

Partnerships and extended review

Personskaber og udvidet gennemgang

Kandidatafhandling

Opgaven er udarbejdet af:

Stine Inger Pedersen
Cand. merc. aud., 4. semester

Vejleder:

Troels Michael Lilja, Juridisk Institut

Censor:

Antal anslag: 170.665

Antal normalsider: 75

Antal fysiske sider: 76

Abstract

Through this thesis, I have examined the relation between partnerships and extended review and the expectancy gap between management, users of the annual reports and the auditor. To do this, partnerships, extended review and the expectancy gap have been described.

Partnerships are companies, which consists of participants, who are responsible for paying the company's debt, if the company cannot pay. Because of this kind of liability, the creditors are sure to get paid, because the physical people are required to use their personal belongings to pay them. The partnership does not have to prepare an annual report.

If the participants are companies instead of physical people, and these companies are limited, the partnership has to be registered and has to prepare an annual report. This requirement is due to the limited liability that exists in such a company, which means that the creditors cannot be sure to get their payment. With the annual report, the creditors have an opportunity to examine the financial statements to decide whether they want to give credit to the partnership or not.

Depending on the size of the partnership, it can choose not to be audited. Instead of an audit according to the International Standards of Auditing, it can choose that an auditor should perform an extended review according to the Danish "Erklæringsbekendtgørelse". In an extended review, the auditor's actions consist of enquiries and analysis, which is similar to a normal review. In addition, there are four additional actions, which have to be performed, if they are relevant to the particular partnership. There are no concrete certainty for the accuracy of the annual report.

There are an expectancy gap, when a partnership chooses an extended review of their annual report. For example, the management expects a cheap service, but the price depends of the company and how many of the additional actions that are relevant. The users expects that the annual report is 100 % correct, but they cannot be sure about that because of the limited actions the auditor performs. Furthermore, the users does not understand the actions because of the language in the standard, which is addressing the auditors.

To reduce the expectancy gap, there has to be more communication about what the extended review implies. It has to be communicated so that the management and the users understand it. For example, there should be made extra guidelines addressing these parties and courses should be provided.

Indholdsfortegnelse

1. Indledning	5
1.1. Problemformulering	6
1.2. Metode	7
1.3. Afgrænsning	9
1.4. Afhandlingens struktur	10
2. Personelskaber	12
2.1. Interessentskaber	12
2.2. Kommanditselskaber	16
2.3. Registreringspligt	17
2.4. Retlig kvalifikation	18
2.5. Retssubjektivitet	19
2.6. Deltagernes rettigheder	22
2.7. Hæftelse	24
2.8. Regnskabs- og revisionspligt	28
2.8.1. Årsrapport i registreringspligtige personelskaber	28
2.8.2. Regnskabsmæssig gennemgang i registreringspligtige personelskaber	29
2.9. Delkonklusion – Hvilke grundlæggende regler gælder for et personelskab med særligt fokus på regnskabsafleggelse, og hvilke personelskaber er udvidet gennemgang relevant for?	30
3. Udvidet gennemgang	32
3.1. Standarder om udvidet gennemgang	32
3.1.1. Reviewhandling	33
3.1.2. Supplerende handlinger	36
3.1.3. Afslutning af handlinger	37
3.1.4. Erklæringen	38

3.2. Revisors kommunikation med ledelsen	40
3.3. Sammenligning med review og revision.....	42
3.3.1. Review.....	42
3.3.2. Revision.....	43
3.3.3. Sammenfatning af forskelle	43
3.4. Delkonklusion – Hvad er udvidet gennemgang?	44
4. Teorien om forventningskløften	46
4.1. Rimelighedskløften	46
4.2. Præstationskløften.....	47
4.3. Sammenfatning af forventningskløften.....	47
5. Udvidet gennemgang af et personselskab.....	49
5.1. Anvendelse af udvidet gennemgang	49
5.2. Revisors ansvar ved udvidet gennemgang.....	52
5.2.1. Afsnit i erklæringen og aftalebrevet.....	52
5.2.2. Bestemmelser i ÅRL	54
5.2.3. Bestemmelser i RL.....	54
5.3. Regnskabsaflegerne i personselskaber.....	56
5.3.1. Forventningskløften mellem regnskabsafleggere og revisor.....	56
5.3.2. Forslag til ændringer	58
5.4. Brugere af et personselskabs regnskab	59
5.4.1. Forventningskløften mellem regnskabsbrugere og revisor	61
5.4.2. Forslag til ændringer	67
5.5. Delkonklusion - Hvordan kommer forventningskløften til udtryk ved udvidet gennemgang af personselskaber, og hvordan kan forventningskløften mindskes?.....	68
6. Diskussion af øvrige problemstillinger.....	70

6.1. Hvorfor vælger virksomhederne alligevel udvidet gennemgang?	70
6.2. Hvad skal der gøres?	71
6.3. Hvad koster udvidet gennemgang?	72
7. Konklusion	74
Litteraturliste	77
Bilagsoversigt	82
Bilag 1 – Erklæringsstandardens eksempel på erklæring	83
Bilag 2 – FSR's eksempel på erklæring	85
Bilag 3 – FSR's eksempel på aftalebrev	87
Bilag 4 – ISRE 2400, Eksempel på reviewerklæring	92
Bilag 5 – ISA 700, eksempel på revisionspåtegning	94
Bilag 6 – mail fra Erhvervsstyrelsen	96
Bilag 7 – dataudtræk fra Erhvervsstyrelsen	99
Bilag 8 – oversigt over personselskaber med udvidet gennemgang	100
Bilag 9 – mail fra Lyksvad Fiskefarm K/S	104
Bilag 10 – notater fra telefonsamtale med Batteriet K/S	107

1. Indledning

Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant og er den person, der giver regnskabsbrugerne en konklusion gennem sin erklæring om, hvorvidt regnskabet giver et retvisende billede. For at kunne udtrykke denne konklusion, skal revisor gennemgå regnskabet, hvilket ofte sker med en revision. Revision sker med baggrund i de internationale revisionsstandarder, ISA'erne.¹ Problemet med ISA'erne er, at de medfører et meget stort arbejde for revisor, selvom virksomheden er så lille, at det overhovedet ikke er relevant eller nødvendigt for den at blive revideret efter de internationale standarder. Denne form for gennemgang kan altså være dyr for virksomheder i forhold til, at metoden måske slet ikke er relevant for disse. Problemet gælder for de små virksomheder.

Udvidet gennemgang har nu været mulig at anvende som regnskabsmæssig gennemgang siden år 2013.² Tanken om en lempelse af revisionspligten opstod for længere tid siden. Allerede i 2005 foretog Erhvervs- og Selskabsstyrelsen (nu Erhvervsstyrelsen) en undersøgelse af regnskabsklasse B-virksomheders ønske om at få lempet deres revisionspligt.³ Denne undersøgelse viste, at i alt 59 procent af de adspurgte enten ønskede, at revisionen blev frivillig eller lempet. Kun 29 procent ønskede ingen ændringer. På denne baggrund blev revisionspligten fjernet fra helt små virksomheder i regnskabsklasse B med virkning for regnskabsår, der begyndte 1. januar 2006 eller senere, ligesom det også blev muligt at fravælge andre erklæringsydelser. For at imødekomme virksomhedernes ønske om en lempelse af revisionspligten udarbejdede FSR et forslag til en ny erklæringsydelse, kaldet udvidet gennemgang, som skulle være muligt for virksomheder i regnskabsklasse B-virksomheder at vælge, jf. årsregnskabslovens⁴ § 135 (herefter ÅRL). Personelskaber kan være heriblandt, alt afhængig af deres størrelse, såfremt de er registreringspligtige.⁵ Den nye erklæringsydelse er derfor relevant for disse typer af virksomheder. Da udvidet gennemgang er en ydelse mellem review med begrænset grad af sikkerhed og revision med høj grad af sikkerhed, vides det ikke, hvilken grad af sikkerhed, som en udvidet gennemgang

¹ Gydemand, Mette (september 2013): *Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard om udvidet gennemgang*. Danske Revisorer, nr. 3, s. 18 og

Lovforslag L 26, Lov om ændring af ÅRL og RL, bemærkning 2.1.1.2.

² Lovforslag L 26, Lov om ændring af ÅRL og RL, § 4

³ Bisgaard, Anders (2010): *Lovforslag om lempelse af revisionspligt og ny dansk erklæringsstandard*. Revision og Regnskabsvæsen, nr. 5, s. 20

⁴ LBK nr. 1253 af 01/11/2013: Bekendtgørelse af årsregnskabsloven

⁵ ÅRL § 3, stk. 1, nr. 2

giver.⁶ Dette kan medføre, at regnskabsaflæggerne og regnskabsbrugerne forventer en sikkerhedsgrad, som revisor ikke kan give på grund af de handlinger, der foretages, fordi parterne ikke ved eller forstår, hvilke handlinger, revisor foretager. Der kan altså opstå en forventningskløft mellem regnskabsaflæggerne og revisor og mellem regnskabsbrugerne og revisor. For at mindske eller fjerne denne, kan det måske blive nødvendigt at ændre på erklæringen og dermed bestemmelserne om udvidet gennemgang.

