve tilstedeværelsen og fuldstændigheden ved udførelsen af revisionslignende handlinger i forhold til til- og afgang i den efterfølgende periode og på den måde at sandsynliggøre tilstedeværelsen af varelageret på statusdagen. Eksisterer der derimod ikke et integreret lagersystem, kan det være yderst vanskeligt at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis for varelagerets tilstedeværelse og værdiansættelse efterfølgende.

Såfremt revisor ikke opnår tilstrækkeligt og egnet bevis for værdiansættelsen af varelageret i forbindelse med de indledende forespørgsler og analytiske handlinger, vil det ligeledes være nødvendigt at udføre yderligere arbejdshandlinger, herunder kontrol af kostpriser til underliggende leverandørfakturaer.

Hvis revisor ikke kan opnår egnet og tilstrækkeligt bevis for tilstedeværelsen og/eller fuldstændigheden, vil dette, efter vores opfattelse, indirekte forøge risikoen for fejl i værdiansættelsen af virksomhedens varebeholdninger, hvilket understøttes i en række af de foretagne interviews.

Omfanget af yderligere arbejdshandlinger, herunder den forventede tidsanvendelse vil, efter vores opfattelse, i høj grad være identiske med omfanget og arten af arbejdshandlinger ved en revision.

17 Konklusion

Udvidet gennemgang blev indført med virkning fra regnskabsåret 2013 med det formål at lette de administrative byrder for virksomheder i regnskabsklasse B. Vi har i vores afhandling undersøgt de praktiske problemstillinger, der kan knytte sig til udførelsen af udvidet gennemgang, med særligt fokus på revisors reaktionsmønster, såfremt der undervejs opstår formodning om, at et årsregnskab kan indeholde væsentligt fejlbehæftede poster. Afhandlingens formål har været, at undersøge:

”Hvordan bør revisor reagere i tilfælde af en begrundet formodning om væsentligt fejlbehæftede poster i et årsregnskab ved udvidet gennemgang, og hvilke krav stilles der til udførelsen af yderligere arbejdshandlinger, herunder arten og omfanget af revisionslignende arbejdshandlinger, som er nødvendige for at revisor kan opnå tilstrækkeligt og egnede bevis. ”

For at kunne besvare spørgsmålet har vi først og fremmest undersøgt, hvilke forskelle der er i de forskellige erklæringstyper: review, udvidet gennemgang og revision. Vi fandt det særligt interessant, at erklæringsstandarden om udvidet gennemgang til forskel fra review og revision ikke kan betragtes som en international anderkendt revisionsstandard, som er godkendt af IFAC. Derfor kan anvendelse af erklæringsstandarden umiddelbart synes uhensigtsmæssig for klasse-B virksomheder med udenlandske interessenter.

En af de mere markante forskelle mellem de tre erklæringstyper er graden af sikkerhed i og formulering af revisors påtegning. Ved en revision opnås høj grad af sikkerhed for, at et årsregnskab giver et retvisende billede. Ved et review opnås derimod kun begrænset grad af sikkerhed for, at revisor ikke er blevet bekendt med forhold, der giver grund til at mene, om et årsregnskab ikke i alle væsentlige henseender giver et retvisende billede. Mens der ved udvidet gennemgang opnås begrænset grad af sikkerhed samt yderligere grad af sikkerhed for, om et årsregnskab giver et retvisende billede. Graden af sikkerhed ved udvidet gennemgang omtales i praksis ofte som ”moderat” grad af sikkerhed. Særligt den positive formulering af konklusionen ved udvidet gennemgang adskiller sig fra reviewstandarden.

Vi har dernæst undersøgt planlægningen og tilrettelæggelsen af revisors arbejdshandlinger og risikovurderinger ved udvidet gennemgang. Der stilles som udgangspunkt de samme

krav til planlægning og risikovurdering som ved et review. Dette omfatter fastlæggelse af et væsentlighedsniveau, forståelse af virksomheden og dens omgivelser, identifikation af væsentlige og risikofyldte regnskabsposter og områder samt planlægning af detaljerede handlinger.