Emnet er relevant, da udvidet gennemgang stadig er forholdsvis nyt, og der derfor ikke er foretaget særligt mange undersøgelser og analyser af forventningskløften. Ved en søgning efter artikler på Infomedia i år 2012 om ”udvidet gennemgang”, hvor ordene er angivet i overskriften, fremkommer således kun et resultat, ved en søgning i år 2013 fremkommer ni resultater, og i år 2014 fremkommer fem resultater. Emnet ser altså ud til at have været på sit højeste i 2013, hvilket er klart, da ydelsen blev indført der. Faldet i antal resultater skyldes, at emnet dog ikke er så nyt, men dette er en fordel, da der således findes praktiske eksempler på problemstillinger ved udvidet gennemgang. Der er altså en god kombination af nyhed og erfaring fra praksis.

1.1. Problemformulering

Følgende problemformulering vil med denne afhandling blive besvaret.

Med udgangspunkt i, at der ved personselskabers brug af udvidet gennemgang består en forventningskløft mellem regnskabsbruger, regnskabsaflægger og revisor, hvordan kan denne da mindskes?

Til at besvare problemformuleringen vil følgende undersøgelsesspørgsmål blive besvaret gennem afhandlingen.

- Hvilke grundlæggende regler gælder for et personselskab med særligt fokus på regnskabsaflæggelse?
- Hvilke personselskaber er udvidet gennemgang relevant for?
- Hvad er udvidet gennemgang?
- Hvad siger teorien om forventningskløften?

⁶ Kockvedgaard, Christian (2013): *Udvidet gennemgang – giver det mening?* Revision og Regnskabsvæsen, nr. 6, s. 58-59

- Hvordan kommer forventningskløften til udtryk ved udvidet gennemgang af personselskaber?
- Hvordan kan forventningskløften mindskes?

Disse underspørgsmål er valgt af følgende årsager. For det første er det vigtigt at vide, hvilke bestemmelser et personselskab er underlagt for at kunne koble det sammen med muligheden for at anvende udvidet gennemgang. Ligeså er det også vigtigt at kende til definitionen af personselskaber, da denne kan føre til svar på, hvorfor der i et interessentskab er en forventningskløft, og der således på denne baggrund kan opstilles sammenhænge til forventningskløften ved udvidet gennemgang. En beskrivelse af den regnskabsmæssige gennemgang, udvidet gennemgang, er selvsagt ikke til at udelade fra afhandlingen, da dette er omdrejningspunktet for analysen, og da det er i disse bestemmelser, at det fremgår, hvilke typer af virksomheder, som kan vælge metoden. En beskrivelse af teorien om forventningskløften er også naturlig at inddrage, da denne er grundlaget for analysen. Efter besvarelsen af disse undersøgelsesspørgsmål vil analysen påpege, hvordan forventningskløften kommer til udtryk ved udvidet gennemgang af interessentskaber. Dermed kan det også diskuteres, hvad der skal gøres, for at forventningskløften mindskes eller for helt at forsvinde. Gennem afhandlingen vil der som en naturlig del blive sammenlignet med de andre former for gennemgang af regnskaber, revision og review.

1.2. Metode

Som følge af underspørgsmålene vil afhandlingen opbygges efter disse. Jeg vil først beskrive, hvad henholdsvis et interessentskab, et kommanditselskab og udvidet gennemgang er. Dernæst vil disse emner blive koblet sammen ved at beskrive, hvorfor udvidet gennemgang er relevant for et personselskab. Da afhandlingen omhandler forventningskløften, vil teorien herom naturligvis blive beskrevet. Herefter vil det ved inddragelse af teorien, blive analyseret, hvor forventningskløften opstår mellem regnskabsbrugerne, regnskabsafleger og revisor ved udvidet gennemgang af personselskaber. I forbindelse med analysen opstår punkter, hvor forventningskløften kan mindskes, og jeg vil komme med forslag til, hvordan dette kan ske. Her vil jeg altså give et bud på, hvilke tiltag eller ændringer der skal til for at gøre forventningskløften mindre.

I afhandlingen anvender jeg retskilder bestående af den danske lovgivning, lovbemærkninger, domme og retspraksis for at finde frem til gældende ret om personselskaber og udvidet gennemgang. Derudover anvender jeg litteratur, standarder og udenlandsk lovgivning som hjælp til at fortolke og forstå den gældende ret. Øvrige kildetyper, som anvendes, er artikler, tidsskrifter, teorier og andres undersøgelser, altså materiale, som andre har udarbejdet. Årsagen til dette valg er, at jeg ikke mener, det vil give nogen værdi med interviews eller spørgeskemaundersøgelser til denne afhandling, som udarbejdes efter en juridisk metode. Ved en juridisk metode bruges gældende ret, og svar fra interviews eller spørgeskemaundersøgelser vil ikke nødvendigvis være gældende ret. Dog vil jeg selv indsamle data i form af årsrapporter fra Erhvervsstyrelsens register om ejerskab i personselskaber og erklæringer på disses regnskaber, ligesom jeg også vil kontakte personer i virksomheder for at høre om årsagen til deres valg af erklæring på årsrapporten, når jeg finder det relevant. Teorien, som jeg anvender, er om forventningskløften, og er således også eksternt udarbejdet. For at belyse forventningskløften vil jeg inddrage høringsvar til ændring af Erklæringsbekendtgørelsen.

De artikler, jeg anvender, kommer fra forskellige kilder og har været trykt i videnskabelige tidsskrifter såsom Revision og Regnskabsvæsen samt Nordisk Tidsskrift for selskabsret. I den forbindelse vil jeg forholde mig kildekritisk ved at kigge i noterne til artiklerne for at se, hvilke kilder forfatterne selv gør brug af. Nogle artikler er selvfølgelig bedre end andre med hensyn til at beskrive, hvad den gældende ret er, og dette vil være med i mine overvejelser ved valg af artikler. Det er også med i mine overvejelser, at nogle kilder kan være påvirket af, hvad de selv mener, og at nogle beskriver de forskellige forhold til deres eget bedste. Forfatterne kan for eksempel have en holdning til, hvordan love skal fortolkes, vil gerne have, at loven er på en bestemt måde eller de vil blot gerne have loven til at passe til deres egne forhold og beskriver den derefter. De mest troværdige kilder er selvfølgelig de kilder, som er udstedt af lovgiver, og de øvrige kilder anvendes således til at underbygge og uddybe lovgivers kilder.

Metoden er forskellig gennem afhandlingen alt efter, hvilken del der er tale om. Kapitel 2-4 er mest af alt beskrivende, da det er her, jeg redegør for de tre elementer i problemformuleringen, mens kapitel 5-6 er eksplorativ og normativ, da det er her, jeg analyserer sammenhængen mellem elementerne og giver bud på, hvad der bør ændres. I de redegørende kapitler 2-3 anvender jeg den

retsdogmatiske metode⁷ ved at anvende retskilderne og analysere disse og dermed til at fastlægge den gældende ret. Hermed anvendes også en juridisk analyse⁸ i afhandlingen, idet jeg med kapitel 2, 3 og 5 besvarer, hvad den gældende ret er ved udvidet gennemgang af et personselskab. Samtidig anvender jeg en samfundsvidenskabelig metode⁹ i forbindelse med beskrivelsen og analysen af forventningskløften i kapitel 4-5, hvor der også indgår en retssociologisk metode,¹⁰ da jeg analyserer, hvordan retten opfattes i samfundet. Her vil være en komparativ vinkel ved at redegøre for forskellen mellem revisors forpligtelser og henholdsvis regnskabsaflæggenes og regnskabsbrugernes forventninger. I kapitel 5-6, hvor jeg giver bud på, hvad der bør laves om, anvendes en retspolitisk metode,¹¹ eftersom jeg analyserer og diskuterer, hvad der skal gøres for at mindske forventningskløften. Her vil også være et islæt af en retsøkonomisk metode,¹² da jeg inddrager, hvilke omkostninger det kan have for et personselskab at vælge udvidet gennemgang.

Jeg benytter både en kvalitativ og en kvantitativ metode til besvarelse af problemformuleringen. I overvejende grad anvendes den kvalitative metode, som kommer til udtryk, idet jeg blandt andet anvender artikler til at redegøre og analysere. Den kvantitative metode fremkommer, idet jeg anvender statistikker fra Erhvervsstyrelsen om, hvilke personselskaber der anvender udvidet gennemgang.

Begrebsdefinitioner vil løbende blive inddraget i afhandlingen, da jeg ikke finder det relevant at definere begreber, før de anvendes.

1.3. Afgrænsning

Personelskaber afgrænses til kun at omfatte interessentskaber og kommanditselskaber. Selvom de minder meget om hinanden, er der nogle forskelle. Kommanditselskaber er medtaget for at øge

⁷ Wegener, Morten (2000): *Juridisk metode*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 3. udg., s. 51 og Tvarnø, Christina D. & Nielsen, Ruth (2014): *Retskilder & Retsteorier*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 4. udg., s. 34

⁸ Tvarnø, Christina D. & Nielsen, Ruth (2014): *Retskilder & Retsteorier*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 4. udg., s. 44

⁹ Tvarnø, Christina D. & Nielsen, Ruth (2014): *Retskilder & Retsteorier*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 4. udg., s. 42

¹⁰ Wegener, Morten (2000): *Juridisk metode*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 3. udg., s. 51 og Tvarnø, Christina D. & Nielsen, Ruth (2014): *Retskilder & Retsteorier*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 4. udg., s. 32

¹¹ Wegener, Morten (2000): *Juridisk metode*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 3. udg., s. 51 og Tvarnø, Christina D. & Nielsen, Ruth (2014): *Retskilder & Retsteorier*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 4. udg., s. 497

¹² Tvarnø, Christina D. & Nielsen, Ruth (2014): *Retskilder & Retsteorier*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 4. udg., s. 484

anvendeligheden af afhandlingen og for at gøre den mere aktuel. Idet iværksætterselskabet er blevet indført, er der mulighed for i et kommanditselskab at indsætte et sådant som personligt hæftende deltager, hvilket må antages at ske i større og større grad fremover af skattemæssige årsager, hvilket vil blive uddybet senere.¹³ Derfor vil antallet af denne selskabsform sandsynligvis øges i de kommende år. Kommanditselskabet inddrages endvidere for at kunne undersøge, om den udvidede gennemgang medfører forskelle i forventningskløften mellem de to typer af personelskaber.

Læseren forventes at kende til de basale begreber inden for selskabsret og revision, hvorfor ikke alle begreber vil blive gennemgået.

Der vil løbende blive foretaget yderligere afgrænsninger. Når det således er analyseret, for hvilke personelskaber udvidet gennemgang er relevant for, vil resten af afhandlingen kun omhandle disse typer af personelskaber.

Hvor ordet personelskab anvendes, er dette dækkende for interessentskaber og kommanditselskaber, men ikke for andre typer af personelskaber. Hvor ordet ”deltager” anvendes, er dette dækkende for både interessenter, komplementarer og kommanditister. Hvor betegnelsen ”fuldt ansvarlig deltager” anvendes, er dette dækkende for interessenter og komplementarer, men ikke kommanditister.

1.4. Afhandlingens struktur

Afhandlingen er inddelt i syv kapitler. Her vil kort redegøres for, hvad de enkelte kapitler indeholder.

Kapitel 1 er indledningen, som således allerede har været behandlet og slutter efter dette afsnit. Her har jeg redegjort for problemstillingen, opstillet problemformuleringen og redegjort for mine metodiske overvejelser.

Kapitel 2 omhandler personelskaber. Her vil gældende ret for personelskaber gennemgås, og jeg vil slutteligt redegøre for, hvilke regnskabsmæssige regler der gælder og dermed, hvilke personelskaber udvidet gennemgang er relevant for.

¹³ Se afsnit 2.5.

Kapitel 3 behandler udvidet gennemgang og gennemgår, hvad gældende ret er ved udførelse af en udvidet gennemgang. Her vil også kort sammenlignes med review og revision.

Kapitel 4 beskriver teorien om forventningskløften.

Kapitel 5 analyserer, hvorledes udvidet gennemgang af et personselskab udføres, hvor forventningskløften opstår, og hvordan denne kan mindskes. I denne forbindelse undersøger jeg, hvor udbredt udvidet gennemgang er, og hvilket ansvar revisor har. Naturligvis gennemgår jeg også, hvem regnskabsaflæggerne og regnskabsbrugerne er i et personselskab.

Kapitel 6 diskuterer øvrige problemstillinger ved udvidet gennemgang af et personselskab. Her diskuterer jeg, hvorfor virksomhederne vælger udvidet gennemgang, hvad der skal gøres for at fjerne problemerne, og hvad det faktisk koster en virksomhed at vælge denne type regnskabsmæssig gennemgang.

Kapitel 7 er konklusionen, hvor jeg sammenfatter min afhandling og besvarer problemformuleringen kort og præcist.

2. Personelskaber

I de følgende afsnit vil de to typer af personelskaber, interessentskaber og kommanditselskaber, som denne afhandling omhandler, blive defineret, og de grundlæggende regler vil blive gennemgået. Dette sker som sagt af den årsag, at det er essentielt at kende til reglerne for disse selskaber for at kunne koble dem sammen med muligheden for valget af udvidet gennemgang samt for at kunne identificere, hvilke brugere og regnskabsaflæggere der kan opstå en forventningskløft for.

2.1. Interessentskaber

Et interessentskab kan være svært at definere, da de bestemmelser, som gælder herom, ikke er lovreguleret.¹⁴ Overordnet set er det dog et personelskab, hvilket vil sige, at minimum en deltager hæfter personligt for selskabets gæld.¹⁵ Den eneste lovregulering, der findes om interessentskaber, er i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder¹⁶ (herefter LEV):

”Ved et interessentskab forstås i denne lov en virksomhed, hvor alle deltagerne hæfter personligt, uden begrænsning og solidarisk for virksomhedens forpligtelser.”¹⁷

Hvis en virksomhed er omfattet af LEV og opfylder definitionen i § 2, stk. 1, er det derfor et interessentskab. For at være omfattet af loven, skal virksomheden være en virksomhed, som ikke er omfattet af selskabsloven, lov om erhvervsdrivende fonde eller lov om forvaltere af alternative fonde, jf. LEV § 1. Virksomheden skal desuden have til formål at fremme virksomhedens deltagers økonomiske interesser gennem erhvervsdrift, hvilket vil sige, at virksomheden skal være erhvervsdrivende. Uddybende er et interessentskab altså ifølge denne lov en erhvervsdrivende virksomhed, som består af deltagere, der hæfter for virksomhedens forpligtelser med alt, hvad de ejer og har uden et være begrænset til at maksimumbeløb, og som hæfter en for alle og alle for en. I lovens noter er angivet, at definitionen på et interessentskab svarer til den definition, der gælder i teori og praksis.¹⁸ Som det vil fremgå af det følgende, ses det da også, at

¹⁴ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 105 og

Sindballe, Kristian (1949): *Dansk selskabsret – forkortet udgave*. Nordisk Forlag, s. 30

¹⁵ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 25

¹⁶ LBK nr. 1295 af 15/11/2013: Bekendtgørelse af lov om visse erhvervsdrivende virksomheder

¹⁷ LEV § 2, stk. 1

¹⁸ LEV, note 10

definitionen i LEV er sammenfaldende med de definitioner, der er fremkommet på baggrund af de øvrige nedenfor omtalte retskilder.

Da der ikke er lovregulering af de interessentskaber, som ikke er omfattet af LEV, må alternative retskilder anvendes. Retspraksis anvendes i høj grad, da der gennem tiden har været mange afgørelser om, hvad der gælder for interessentskaber.¹⁹ Selvom de fleste afgørelser er af ældre dato, er de alligevel relevante, da de behandlede problemstillinger stadig er aktuelle, og da der ikke er mange nyere afgørelser at støtte ret på. Endvidere er de udledte retsregler deklatoriske, hvormed de kun gælder, såfremt intet andet er aftalt, og det derfor er generelle regler. Litteraturen er dog også en vigtig retskilde.²⁰ Her er givet mange bud på definitionen. Heriblandt er Noe Muncks definition:

*”Der er tre forhold, der karakteriserer interessentskabet, og som dermed fastlægger interessentskabsbegrebet: For det første at selskabet driver erhvervsmæssig virksomhed. For det andet den særlige interessentskabsretlige hæftelsesform: At interessenterne over for selskabets kreditorer hæfter personligt, solidarisk og principalt... For det tredje at selskabet har til formål at fremme deltagernes økonomiske interesser gennem erhvervsdrift...”*²¹

Denne definition består næsten af de samme karakteristika som beskrevet i LEV. Noe Munck har blot ikke angivet, at hæftelsen er uden begrænsning, men derimod har han tilføjet, at den er principal, hvilket vil sige, at kreditorerne kan kræve fyldestgørelse fra hver enkelt interessent uden først at kræve betaling fra interessentskabets formue.²²

Erik Werlauff anvender LEV § 2 i sin definition:

*”Et interessentskab (I/S) er en virksomhed, hvor alle deltagerne hæfter personligt, uden begrænsning og solidarisk for virksomhedens forpligtelser.”*²³

¹⁹ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 40

²⁰ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 40-41

²¹ Munck, Noe & Kristensen, Lars Hedegaard (2014): *Selskabsformerne*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 7. udg., s. 72-73

²² Munck, Noe & Kristensen, Lars Hedegaard (2014): *Selskabsformerne*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 7. udg., s. 137