Udvidet gennemgang adskiller sig dog på det ufravigelige krav om tilrettelæggelse og udførelse af 4 supplerende handlinger: Engagementsforespørgsel, udsendelse af advokatbreve, indhentning af tingbog mv. samt stikprøvekontrol af mindst 3 perioders indberetninger til SKAT.

Ved udvidet gennemgang opnås det tilstrækkelige og egnede bevis som udgangspunkt ved udførelsen af analytiske handlinger og forespørgsler. Der stilles dog krav til, at revisor udvider sine arbejdshandlinger, såfremt revisor får en formodning om, at en eller flere regnskabsposter er væsentligt fejlbehæftede. Arten og omfanget af de yderligere arbejdshandlinger vil ofte afhænge af de konkrete situationer og forhold samt afhænge af revisors professionelle og faglige vurderinger.

For en nærmere undersøgelse af arten og omfanget af de yderligere arbejdshandlinger har der i denne afhandling været foretaget en undersøgelse af tre praktiske problemstillinger, der kan forekomme ved udførelsen af udvidet gennemgang: Udvidet gennemgang af debitorer, udvidet gennemgang af omsætning og udvidet gennemgang af varebeholdninger.

Ved udvidet gennemgang af debitorer vil revisors risikovurdering ofte være fokuseret på tilstedeværelsen og værdiansættelsen. Hvorvidt forespørgsler og analyser vil kunne afdække tilstedeværelsen og værdiansættelsen beror på de konkrete forhold. Undersøgelsen viste, at der er bred enighed om, at analyser af efterfølgende indbetalinger vil bidrage som tilstrækkeligt og egnet bevis for såvel tilstedeværelsen som værdiansættelsen. Hvis der ikke efterfølgende er sket indbetaling, kan revisor ofte komme i en situation, hvor denne er nødt til at udvide arten og omfanget af yderligere arbejdshandlinger. Yderligere forespørgsler kan i visse tilfælde give revisor den nødvendige overbevisning om tilstedeværelsen og værdiansættelsen, hvilket er meget op til den enkeltes professionelle vurdering. I tilfælde af, at yderligere forespørgsler ikke giver det tilstrækkelige bevis, er det vores opfattelse at revisor skal udføre revisionslignende handlinger. Isolerede problemstillinger forbundet med tilstedeværelsen af debitorer bør forsøges afdækket ved udsendelse af

saldomeddelelser. Ved isolerede problemstillinger omkring værdiansættelsen af forfaldne debitorer viste undersøgelsen, at revisor skal udføre de samme arbejdshandlinger som ved revision, dvs. forespørge yderligere til ledelsen, indhente regnskabsdata samt foretage en vurdering af debitorernes betalingsevne. Den gennemførte undersøgelse viste, at revisors reaktionsmønster særligt omkring værdiansættelsesproblematikken vil være identisk med revisors reaktionsmønster i en revisionssituation.

Ved udvidet gennemgang af omsætning, vil revisors risikovurdering ofte være fokuseret på fuldstændighed, forekomst og periodisering. Hvorvidt forespørgsler og analyser vil kunne afdække fuldstændighed, forekomst og periodisering beror på de konkrete forhold. Vores undersøgelse viste, at der var blandede holdninger til tilstrækkeligheden af forespørgsler og analyser som egnet bevis for omsætningen. I mindre virksomheder hvor antallet af salgstransaktioner er overskueligt, er det vores opfattelse, at revisor som oftest vil kunne opnå et tilstrækkeligt og egnet bevis for omsætningen via forespørgsler og analyser. I virksomheder af en vis størrelse og kompleksitet kan det være mere vanskeligt, at opnå sin overbevisning via forespørgsler og analyser. På baggrund af vores undersøgelser er det vores opfattelse, at revisor skal udføre yderligere arbejdshandlinger, såfremt der opstår en formodning om væsentlige fejl. Undersøgelsen viste, at særligt problemstillingen omkring fiktiv og fremrykket indregning af omsætning kræver tilrettelæggelse og udførelse af revisionslignende handlinger. Såfremt revisor får en formodning om fiktiv eller fremrykket indregning af omsætningen, er det vores konklusion, at revisor bør efterprøve forekomsten og periodiseringen af salgstransaktioner omkring statusdagen og evt. kontrollere udstedelsen af kreditnotaer i nyt år. Arten og omfanget af disse arbejdshandlinger vil efter vores overbevisning ligge tæt op af en revisionssituation.