²³ Werlauff, Erik (2013): *Selskabsret*. Karnov, 9. udg., s. 62

Dette viser, at han er enig i de tidligere nævnte noter i LEV, som jo angiver, at definitionen svarer til den gældende definition i teori og praksis. Dette er også den generelle opfattelse i nyere litteratur.²⁴

Søren Friis Hansen og Jens Valdemar Krenchel anvender i deres fremstilling definitionen:

*”Et interessentskab er et på aftale baseret samvirke mellem to eller flere selskabsdeltagere (kaldet interessenter) om drift af en fælles erhvervsvirksomhed, hvor selskabsdeltagerne hæfter personligt og solidarisk for selskabets gæld.”*²⁵

Her ses det, at de ligesom Noe Munck har udeladt kravet om hæftelse uden begrænsning. Dette skyldes, at det i praksis er acceptabelt, hvis det aftales med en enkelt kreditor, at den ene interessent kun hæfter med et begrænset beløb.²⁶ Det accepteres dog ikke, at dette udøves som en generel ordning, da det i så fald bliver et kommanditselskab. Noe Munck er enig i dette synspunkt.²⁷ Begrebet ”uden begrænsning” er identisk med ”personlig” hæftelse, da det blot er en modsætning til ”begrænsning”, som altså betyder, at man ikke hæfter med hele sin personlige formue.²⁸

Carl Torps definition, som er en af de ældste, og som skal vise sig stadig at være gældende, minder meget om Søren Friis Hansen og Jens Valdemar Krenchels definition fra nyere tid. Det er blot tilføjet, at deltagerne hæfter direkte:

*”Et navngivent (ansvarligt) Interessentskab er et paa Retshandel (eller Kvasi-Retshandel) hvilende Retsforhold mellem to eller flere Personer, der ved fælles økonomiske Midler virker for et fælles Formaal, saaledes at alle Deltagerne med deres hele Formue direkte hæfter for de ved denne Virksomhed paadragne Forpligtelser. Som regel hæfter Deltagerne solidarisk.”*²⁹

²⁴ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 128

²⁵ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 132

²⁶ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 54 og

Hørlyck, Erik (1996): *Interessentskaber og konsortier*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, s. 213

²⁷ Munck, Noe & Kristensen, Lars Hedegaard (2014): *Selskabsformerne*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 7. udg., s. 138

²⁸ Munck, Noe & Kristensen, Lars Hedegaard (2014): *Selskabsformerne*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 7. udg., s. 139-140 og

Hørlyck, Erik (1996): *Interessentskaber og konsortier*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, s. 212

²⁹ Torp, Carl (1919): *Den danske selskabsret*. s. 8

En anden definition, der også blev givet for mange år siden, er Kristian Sindballes, som kan siges at være en forkortet udgave af Carl Torps definition. Også her er tilføjet, at deltagerne hæfter direkte, således at kreditor ikke behøver at søge sig fyldestgjort i interessentskabets formue, inden denne går til interessenterne.³⁰

*”Hæfter alle deltagerne direkte og solidarisk med hele deres formue, kaldes selskabet et navngivent eller ansvarligt interessentskab.”*³¹

Hvis det efter anvendelse af disse retskilder, stadig er uklart, hvilke regler der gælder, kan udenlandsk ret anvendes.³² Vores nabolande, Sverige, Norge og Tyskland har alle lovregulering af personselskaber, og den generelle selskabsret minder om dansk selskabsret. Derfor er det et oplagt valg at anvende disse landes regler som inspiration til definitionen af et interessentskab. I Norge findes et ”ansvarligt selskab”, hvis definition lyder:

*”Selskap hvor deltakerne har et ubegrenset, personlig ansvar for selskapets samlede forpliktelse, udelt eller for deler som tilsammen utgjør selskapets samlede forpliktelse og som opptrer som sådant overfor tredjemann.”*³³

Oversat til dansk kan det ansvarlige selskab siges at være et selskab, hvor deltagerne hæfter ubegrænset, personligt og solidarisk for selskabets gæld, og som optræder som sådant over for tredjemand.

I Sverige findes et ”handelsbolag”, som defineres:

*”Ett handelsbolag föreligger, om två eller flera har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag och bolaget har förts in i handelsregistret.”*³⁴

Dette kan oversættes til, at et handelsbolag er et selskab, hvor to eller flere har aftalt sammen at udøve erhvervsvirksomhed, og som er optaget i handelsregistret.

Tyskland har et ”offene Handelsgesellschaft”, der i Tysk lov defineres som:

³⁰ Sindballe, Kristian (1949): *Dansk selskabsret – forkortet udgave*. Nordisk Forlag, s. 76. Mere herom i afsnit 2.7.

³¹ Sindballe, Kristian (1949): *Dansk selskabsret – forkortet udgave*. Nordisk Forlag, s. 9

³² Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 44-45

³³ Lov om ansvarlige selskaber og kommandittselskaber (Selskapsloven) § 1-2, stk. 1

³⁴ Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag § 1:1, 1. st.

”Eine Gesellschaft, deren Zweck auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma gerichtet ist, ist eine offene Handelsgesellschaft, wenn bei keinem der Gesellschafter die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern beschränkt ist.”³⁵

På dansk betyder dette, at denne selskabsform er en erhvervsdrivende virksomhed, som drives under et fælles navn, hvor ingen af deltagerne hæfter begrænset over for kreditorerne.

Som det ses af de tre nævnte selskabsformer fra udenlandsk ret, minder disse om de allerede nævnte definitioner på et interessentskab. Ved tvivl om gældende ret, kan der derfor hentes inspiration fra disse landes lovregulerede selskaber.

Som en sidste mulighed for at bestemme de gældende regler, kan de kapitalselskabsretlige grundsætninger benyttes, idet nogle personselskaber har træk fra kapitalselskaber.³⁶

2.2. Kommanditselskaber

Et kommanditselskab er ligesom et interessentskab også et personselskab.³⁷ Definitionen på et kommanditselskab fremgår dog af LEV § 2, stk. 2 som en generelt gældende definition. Denne lyder:

”Ved et kommanditselskab forstås en virksomhed, hvor en eller flere deltagere, komplementarerne, hæfter personligt, uden begrænsning, og hvis der er flere, solidarisk for virksomhedens forpligtelser, mens en eller flere deltagere, kommanditisterne, hæfter begrænset for virksomhedens forpligtelser. For kommanditselskaber, der er stiftet efter den 1. juni 1996, skal de fuldt ansvarlige deltagere have forvaltningsmæssige og økonomiske beføjelser.”³⁸

Det er altså ikke kun for virksomheder omfattet af LEV, at definitionen gælder, idet der ikke er anført, at det ”i denne lov” forstås. At komplementaren helholdsvist interessenten hæfter ubegrænset, jævnfør de to definitioner i LEV, antages af Søren Friis Hansen og Jens Valdemar Krenchel at være angivet for at vise forskellen på en komplementar/interessent og en kommanditist

³⁵ Handelsgesetzbuch § 105

³⁶ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 42-44

³⁷ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 25

³⁸ Lov om visse erhvervsdrivende virksomheder § 2, stk. 2

og dermed også forskellen på hæftelsen i et interessentskab og et kommanditselskab.³⁹ Det ses i definitionen, at et kommanditselskab består af minimum en komplementar, som egentlig er det samme som en interessent, og minimum en kommanditist, som kun hæfter for virksomhedens gæld med sit indskud.⁴⁰

I det følgende vil interessentskabet og kommanditselskabet blive behandlet samtidig, dog med brug af ordet personselskab, da de to selskaber på langt de fleste områder er ens. Ordene ”interessentskab” og ”kommanditselskab” vil blive anvendt, hvor der gælder andre regler for det ene selskab end for det andet. Beskrivelserne vil basere sig på litteraturen, som desuden baserer sig på de tidligere nævnte retskilder. Der er således næsten ingen henvisninger til bestemmelser i lovgivning, da sådanne som sagt ikke findes.

2.3. Registreringspligt

Et personselskab skal og kan som udgangspunkt ikke registreres hos Erhvervsstyrelsen.⁴¹ Dette gælder dog kun de ikke-registreringspligtige personselskaber. I henhold til LEV § 2, stk. 3, 2. pkt., nr. 1-2 findes en række registreringspligtige personselskaber. Et personselskab er således registreringspligtigt, hvis alle interessenter henholdsvis komplementarer er aktieselskaber, anpartsselskaber, partnerselskaber eller selskaber med en tilsvarende retsform. Ved selskaber med en tilsvarende retsform forstås i bred forstand kapital-selskaber, hvor deltagerne har indskudt kapital og ikke hæfter for virksomhedens gæld.⁴² Dette kan også være udenlandske selskaber, som er sammenlignelige med disse danske selskaber. Derudover gælder kravet om registrering også, hvis alle interessenter henholdsvis komplementarer er interessentskaber eller kommanditselskaber, hvor alle interessenter henholdsvis komplementarer er en af de nævnte selskaber. Det ses altså, at kravet gør sig gældende, når der er tale om selskaber med begrænset hæftelse. Personselskabet skal registreres, når betingelserne herfor er til stede og afregistreres, når betingelserne ikke længere

³⁹ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 474

⁴⁰ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 26 og

Torp, Carl (1919): *Den danske selskabsret*. s. 152

⁴¹ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 71 og

Hørlyck, Erik (1996): *Interessentskaber og konsortier*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, s. 54

⁴² Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 68

gælder, da et personselskab som sagt ikke kan være registreret, hvis det er ikke-registreringspligtigt.