Ved udvidet gennemgang af varebeholdninger vil revisors risikovurdering ofte være fokuseret på tilstedeværelsen, fuldstændigheden og værdiansættelsen. Hvorvidt forespørgsler og analyser vil kunne afdække tilstedeværelsen, fuldstændigheden og værdiansættelsen, vil i lighed øvrige områder bero på de konkrete forhold. Hvis der er stort udsving i nøgletal vedrørende varebeholdninger, kan revisor komme i en situation, hvor revisor er nødt til at udvide arten og omfanget af yderligere arbejdshandlinger. Hvis revisor heller ikke kan opnå egnet og tilstrækkeligt bevis på baggrund af yderligere forespørgsler til ledelsen og/eller andre relevante personer i virksomheden, har vores undersøgelse vist, at

det vil være nødvendigt for revisor at udføre revisionslignende handlinger. Dette er dog særligt problematisk i forbindelse med at afdække tilstedeværelsen og fuldstændigheden, da disse mål ved en revision bliver afdækket ved en fysisk lagerkontrol. Det vil naturligvis ikke være muligt at udføre en fysisk lagerkontrol med tilbagevirkende kraft. Revisor vil i stedet skulle afdække tilstedeværelsen og fuldstændigheden ved f.eks. at foretage en fysisk lagerkontrol efterfølgende og ved gennemgang af til- og afgangne opnå overbevisning om tilstedeværelsen og/eller fuldstændigheden på statusdagen. Dette stiller i høj grad krav til virksomhedens registreringssystemer, herunder krav til sammenhængen mellem virksomhedens finans- og lagersystem. Dette vil under alle omstændigheder være en omfattende og tidskrævende proces, hvis revisor ikke opnår egnet og tilstrækkeligt bevis for tilstedeværelse og fuldstændigheden ved de indledende analytiske handlinger og forespørgsler. Hvis revisor ikke opnår tilstrækkeligt og egnet bevis for værdiansættelsen, vil arten og omfanget af yderligere handlinger bl.a. bestå i kontrol til underliggende købsfakturaer. Arbejdshandlinger som i høj grad vil være identiske med revisionshandling.

Der er i vores undersøgelser delte meninger om, hvorvidt revisor bør deltage i en fysisk lagerkontrol ved udvidet gennemgang, og i så fald hvor stort omfanget af denne kontrol skal være. Kendskabet til virksomheden og dens registreringssystemer kan have en stor betydning for revisors vurdering af arten og omfanget af arbejdshandlinger ved udvidet gennemgang, og vil tage udgangspunkt i revisors faglige og professionelle vurderinger.

På baggrund af ovenstående har vores undersøgelse vist, at revisor kan komme i en situation ved udvidet gennemgang, hvor det vil være nødvendigt at udvide arten og omfanget af sine arbejdshandlinger. Vores undersøgelse har dog givet et klart billede af, at de udførende revisorer i vores undersøgelser mener, at det vil være nødvendigt at benytte sig af revisionshandling, inden for områder debitorer, nettoomsætning og varebeholdninger, såfremt det ikke vil være muligt at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis på baggrund af analytiske handlinger og forespørgsler. Udvidelsen af disse arbejdshandlinger vil dog i høj grad være op til revisors faglige og professionelle vurdering.

18 Litteraturliste

Bøger:

- Andersen, Ib ”Den skinbarlige virkelighed”, forlaget Samfundslitteratur 3. udgave, 2006
- Sudan, Sumit, Samuelsen, Martin, Parker, Henrik og Davidsen, Christina ”Revision i praksis”, Karnov Group Denmark, 1. udgave, 2012
- PwC ”Regnskabshåndbogen 2012”

Artikler:

- Bisgaard, Anders ”Udvidet gennemgang – formål anvendelsesområde og erklæring”, Revision & Regnskabsvæsen, nr. 6, 2013
- Engelund, Lars og Beck, John ”Udvidet gennemgang – praktiske problemstillinger”, Revision & Regnskabsvæsen, nr. 6, 2013
- Gydemand, Mette ”Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard om udvidet gennemgang”, Revision & Regnskabsvæsen, nr. 6, 2013
- Larsen, Rolf Elm: ”Revision i agentteoretisk belysning”, Revision: Funktion og vision, Festskrift for Robert Sloth Pedersen, Foreningen af Yngre Revisorer, 1994
- Røder, Jens ”Udvidet gennemgang – sker der noget i andre europæiske lande?”, Revision & Regnskabsvæsen, nr. 6, 2013
- Strandbygaard, Anita ”Revision kontra review af regnskabsmæssige skøn i små virksomheder”, Bladet INSPI, nr. 2, 2012

Love og retskilder:

- Lov om ændring af årsregnskabsloven og revisorloven (lov nr. 1232 af 18/12/2012)
- Årsregnskabsloven
- Lov om godkendte revisorer (Revisorloven)
- Lov om erhvervsdrivende fonde

- Erklæringsbekendtgørelsen

Revisionsstandarder:

- ISA 300, IAASB og IFAC
- ISA 320, IAASB og IFAC
- ISA 315, IAASB og IFAC
- ISA 330, IAASB og IFAC
- ISA 700, IAASB og IFAC
- ISA 705, IAASB og IFAC
- ISA 706, IAASB og IFAC
- ISRE 2400 (ajourført), IFAC og IAASB
- Standard om udvidet gennemgang af årsregnskaber, der udarbejdes efter årsregnskabsloven, FSR-danske revisorer, april 2013

Øvrige kilder:

- FSR Survey 2014 – Årsregnskaberne 2013 - hvilke fejl retter revisor under revisionen
- Pressemeddelelse fra FSR af 5. september 2014 ”13.000 virksomheder vælger udvidet gennemgang”
- <http://erhvervsstyrelsen.dk/pressesoeg/430840/5>
- http://erhvervsstyrelsen.dk/fravalg_af_revision
- Erhvervsstyrelsen - Vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed- version 1 af 24. marts 2009

19 Bilag

Bilag 1 – årsrapport for ABC A/S for 2012, 2013 og 2014

ABC A/S

Årsrapport for 2014

CVR-nr. 12 34 56 78

Årsrapporten er fremlagt og godkendt på
selskabets ordinære generalforsamling,
den 31. maj 2015

dirigent

Indholdsfortegnelse

	<u>Side</u>
Påtegninger	
Ledelsespåtegning	1
Den uafhængige revisors påtegning på årsregnskabet	2
Ledelsesberetning	
Selskabsoplysninger	3
Årsrapport 1. januar - 31. december 2014	
Anvendt regnskabspraksis	4
Resultatopgørelse 1. januar - 31. december 2014	7
Aktiver pr. 31. december 2014	8
Passiver pr. 30. juni 2014	9
Noter	10

Ledelsespåtegning

Bestyrelse og direktion har dags dato aflagt årsrapporten for regnskabsåret 1. januar - 31. december 2014 for ABC A/S.

Årsrapporten er aflagt i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Vi anser den valgte regnskabspraksis for hensigtsmæssig, og efter vores opfattelse giver årsregnskabet et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 2014 samt af resultatet af selskabets aktiviteter for regnskabsåret 1. januar - 31. december 2014.

Årsrapporten indstilles til generalforsamlingens godkendelse.

København, den 31. maj 2015

Direktion

Bestyrelse

A. Andersen

H. Hansen

D. Andersen

Den uafhængige revisors erklæringer

Til aktionærerne i ABC A/S

Erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskabet

Vores udvidet gennemgang er påbegyndt men endnu ikke afsluttet.

København, den 31. maj 2015

xxx
statsautoriseret revisor

Selskabsoplysninger

Selskabets navn	ABC A/S Østerbro 1 2100 København Ø CVR-nr.: 12 34 56 78 Hjemstedskommune: Københavns Kommune
Bestyrelse	A. Andersen H. Hansen D. Andersen
Direktion	A. Andersen H. Hansen
Revisor	CBS Revision Solbjerg Plads 3 2000 Frederiksberg Telefon: 12 34 56 78

Anvendt regnskabspraksis

Årsrapporten for ABC A/S er aflagt i overensstemmelse med årsregnskabslovens bestemmelser for en klasse B-virksomhed.

Årsrapporten er aflagt efter samme regnskabspraksis som sidste år og aflægges i T.DKK.