Hvis et personselskab er registreringspligtigt, er selskabet mere lovreguleret, da LEV indeholder yderligere bestemmelser, som kun gælder for registreringspligtige selskaber.⁴³ Disse bestemmelser findes i §§ 10-17 og vedrører anmeldelsen hos Erhvervsstyrelsen. Dette indebærer, at selskabet skal udarbejde og indsende vedtægter til Erhvervsstyrelsen.⁴⁴ Derudover skal selskabet oplyse om deltagerens navn, CVR nr. og adresse.⁴⁵

2.4. Retlig kvalifikation

Et samvirke er et samarbejde mellem flere personer om en fælles virksomhed, heriblandt kan et personselskab være.⁴⁶ I Danmark er der aftalefrihed, hvilket også gælder for aftaler om samvirker. Derfor findes mange forskellige former for samvirker. For at kunne vide om et samvirke overhovedet er et personselskab, skal der foretages en retlig kvalifikation af samvirket. Ved retlig kvalifikation forstås, at et samvirke skal kvalificeres som en bestemt type.⁴⁷ For at kunne bestemme om et samvirke er et personselskab, anvendes som hovedregel en objektiv kvalifikation, hvilket betyder, at kvalifikationen sker ud fra objektive kriterier. Dette vil sige, at der ses på, hvordan samvirket fremstår over for omverdenen og hvilken retlig ramme, der reelt gælder i samvirket. Samvirkets deltagere har sandsynligvis en mening, om hvilken type samvirke, de driver. På trods af dette, er det dog ikke sikkert, at deres mening faktisk er rigtig. Parternes betegnelse er altså ikke afgørende. Derfor omkvalificeres samvirket, hvis de faktiske omstændigheder medfører, at samvirket er et andet, end deltagerne mener.

Når et personselskab registreres hos Erhvervsstyrelsen, skal det oplyses, at der er tale om et personselskab. I den forbindelse foretager Erhvervsstyrelsen en retlig prøvelse af, om den oplyste selskabsform opfylder de krav, der findes til denne form, og om denne dermed er korrekt. Såfremt den ikke er korrekt, omkvalificeres samvirket til den korrekte form. Det kan enten foregå ved en

⁴³ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 69

⁴⁴ LEV § 10, stk. 4

⁴⁵ BEK nr. 243 af 10/03/2015: Bekendtgørelse om anmeldelse, registrering, gebyr samt offentliggørelse m.v. i Erhvervsstyrelsen (Anmeldelsesbekendtgørelsen) § 39, stk. 1, nr. 1

⁴⁶ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 108

⁴⁷ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 108

positiv kvalifikation, hvor der opstilles forhold, der skal være til stede for, at det er et personselskab, eller ved en negativ kvalifikation, hvor der opstilles forhold, som ikke må være til stede.⁴⁸ Den retlige kvalifikation kan også komme på tale i forbindelse med en sag mellem samvirkets parter eller mellem disse og kreditorerne samt i skattemæssig henseende, hvor det er nødvendigt at vide, hvilken type selskab man har at gøre med.⁴⁹

Ved en subjektiv kvalifikation anvendes den betegnelse, som gælder for samvirket ifølge parternes egen mening.⁵⁰ Denne anvendes dog kun i særlige situationer. Dette sker ved tinglysning af dispositioner over fast ejendom, hvor det ingen rolle spiller, hvem erhververen er. Her betyder det kun noget, om sælgeren har ret til at sælge ejendommen. Hvis et samvirke således køber en ejendom og bliver angivet som erhverver, sker der ingen retlig prøvelse af, om samvirkets kvalifikation er korrekt. Man anvender blot den betegnelse, som parterne har oplyst. Årsagen til brug af den objektive kvalifikation i andre situationer er hensynet til tredjemand, for eksempel en kreditor, der skal kunne stole på, hvordan samvirket fremtræder over for omverdenen.⁵¹

2.5. Retssubjektivitet

Et personselskab er et selvstændigt retssubjekt, hvilket vil sige, at selskabet som sådant kan bære rettigheder og pligter.⁵² Det betyder også, at det har partsevne og dermed kan sagsøge andre og selv blive sagsøgt.⁵³ Vigtigst i henhold til denne afhandling, medfører det derudover, at personselskabet kan indgå retshandler og har sin egen formuemasse, hvorfra kreditorer får betaling.⁵⁴ Det er altså selve personselskabet, som med sin formuemasse hæfter for de retshandler, det har indgået.⁵⁵ Personselskabets status som retssubjekt opstår på det tidspunkt, hvor selskabet

⁴⁸ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 120

⁴⁹ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 110

⁵⁰ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 112-113

⁵¹ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 111

⁵² Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 210

⁵³ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 214

⁵⁴ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 212

⁵⁵ Se afsnit 2.7.

stiftes, altså når deltagerne har indgået en bindende aftale herom.⁵⁶ Dette gælder både for de ikke-registreringspligtige og de registreringspligtige personselskaber.⁵⁷ For de registreringspligtige personselskaber gælder retssubjektiviteten derfor uanset, om selskabet er registreret eller ej. Dette gælder også ved ophør af retssubjektiviteten. Personselskabet ophører ikke med at være et selvstændigt retssubjekt på grund af afregistrering hos Erhvervsstyrelsen, og det har heller ingen betydning for retssubjektiviteten, om selskabet stadig er registreret.⁵⁸ For at selskabet ikke længere eksisterer som et retssubjekt, skal der en bindende aftale om opløsning af selskabet til. Personselskabet kan altså konkluderes at være et selvstændigt retssubjekt så længe, det består, uanset om det er registreringspligtigt eller ej. Stiftelse og ophør af personselskaber vil ikke blive omtalt yderligere, da jeg ikke vurderer det relevant for afhandlingens omdrejningspunkt, udvidet gennemgang.

Det er vigtigt at være opmærksom på, at et personselskab ikke er et selvstændigt retssubjekt i alle henseender, men at det i nogle tilfælde derimod er deltagerne, der bærer rettighederne og pligterne.⁵⁹ Personselskabet er således ikke et selvstændigt konkurssubjekt.⁶⁰ For at et personselskab kan erklæres konkurs, skal alle fuldt ansvarlige deltagere derfor være erklæret konkurs. Dette skyldes, at såfremt der blot er en solvent fuldt ansvarlig deltager i selskabet, kan kreditorerne få betaling fra denne, som jo hæfter personligt. Når alle fuldt ansvarlige deltagere er konkurs, behandles personselskabet, som om det er et selvstændigt bo, og personselskabets kreditorer har dermed forrang til at få betaling i forhold til de enkelte deltageres egne kreditorer.⁶¹

⁵⁶ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 219

⁵⁷ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 218 og

Hørlyck, Erik (1996): *Interessentskaber og konsortier*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, s. 53

⁵⁸ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 221

⁵⁹ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 223

⁶⁰ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 788 og

Hørlyck, Erik (1996): *Interessentskaber og konsortier*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, s. 243

⁶¹ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 794-795

Dette gælder også i skatteretten, da et personselskab ikke er et selvstændigt skattesubjekt, men derimod skattetransparent.⁶² Dette skyldes, at personselskabet ikke er nævnt som et skattepligtigt selskab i selskabsskattelovens⁶³ § 1 og 2 samt fondsbeskatningslovens⁶⁴ § 1. Det er således deltagerne, som er skattepligtige af personselskabets indkomst og kan få fradrag for eventuelle tab og afskrivninger. Det er dog tidspunktet for personselskabets indkomsterhvervelse, som har betydning for periodiseringen af deltagerens skattepligtige indkomst, fordi selskabet er et retssubjekt. Hvor stor de enkelte deltagers skattepligtige indkomst er, bestemmes ud fra en fordeling af de aktiver, som personselskabet ejer.⁶⁵ Personselskabets skattepligtige indtægter og fradragsberettigede udgifter fordeles altså mellem deltagerne. For kommanditister gælder her en bestemt regel om, at en kommanditist ikke kan få fradrag for et større beløb, end den pågældende hæfter med.⁶⁶

Kommanditselskabet er som sagt medtaget i denne afhandling, da indførslen af iværksætterselskabet gør det attraktivt at stifte et kommanditselskab med et iværksætterselskab som komplementar og en eller flere fysiske personer som kommanditister, der desuden ejer iværksætterselskabet. Med denne konstruktion er personselskabet registreringspligtigt, eftersom den fuldt ansvarlige deltager er et kapitalselskab, som dermed er ”begrænset” hæftende. Der er altså faktisk begrænset hæftelse i kommanditselskabet, fordi iværksætterselskabet kun hæfter med sin kapital, som er ned til én krone, og fordi kommanditisten kun hæfter med sit indskud.

Som nævnt er personselskabet skattetransparent, hvormed beskatningen sker hos deltagerne. Skattemæssigt er konstruktionen derfor attraktiv. Såfremt der er underskud eller skattemæssige afskrivninger i kommanditselskabet, kan kommanditisten få fradrag for dette i hans personlige indkomst, dog ikke med mere end han har indskudt. Komplementaren, som er et iværksætterselskab får også fradrag, men heller ikke med mere end dets hæftelsesbeløb, hvilket også gælder, såfremt en anden form for kapitalselskab er indsat som komplementar. Forskellen er blot, at iværksætterselskabet hæfter med mindre end et anpartsselskab eller et aktieselskab, hvilket

⁶² Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 94-95 og

Hørlyck, Erik (1996): *Interessentskaber og konsortier*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, s. 228

⁶³ LBK nr. 680 af 20/05/2015: Bekendtgørelse af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber mv.

⁶⁴ LBK nr. 934 af 14/08/2014: Bekendtgørelse af lov om beskatning af fonde og visse foreninger

⁶⁵ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 100

⁶⁶ Hørlyck, Erik (1996): *Interessentskaber og konsortier*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, s. 231

er det, der gør det mere attraktivt at indsætte et sådant. Fordelen er altså, at kommanditselskabet faktisk hæfter begrænset, undgår den personlige hæftelse og samtidig får fradrag.

Denne attraktivitet er beskrevet for at uddybe, hvorfor kommanditselskaber i fremtiden måske vil anvendes mere, hvilket jo er årsagen til, at kommanditselskabet er medtaget i denne afhandling.

2.6. Deltagernes rettigheder

Der er som nævnt forskel på typerne af deltagere i et interessentskab og i et kommanditselskab. I interessentskabet består deltagerne af interessenter, mens deltagerne i et kommanditselskab enten er komplementarer eller kommanditister. Dette har betydning for, hvilke rettigheder og pligter de enkelte typer af deltagere har. Som det ses af definitionen på et kommanditselskab, skal de fuldt ansvarlige deltagere have forvaltningsmæssige og økonomiske beføjelser.⁶⁷ De fuldt ansvarlige deltagere vil i dette tilfælde sige komplementarerne, hvilket kan sidestilles med interessenter. I det følgende anvendes betegnelsen fuldt ansvarlig deltager om både interessenter og komplementarer. Forvaltningsmæssige beføjelser drejer sig om retten til at tage beslutninger og deltage i ledelsen af selskabet, mens de økonomiske beføjelser drejer sig om retten til at modtage andel i overskuddet og lignende. De økonomiske rettigheder vil ikke omtales nærmere, eftersom jeg ikke vurderer, at disse har relevans for den udvidede gennemgang af personselskabet. Derudover vil kun udvalgte forvaltningsmæssige beføjelser blive omtalt. Årsagen til, at det i kommanditselskabet er komplementarerne, der har de forvaltningsmæssige rettigheder, er selvfølgelig, at det er disse personer, der hæfter personligt og altså har mest at miste. De skal derfor have lov til at deltage i ledelsen, så de bidrager til, at det går godt i selskabet. Kommanditisterne deltager typisk ikke i ledelsen.⁶⁸ Ledelsen vil altså i et personselskab som udgangspunkt bestå af de fuldt ansvarlige deltagere. Dog vil selskabet kunne vælge at have en direktion og en bestyrelse i stedet for.⁶⁹

Eftersom et interessentskab er aftalebaseret, kan det frit fastlægges, hvilke rettigheder og pligter deltagerne skal have. Hvis der dog ikke er en skriftlig aftale, eller hvis et bestemt forhold ikke er behandlet i aftalen, må de udfyldende regler fra dansk ret anvendes, da personselskaberne jo er relativt ulovregulerede. Her vil derfor gennemgås de udfyldende regler, som gælder, såfremt der ikke er aftalt andet.

⁶⁷ LEV § 2, stk. 2, 2. pkt.

⁶⁸ Torp, Carl (1919): *Den danske selskabsret*. s. 150

⁶⁹ Hørlyck, Erik (1996): *Interessentskaber og konsortier*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, s. 56

Den før omtalte ret til at deltage i ledelsen er en forvaltningsmæssig rettighed, og den hører sammen med, at de fuldt ansvarlige deltagere tilsammen udgør selskabets øverste myndighed, hvilket generelt betegnes som generalforsamlingen.⁷⁰ Generalforsamlingen er altså det øverste organ i personselskabet, som består af alle de fuldt ansvarlige deltagere, og det er her, der træffes fælles beslutninger. For et interessentskab kaldes det ofte for interessentmødet, men da der i denne afhandling også inddrages kommanditselskaber, vil jeg anvende ordet generalforsamling. Reglerne, som gælder for personselskaber om afholdelse af generalforsamling er baseret på de lovfæstede regler for kapitalselskaber. Det er på generalforsamlingen, at en eventuel årsrapport skal godkendes, og en eventuel revisor skal vælges.⁷¹ Dette betyder, at generalforsamlingen typisk vil afholdes en gang om året. Alle fuldt ansvarlige deltagere har ret til at deltage i generalforsamlingen, og hvis denne er et selskab, vil det være en repræsentant herfra, som har retten.⁷² Denne rettighed er også en af de forvaltningsmæssige rettigheder.

En tredje rettighed er tegningsretten, som de fuldt ansvarlige deltagere har for at kunne handle på vegne af personselskabet.⁷³ Når et personselskab er registreringspligtigt, skal det også give Erhvervsstyrelsen besked om, hvem de tegningsberettigede er,⁷⁴ hvilket tredjemand kan støtte ret på.⁷⁵ Tredjemand har altså her mulighed for at vide, hvem der kan tegne personselskabet, og hvem han dermed kan indgå handler med. Med tegningsretten behøver de fuldt ansvarlige deltagere ikke at spørge de andre deltagere om lov til at foretage en handel. Dog er der visse begrænsninger i tegningsretten. Det kan for eksempel være aftalt, at visse beslutninger ikke må tages uden at inddrage de andre deltagere. Derudover gælder den udfyldende regel, at der ikke kan indgås handler, som åbenbart ligger uden for personselskabets sædvanlige forretningsområde,⁷⁶ ligesom der heller ikke kan indgås handler, som vil medføre tab for virksomheden, eftersom et

⁷⁰ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 354-355

⁷¹ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 357

⁷² Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 357 og

Hørlyck, Erik (1996): *Interessentskaber og konsortier*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, s. 156

⁷³ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 407 og

Sindballe, Kristian (1949): *Dansk selskabsret – forkortet udgave*. Nordisk Forlag, s. 57

⁷⁴ LEV § 11, stk. 1, 2. pkt.

⁷⁵ LEV § 15, stk. 2

⁷⁶ Sindballe, Kristian (1949): *Dansk selskabsret – forkortet udgave*. Nordisk Forlag, s. 45

personelselskab er erhvervsdrivende.⁷⁷ Det er altså tilladt for hver enkelt deltager at træffe dagligdagsbeslutninger uden tilladelse fra de øvrige, ligesom det også er tilladt at træffe beslutninger, som er nødvendige for at afværge et tab, selvom beslutningen normalt ville kræve enstemmighed.⁷⁸

Den sidste rettighed, som her vil gennemgås, er kontrolretten. På grund af den personlige hæftelse har de fuldt ansvarlige deltagere en interesse i at kunne kontrollere, hvordan det går i selskabet. Derfor har de retten til at føre kontrol med virksomheden, hvilket indebærer, at de må få adgang til bogføring, regnskaber og andet, som de måtte ønske.⁷⁹ Kontrolretten medfører også, at enhver af de fuldt ansvarlige deltagere kan kræve, at selskabets regnskab revideres, selvom der ikke er krav herom i henhold til lovgivningen.⁸⁰

2.7. Hæftelse

Som det tidligere er beskrevet, er hæftelsen et afgørende kriterium for at fastlægge om et selskab er et interessentskab eller et kommanditselskab. Som sagt er interessentskabet kendetegnet ved, at alle interessenterne hæfter personligt og solidarisk for selskabets gæld, mens kommanditselskabet er kendetegnet ved, at komplementaren hæfter personligt og solidarisk, hvis der er flere, og kommanditisten hæfter med sit indskud. Disse hæftelsesformer vil i det følgende blive uddybet.

Det skal først understreges, at selve personelselskabet i kraft af dets status som retssubjekt hæfter personligt for sine forpligtelser.⁸¹ Disse forpligtelser opstår som følge af de fuldt ansvarlige deltageres tegningsret, hvilket som sagt er en af de rettigheder, som de fuldt ansvarlige deltagere har. Dette betyder, at de fuldt ansvarlige deltagere har ret til at indgå retshandler på vegne af

⁷⁷ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 425-426. Nærmere herom i afsnit 2.1.