Generelt om indregning og måling

I resultatopgørelsen indregnes indtægter i takt med, at de indtjenes. Herunder indregnes værdireguleringer af finansielle aktiver og forpligtelser. I resultatopgørelsen indregnes ligeledes alle omkostninger, herunder afskrivninger, nedskrivninger og hensatte forpligtelser samt tilbageførsler som følge af ændrede regnskabsmæssige skøn af beløb, der tidligere har været indregnet i resultatopgørelsen.

Aktiver indregnes i balancen, når det er sandsynligt, at fremtidige økonomiske fordele vil tilflyde selskabet, og aktivets værdi kan måles pålideligt.

Forpligtelser indregnes i balancen, når det er sandsynligt, at fremtidige økonomiske fordele vil fragå selskabet, og forpligtelsens værdi kan måles pålideligt.

Ved første indregning måles aktiver og forpligtelser til kostpris. Efterfølgende måles aktiver og forpligtelser som beskrevet nedenfor for hver enkelt regnskabspost.

Ved indregning og måling tages hensyn til forudsigelige tab og risici, der fremkommer inden årsrapporten aflægges, og som vedrører forhold, der eksisterede på balancedagen.

Omregning af fremmed valuta

Transaktioner i fremmed valuta omregnes til transaktionsdagens kurs. Valutakursdifferencer, der opstår mellem transaktionsdagens kurs og kursen på betalingsdagen, indregnes i resultatopgørelsen som en finansiell post.

Tilgodehavender, gæld og andre monetære poster i fremmed valuta, som ikke er afregnet på balancedagen, omregnes til balancedagens valutakurs. Forskellen mellem balancedagens kurs og kursen på tidspunktet for tilgodehavendets eller gældens opståen indregnes i resultatopgørelsen under finansielle indtægter og omkostninger.

Resultatopgørelsen

Bruttofortjeneste

Bruttofortjeneste indeholder nettoomsætning, ændring i lagre af færdigvarer og varer under fremstilling, andre driftsindtægter samt eksterne omkostninger.

Nettoomsætning indregnes i resultatopgørelsen, såfremt levering og risikoovergang til køber har fundet sted inden årets udgang, og såfremt indtægten kan opgøres pålideligt og forventes modtaget. Nettoomsætningen indregnes eksklusiv moms og afgifter og med fradrag af rabatter i forbindelse med salget.

Andre eksterne omkostninger omfatter omkostninger til distribution, salg, reklame, administration, lokaler, tab på debitorer og operationelle leasingomkostninger.

Anvendt regnskabspraksis

Finansielle poster

Finansielle poster omfatter renteindtægter og -omkostninger samt realiserede og urealiserede kursavancer og tab vedrørende finansielle aktiver og forpligtelser. Finansielle indtægter og omkostninger indregnes i resultatopgørelsen med de beløb, der vedrører regnskabsåret.

Skat af årets resultat

Årets skat, der består af årets aktuelle selskabsskat og ændring i udskudt skat, indregnes i resultatopgørelsen med den del, der kan henføres til årets resultat, og direkte i egenkapitalen med den del, der kan henføres til posteringer direkte på egenkapitalen.

Balancen

Materielle anlægsaktiver

Materielle anlægsaktiver måles til kostpris med fradrag af akkumulerede afskrivninger og nedskrivninger. Afskrivningsgrundlaget er kostpris med fradrag af forventet restværdi efter afsluttet brugstid.

Kostprisen omfatter anskaffelsesprisen samt omkostninger direkte tilknyttet anskaffelsen indtil det tidspunkt, hvor aktivet er klar til at blive taget i brug.

Der foretages lineære afskrivninger baseret på følgende vurdering af aktivernes forventede brugstider:

Driftsmateriel og inventar	3-5 år
----------------------------	--------

Småaktiver med en forventet levetid under 1 år indregnes i anskaffelsesåret som omkostninger i resultatopgørelsen.

Fortjeneste eller tab ved afhændelse af materielle anlægsaktiver opgøres som forskellen mellem salgspris med fradrag af salgsomkostninger og den regnskabsmæssige værdi på salgstidspunktet. Fortjeneste eller tab indregnes i resultatopgørelsen under andre driftsindtægter eller andre driftsomkostninger.