⁷⁸ Hørlyck, Erik (1996): *Interessentskaber og konsortier*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, s. 152

⁷⁹ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 564 og

Sindballe, Kristian (1949): *Dansk selskabsret – forkortet udgave*. Nordisk Forlag, s. 49

⁸⁰ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 582 og

Hørlyck, Erik (1996): *Interessentskaber og konsortier*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, s. 120

⁸¹ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 446

personselskabet, og at personselskabet som sådant dermed hæfter for disse retshandler.⁸² Såfremt personselskabets formue ikke kan dække gælden, kommer deltagerens hæftelse på tale.

For at en deltager kan komme til at hæfte for personselskabets gæld, skal der selvfølgelig bestå et krav mod personselskabet, det vil sige, at personselskabet som sådant skal have en forpligtelse.⁸³ Dette kræver, at selskabet er et selvstændigt retssubjekt, hvilket tidligere er gennemgået, og at det er dette retssubjekt, som en kreditor har et krav imod. Det skal påpeges, at hvor der i det følgende nævnes ordet ”kreditor”, menes fælleskreditor, det vil sige den kreditor, der har et krav mod selskabet. Dette er i modsætning til særkreditor, som er en deltagerens egen kreditor. Det er derudover selv sagt et krav, at selskabet er et personselskab, og at den pågældende er deltager heri, ligesom det også er et krav, at den pågældende var deltager, da forpligtelsen opstod. Såfremt disse betingelser er til stede, hæfter en deltager altså for interessentskabets gæld, selvom tredjemand intet kender til den pågældende.⁸⁴

Dog kan forventningsforårsaget hæftelse også komme på tale, hvis tredjemand har en berettiget forventning om, at en bestemt person er deltager og dermed også hæfter for selskabets gæld. Tredjemand kan få denne forventning ved, at en person optræder og opfører sig som om, denne er interessent.⁸⁵

Ved en deltageres indtræden og udtræden er der nogle forhold, man skal være opmærksom på. En deltager, som indtræder i et personselskab, hæfter ikke for den gæld, der allerede bestod i selskabet på indtrædelsestidspunktet, men hæfter kun for den gæld, der opstår herefter.⁸⁶ Omvendt gælder, at en deltager, som udtræder af et personselskab, ikke hæfter for den gæld, der opstår efter udtrædelsestidspunktet, men alene for den gæld, der bestod på udtrædelsestidspunktet, og som den

⁸² Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 407 og 415

⁸³ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 437-438

⁸⁴ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 436

⁸⁵ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 433 og

Sindballe, Kristian (1949): *Dansk selskabsret – forkortet udgave*. Nordisk Forlag, s. 74

⁸⁶ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 655,

Hørlyck, Erik (1996): *Interessentskaber og konsortier*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, s. 220 og

Sindballe, Kristian (1949): *Dansk selskabsret – forkortet udgave*. Nordisk Forlag, s. 55 og 75

pågældende dermed selv har været med til at skabe.⁸⁷ Her kan den forventningsforårsagede hæftelse igen komme frem, da en tredjemand kan have en berettiget forventning om, at en bestemt deltager stadig er i personselskabet og dermed stadig hæfter. Dette kan især være aktuelt, hvis det er en kreditor, som man længe har haft en fast aftale med om levering af det ene eller det andet.⁸⁸ I et sådant tilfælde er det en god idé at informere kreditoren om, at deltageren udtræder og derfor ikke hæfter for fremtidige forpligtelser.

Når et personselskab er registreringspligtigt, skal det som sagt give oplysning til Erhvervsstyrelsen om, hvem der er fuldt ansvarlige deltagere. Her kan tredjemand derfor direkte se, hvem der hæfter for gælden. Derfor er det også vigtigt, at personselskabet sørger for at holde Erhvervsstyrelsen oplyst om ændringer, da de offentliggjorte oplysninger ellers kan give tredjemand en berettiget forventning om, at en bestemt person hæfter for gælden, selvom denne person faktisk ikke er deltager længere. Tredjemand kan nemlig støtte ret på det, der er registreret hos Erhvervsstyrelsen.⁸⁹

Den solidariske hæftelse mellem de fuldt ansvarlige deltagere betyder, at en kreditor kan kræve fuld betaling af sin fordring fra hver enkelt hæftende fuldt ansvarlige deltager.⁹⁰ Hertil kommer, at disse fuldt ansvarlige deltagere hæfter personligt, hvormed kreditoren kan foretage udlæg i alle de aktiver, som de fuldt ansvarlige deltagere ejer for at kunne få sin betaling.⁹¹ Af denne grund kan kreditor være ret sikker på at få indfriet hele sin fordring. Hæftelsen er desuden direkte, hvilket medfører, at kreditor selv kan gå til de fuldt ansvarlige deltagere og kræve betalingen.⁹² Det behøver altså ikke at foregå ved, at personselskabet får pengene fra de fuldt ansvarlige deltagere og derefter giver dem videre til kreditoren. For kommanditisten er hæftelsen dog indirekte, da det

⁸⁷ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 439 og

Sindballe, Kristian (1949): *Dansk selskabsret – forkortet udgave*. Nordisk Forlag, s. 75

⁸⁸ Munck, Noe & Kristensen, Lars Hedegaard (2014): *Selskabsformerne*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 7. udg., s. 141-142

⁸⁹ LEV § 15 stk. 2

⁹⁰ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 447 og

Hørlyck, Erik (1996): *Interessentskaber og konsortier*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, s. 212

⁹¹ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 448

⁹² Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 455,

Hørlyck, Erik (1996): *Interessentskaber og konsortier*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, s. 213 og
Sindballe, Kristian (1949): *Dansk selskabsret – forkortet udgave*. Nordisk Forlag, s. 76

er kommanditselskabet, som skal bede denne om at indbetale et eventuelt manglende indskud, hvorefter kreditor kan få sine penge.⁹³ Der hersker ingen tvivl i retspraksis om, hvorvidt et personselskabs hæftelse er direkte eller indirekte.

Derimod er der i litteraturen forskellige opfattelser af, hvorvidt hæftelsen er principal eller subsidiær, hvilket har betydning for, hvornår kreditor kan rette sit krav mod de fuldt ansvarlige deltagere. Noe Munck mener som tidligere nævnt, at hæftelsen er principal, hvormed kreditor kan rette sit krav mod de fuldt ansvarlige deltagere med det samme, når det forfalder til betaling uden først at forsøge at opnå indfrielse hos personselskabet.⁹⁴ Werlauff mener til gengæld, at hæftelsen er modificeret principal, og at kreditor først kan rette sit krav mod de fuldt ansvarlige deltagere, når personselskabet efter påkrav fra kreditor ikke har betalt inden for rimelig tid.⁹⁵ Søren Friis Hansen og Jens Valdemar Krenchel samt Erik Hørlyck er af den opfattelse, at hæftelsen er modificeret subsidiær og begrundet dette med udgangspunkt i to kendelser.⁹⁶

I UfR 1998.183ØLK beskrives, at ”*Derimod må det antages, at interessenternes hæftelse er modificeret principal eller modificeret subsidiær, således at interessenten først hæfter, når kravet har været rettet mod interessentskabet, og dette ikke inden rimelig tid har betalt.*”

Det samme udtrykkes i UfR 2009.256ØLK: ”... *interessenterne først hæfter, når kravet har været rettet mod interessentskabet, og interessentskabet ikke har betalt inden for rimelig tid.*”

Disse to kendelser henviser Werlauff ligeledes til. Af den første dom ses det, at modificeret subsidiær må sidestilles med modificeret principal, og således er Søren Friis Hansen og Jens Valdemar Krenchel faktisk enige med Werlauff. Noe Munck er dog også åben for, at hæftelsen måske er modificeret principal.⁹⁷ Det kan derfor konkluderes, at hæftelsen må være modificeret subsidiær eller modificeret principal, hvilket antages at betyde det samme.

⁹³ Hørlyck, Erik (1996): *Interessentskaber og konsortier*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, s. 217 og Sindballe, Kristian (1949): *Dansk selskabsret – forkortet udgave*. Nordisk Forlag, s. 120-121

⁹⁴ Munck, Noe & Kristensen, Lars Hedegaard (2014): *Selskabsformerne*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 7. udg., s. 38

⁹⁵ Werlauff, Erik (2013): *Selskabsret*. Karnov, 9. udg., s. 71

⁹⁶ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 467-468 og

Hørlyck, Erik (1996): *Interessentskaber og konsortier*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, s. 216

⁹⁷ Munck, Noe & Kristensen, Lars Hedegaard (2014): *Selskabsformerne*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 7. udg., s. 137

2.8. Regnskabs- og revisionspligt

Et personsselskab er normalt ikke forpligtet til at udarbejde en årsrapport, men vælger virksomheden at gøre det, skal det som minimum ske efter reglerne for regnskabsklasse A, jf. ÅRL § 3 stk. 2.⁹⁸ Dette betyder, at der ikke er krav om, at regnskabet skal revideres. Årsagen til dette er den personlige hæftelse, som virksomhedens kreditorer er beskyttet af. Kreditorerne har derfor ikke behov for at vide, om regnskabet er korrekt.⁹⁹ Hvis virksomheden dog gerne vil have udarbejdet et regnskab og have dette revideret, kan dette ske, men ikke som udvidet gennemgang, da dette kun er muligt for regnskabsklasse B.¹⁰⁰ Virksomheden kan dog også vælge at aflægge regnskab efter reglerne i en af de højere regnskabsklasser og skal i så fald følge reglerne for den valgte regnskabsklasse.¹⁰¹ Dermed skal virksomhedens regnskab for eksempel revideres, såfremt der er krav herom i den valgte regnskabsklasse. Regnskabsklasse A-personsselskaber omtales ikke yderligere, da udvidet gennemgang som sagt ikke kan vælges.