Varebeholdninger

Varebeholdninger måles til kostpris på grundlag af vejede gennemsnitspriser. Er nettorealiseringsværdien af varebeholdninger lavere end kostprisen, nedskrives til denne lavere værdi.

Kostpris for handelsvarer, råvarer og hjælpematerialer samt fremstillede færdigvarer omfatter anskaffelsespris med tillæg af hjemtagelsesomkostninger.

Tilgodehavender

Tilgodehavender måles til amortiseret kostpris, hvilket sædvanligvis svarer til nominal værdi. Der nedskrives til nettorealiseringsværdien med henblik på at imødegå forventede tab.

Anvendt regnskabspraksis

Periodeafgrænsningsposter

Periodeafgrænsningsposter, som er indregnet under aktiver, omfatter afholdte omkostninger vedrørende efterfølgende regnskabsår.

Egenkapital - udbytte

Udbytte, som forventes udbetalt for året, vises som en særskilt post under egenkapitalen. Foreslået udbytte indregnes som en forpligtelse på tidspunktet for vedtagelse på generalforsamlingen.

Selskabsskat og udskudt skat

Aktuelle skatteilgodehavender og -forpligtelser indregnes i balancen med det beløb, der kan beregnes på grundlag af årets forventede skattepligtige indkomst reguleret for skat af tidligere års skattepligtige indkomster samt for betalte acontoskatter. Skatteilgodehavender og -forpligtelser præsenteres modregnet i det omfang, der er legal modregningsadgang, og posterne forventes afregnet netto eller samtidig.

Udskudt skat er skatten af alle midlertidige forskelle mellem regnskabsmæssig og skattemæssig værdi af aktiver og forpligtelser opgjort på grundlag af den planlagte anvendelse af aktivet henholdsvis afvikling af forpligtelsen.

Udskudt skat måles på grundlag af de skatteregler og skattesatser, der med balancedagens lovgivning vil være gældende, når den udskudte skat forventes udløst som aktuel skat. Selskabsskatteprocenten vil i perioden fra 2014 til 2016 blive trinvis nedsat fra 25 % til 22 %, hvilket vil påvirke størrelsen af udskudte skatteforpligtelser og skatteaktiver. Medmindre en indregning med en anden skatteprocent end 22 vil medføre en væsentlig afvigelse i den forventede udskudte skatteforpligtelse eller skatteaktivet, indregnes udskudte skatteforpligtelser og skatteaktiver med 22 %.

Gældsforpligtelser

Andre gældsforpligtelser måles til amortiseret kostpris, hvilket sædvanligvis svarer til nominel værdi.

Resultatopgørelse 1. januar - 31. december 2014

<u>Note</u>	2014	2013	2012
	<u>T.DKK</u>	<u>T.DKK</u>	<u>T.DKK</u>
Bruttofortjeneste	8.332	8.746	9.867
2 Personaleomkostninger	7.678	7.949	8.424
Afskrivninger af materielle anlægsaktiver	<u>154</u>	<u>154</u>	<u>154</u>
Driftsresultat	500	643	1.289
Andre finansielle indtægter	2	3	4
Andre finansielle omkostninger	<u>546</u>	<u>535</u>	<u>450</u>
Resultat før skat	-44	111	843
Skat af årets resultat	<u>0</u>	<u>28</u>	<u>211</u>
Årets resultat	<u>-44</u>	<u>83</u>	<u>632</u>
 Forslag til resultatdisponering			
Overført til overført resultat	<u>-44</u>	<u>83</u>	<u>632</u>
	<u>-44</u>	<u>83</u>	<u>632</u>

Balance pr. 31. december 2014

<u>Note</u>		2014	2013	2012
		<u>T.DKK</u>	<u>T.DKK</u>	<u>T.DKK</u>
	Anlægsaktiver			
3	Materielle anlægsaktiver			
	Driftsmateriel og inventar	238	392	546
		<u>238</u>	<u>392</u>	<u>546</u>
	Anlægsaktiver i alt	<u>238</u>	<u>392</u>	<u>546</u>
	Omsætningsaktiver			
	Varebeholdninger			
	Fremstillede færdigvarer og handelsvarer	17.645	17.949	18.848
		<u>17.645</u>	<u>17.949</u>	<u>18.848</u>
	Tilgodehavender			
	Tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser	5.435	5.646	5.150
	Andre tilgodehavender	6	7	5
	Periodeafgrænsningsposter	40	36	34
		<u>5.481</u>	<u>5.689</u>	<u>5.189</u>
	Likvide beholdninger	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
	Omsætningsaktiver i alt	<u>23.126</u>	<u>23.638</u>	<u>24.037</u>
	Aktiver i alt	<u>23.364</u>	<u>24.030</u>	<u>24.583</u>

Balance pr. 31. december 2014

<u>Note</u>	<u>2014</u>	<u>2013</u>	<u>2012</u>
	<u>T.DKK</u>	<u>T.DKK</u>	<u>T.DKK</u>
<u>Egenkapital</u>			
4 Aktiekapital	500	500	500
5 Overført resultat	923	967	883
Egenkapital i alt	<u>1.423</u>	<u>1.467</u>	<u>1.383</u>
 <u>Gældsforpligtelser</u>			
Kortfristede gældsforpligtelser			
Gæld til pengeinstitutter	13.537	13.766	14.130
Leverandører af varer og tjenesteydelser	5.647	5.949	6.435
Anden gæld	2.758	2.849	2.635
	<u>21.942</u>	<u>22.564</u>	<u>23.200</u>
 Gældsforpligtelser i alt	<u>21.942</u>	<u>22.564</u>	<u>23.200</u>
 Passiver i alt	<u>23.364</u>	<u>24.030</u>	<u>24.583</u>
6 Eventualposter m.v.			
7 Ejerforhold			

Noter

	2014	2013	2012
	T.DKK	T.DKK	T.DKK
1. <u>Hovedaktivitet</u>			
Selskabets hovedaktivitet er produktion og forhandling af værktøj og komponenter indenfor vindmølleindustrien samt dermed beslægtede produkter.			
2. <u>Personaleomkostninger</u>			
Lønninger og gager	7.118	7.375	7.837
Pension	426	437	446
Andre udgifter til social sikring	134	137	141
	<u>7.678</u>	<u>7.949</u>	<u>8.424</u>
3. <u>Materielle anlægsaktiver</u>			
Driftsmateriel og inventar			
Kostpris primo			770
Tilgang i årets løb			0
Afgang i årets løb			0
Kostpris ultimo			<u>770</u>
 Af- og nedskrivninger primo			378
Årets afskrivninger			154
Tilbageført afskrivninger på afgang			0
Af- og nedskrivninger ultimo			<u>532</u>
 Regnskabsmæssig værdi ultimo			<u>238</u>
4. <u>Virksomhedskapital</u>			
Virksomhedskapital pr. 1. januar 2013	500	500	500
	<u>500</u>	<u>500</u>	<u>500</u>
5. <u>Overført resultat</u>			
Overført resultat pr. 1. januar 2013	967	883	251
Årets overførte resultat	-44	83	632
	<u>923</u>	<u>967</u>	<u>883</u>

Noter

6. Eventualposter m.v.

Lejeforpligtelser

Selskabet har indgået lejekontrakt vedrørende lokaler, som løber frem til den 31. december 2015.

Selskabet har således en huslejekontrakt på t.kr. 2.000. Heraf er t.kr. 1.000 forfalden indenfor 1 år.

7. Ejerforhold

Følgende aktionærer er noteret i selskabets aktionærfortegnelse som ejende minimum 5% af stemmerne eller minimum 5% af aktiekapitalen:

AC Holding ApS
Vesterbrogade 1
1620 København V

B Holding ApS
Nørrebrogade 1
2200 København N

Bilag 2– Spørgsmål til interviews

Præsentation

Først og fremmest tak fordi du vil tage dig tid til at deltage i vores kandidatafhandling. Som tidligere nævnt er vi i gang med at skrive kandidatafhandling på CBS.

Vores kandidatafhandling har til formål at undersøge *hvordan bør revisor reagere i tilfælde af en begrundet formodning om væsentligt fejlbehæftede poster i et årsregnskab ved udvidet gennemgang, og hvilke krav stilles der til udførelsen af yderligere arbejdshandlinger, herunder arten og omfanget af revisionslignende arbejdshandlinger, som er nødvendige for at revisor kan opnå tilstrækkeligt og egnet bevis.*

Vi har i vores kandidatafhandling valgt at tage udgangspunkt i en casevirksomhed for at belyse nogle konkrete og praktiske problemstillinger, som revisor kan støde på i forbindelse med udvidet gennemgang.

Vi vil høre, om vi må optage interviewet til brug for vores kandidatafhandling?

Interview

1. Kan du indledningsvist fortælle lidt om dig selv og dit daglige virke hos xxx?
2. Hvor stort er dit kendskab og i hvilket omfang har du beskæftiget dig med udvidet gennemgang?

Ifølge erklæringsstandarden skal revisor udføre yderligere arbejdshandlinger, hvis revisor på baggrund af forespørgsler og analyser bliver opmærksom på at årsregnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation.

Vi vil nu komme nærmere ind på nogle af de væsentlige og risikofyldte områder, som revisor kan støde på i forbindelse med en udvidet gennemgang. Vi vil starte med at drøfte varelageret. Vi vil herefter komme ind på områderne debitorer og omsætningen.

3. Hvilke risici er efter din mening forbundet med udvidet gennemgang af et varelager?

4. *Der skal som udgangspunkt ikke foretages fysisk lagerkontrol ved udvidet gennemgang. Hvordan mener du at forespørgsler og analyser kan indbringe tilstrækkeligt og egnet bevis for et varelagers tilstedeværelse?*
5. *Hvis revisor identificere væsentlige risici for fejl i varelagerets tilstedeværelse, hvilke yderligere handlinger kan og bør revisor foretage sig for at få afdækket tilstedeværelsen?*
6. *Kan du forestille dig et scenarie hvor der udføres fysisk lagerkontrol på statutidspunktet, selvom klienten har valgt udvidet gennemgang?*
7. *Mener du at der vil være forøget risiko for fejl i værdiansættelsen af varelageret, hvis ikke der er foretaget tilstedeværelseskontrol?*
8. *Hvilke risici er efter din mening forbundet med udvidet gennemgang af debitorer?*
9. *Der skal som udgangspunkt ikke sendes saldomeddelelser ved udvidet gennemgang. Hvordan mener du at forespørgsler og analyser bidrager som tilstrækkeligt og egnet bevis for tilstedeværelsen?*
10. *Kan du forestille dig et scenarie hvor der udsendes saldomeddelelser i forbindelse med udførelse af udvidet gennemgang?*
11. *Hvilke yderligere handlinger kan revisor foretage sig, hvis der er konstateret væsentlige forfaldne debitorer, og ledelsen ikke har givet tilstrækkelig overbevisning om værdiansættelsen af disse?*
12. *Hvilke risici er efter din mening forbundet med udvidet gennemgang af omsætning?*
13. *Hvis revisor identificere væsentlige risici for fejl i periodisering af omsætningen, hvilke yderligere handlinger kan og bør revisor foretage sig for at få afdækket dette revisionsmål?*
14. *Der er som udgangspunkt ikke krav til, at revisor kontrollere forekomsten af omsætningen ved udvidet gennemgang. Kan du forestille dig et scenarie hvor revisor er nødt til at efterprøve forekomsten?*

15. *Opsummering – udføres der i så fald revision i forbindelse med gennemgang af varelageret, debitorer og/eller omsætningen*

--000000--

Supplerende spørgsmål:

16. *Erklæringsstandarden nævner 4 supplerende handlinger som revisor skal udføre, mener du at man kunne have valgt flere supplerende handlinger?*
17. *(afhængigt af om der svares ja til nr. 16) hvorfor tror du ikke der er valgt flere supplerende handlinger?*
18. *Udvidet gennemgang er bl.a. indført for at lempe den økonomiske byrde for små og mellemstore virksomheder. På baggrund af de førnævnte spørgsmål, tror du så, at det i nogle tilfælde vil have den modsatte effekt?*
19. *På baggrund af nogle af de førnævnte problemstillinger, mener du så, at det i nogle tilfælde kan være uhensigtsmæssigt at vælge udvidet gennemgang frem for revision?*

Tak fordi du vil deltage i vores interview.