2.8.1. Årsrapport i registreringspligtige personsselskaber

Interessentskaber og kommanditselskaber skal ifølge ÅRL § 3, stk. 1, nr. 2 aflægge årsrapport efter denne lov, såfremt virksomheden er registreringspligtig. Det er den som sagt, når alle interessenter eller komplementarer er aktieselskaber, partnerselskaber, anpartsselskaber eller selskaber med en tilsvarende retsform, samt når alle interessenter eller komplementarer er interessentskaber eller kommanditselskaber, hvori alle interessenter eller komplementarer er omfattet af de før nævnte retsformer.¹⁰² Dette betyder, at det bliver regnskabspligtigt og enten hører til i regnskabsklasse B eller C afhængig af virksomhedens størrelse.¹⁰³ I denne afhandling fokuseres på udvidet gennemgang, som er relevant for regnskabsklasse B,¹⁰⁴ og dermed vil interessentskaber og kommanditselskaber i regnskabsklasse C ikke blive omtalt yderligere.

⁹⁸ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 78

⁹⁹ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 582

¹⁰⁰ Erklæringsstandardens afsnit A2

¹⁰¹ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 79

¹⁰² Lov om visse erhvervsdrivende virksomheder § 2 stk. 3

¹⁰³ Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udg., s. 78

¹⁰⁴ ÅRL § 135

Der er forskellige krav til årsrapportens indhold i de forskellige regnskabsklasser. Kravene til virksomheder i regnskabsklasse B findes i ÅRL § 22. En virksomhed i regnskabsklasse B og dermed et registreringspligtigt personselskab skal i dens årsrapport for det første have en ledelsespåtegning, hvori ledelsens medlemmer erklærer med sine underskrifter, at regnskabet er udarbejdet i henhold til lovgivningen, og at det giver et retvisende billede.¹⁰⁵ Derudover skal den indeholde selve regnskabet, det vil sige en resultatopgørelse, en balance og noter til disse. Hvis der er sket væsentlige ændringer i virksomheden, skal der være en ledelsesberetning, hvori disse ændringer beskrives.¹⁰⁶ Dette kan for eksempel være økonomiske ændringer eller aktivitetsmæssige ændringer, som har haft eller får en betydning for virksomhedens regnskab. Hvis der er givet en erklæring fra en revisor, skal denne som det sidste også med i årsrapporten. Dette er uanset, om der er tale om en revisionspåtegning, erklæring om udvidet gennemgang eller en anden erklæring.

2.8.2. Regnskabsmæssig gennemgang i registreringspligtige personselskaber

Når personselskabet derfor er i regnskabsklasse B, kan det igen afhængig af størrelse være en virksomhed, som er så lille, at den kan fravælge revision. Dette er tilfældet, såfremt to af disse størrelsesgrænser ikke overskrides i to på hinanden følgende år: En balancesum på 4 mio. kr., en nettoomsætning på 8 mio. kr. og et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret på 12, jf. ÅRL § 135, stk. 1, 3. pkt. Hvis de derimod overskrides, kan personselskabet ikke fravælge revisionsydelsen, men har til gengæld forskellige regnskabsmæssige gennemgange at vælge imellem, heriblandt udvidet gennemgang. For at være i regnskabsklasse B må virksomheden ikke overskride to af følgende krav i to på hinanden følgende år: En balancesum på 36 mio. kr., en nettoomsætning på 72 mio. kr. og et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret på 50, jf. ÅRL § 7, stk. 2, nr. 1.

Små virksomheder i regnskabsklasse B kan vælge mellem revision, udvidet gennemgang, review, assistance med opstilling af regnskabet og ingen erklæring.¹⁰⁷ Store virksomheder i

¹⁰⁵ ÅRL § 9, stk. 1

¹⁰⁶ ÅRL § 77

¹⁰⁷ Seehausen, Jesper (2014): *Revisor og revision mv. i selskabsretligt perspektiv*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, s. 167-168 og
Bisgaard, Anders (2013): *Udvidet gennemgang – formål, anvendelsesområde og erklæring*. Revision og Regnskabsvæsen, nr. 6, s. 26

regnskabsklasse B kan vælge mellem revision og udvidet gennemgang.¹⁰⁸ Et registreringspligtigt personselskab kan indsende en undtagelseserklæring til Erhvervsstyrelsen og dermed slippe for at skulle udarbejde et regnskab, såfremt selskabet opfylder kravene til dette.¹⁰⁹ Der er tre muligheder for at opfylde kravene. Kravene hertil vil ikke blive behandlet i denne afhandling, da der netop ikke kan foretages en udvidet gennemgang, hvis virksomheden har indsendt undtagelseserklæring. Her skal blot gøres opmærksom på, at selvom interessentskabet eller kommanditselskabet er i regnskabsklasse B, indsender det ikke nødvendigvis et regnskab.

Et registreringspligtigt personselskab skal altså udarbejde og offentliggøre et regnskab efter reglerne for regnskabsklasse B og dermed også have gennemgået regnskabet af en revisor, såfremt det ikke indsender undtagelseserklæring, og såfremt det ikke er så lille, at det fravælger revision. Årsagen til registreringen og regnskabsaflæggelsen er hæftelsen, som jo selvfølgelig er personlig, men da de fuldt ansvarlige deltagere er begrænset hæftende selskaber, er disse deltageres hæftelse på denne måde begrænset til et bestemt beløb.¹¹⁰ Kreditorerne er derfor ikke lige så beskyttet, som hvis selskabet ikke er registreringspligtigt. Dette er grunden til, at de har behov for at vide, hvor god selve personselskabets økonomi er, samt hvem de fuldt ansvarlige deltagere er for også at kunne se deres regnskaber. Dermed kan det undersøges, hvor godt disse kan betale, hvis personselskabet ikke selv kan betale. Det er også i denne forbindelse, at kreditoren kan finde ud af, om der er en risiko for, at de fuldt ansvarlige deltagere er ved at gå konkurs.

2.9. Delkonklusion – Hvilke grundlæggende regler gælder for et personselskab med særligt fokus på regnskabsaflæggelse, og hvilke personselskaber er udvidet gennemgang relevant for?

På baggrund af dette kapitel kan det konkluderes, at følgende grundlæggende regler gælder for et personselskab.

I et personselskab hæfter de fuldt ansvarlige deltagere personligt og solidarisk samt ubegrænset på den måde, at deres hæftelse ikke er begrænset til et bestemt beløb. Hver fuldt ansvarlig deltager har ret til at deltage i ledelsen og dermed til at indgå forpligtelser på vegne af selskabet. Det er dog

¹⁰⁸ Seehausen, Jesper (2014): *Revisor og revision mv. i selskabsretligt perspektiv*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, s. 167-168 og

Bisgaard, Anders (2013): *Udvidet gennemgang – formål, anvendelsesområde og erklæring*. Revision og Regnskabsvæsen, nr. 6, s. 26

¹⁰⁹ ÅRL § 5

¹¹⁰ Hørlyck, Erik (1996): *Interessentskaber og konsortier*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, s. 29

selskabet som sådant, der hæfter for forpligtelserne, da det er et selvstændigt retssubjekt, og deltagernes hæftelse kommer således først på tale, såfremt selskabets formue ikke kan dække gælden. På grund af deltagernes hæftelse kan en kreditorer være meget sikker på at få hele sin fordring indfriet, selvom selskabets formue ikke kan betale, da de dermed kan få betaling fra deltagerne.

Et personselskab skal registreres, hvis alle de fuldt ansvarlige deltagere er begrænset hæftende selskaber, hvilket medfører, at virksomheden skal aflægge årsrapport efter minimum regnskabsklasse B. Årsagen til, at virksomheden skal aflægge årsrapport er den begrænsede hæftelse, som de fuldt ansvarlige deltagere medbringer til personselskabet. Når selskabet er i regnskabsklasse B, kan dets regnskab kan gennemgås af en revisor med en udvidet gennemgang. Udvidet gennemgang er altså relevant for registreringspligtige personselskaber i regnskabsklasse B.

3. Udvidet gennemgang

En virksomhed i regnskabsklasse B kan ifølge ÅRL § 135 stk. 1 vælge at lade revisionen af sin årsrapport ske efter Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder, det vil sige som udvidet gennemgang. Dette gælder som sagt for de registreringspligtige personselskaber. Valget skal som udgangspunkt tages på en ordinær generalforsamling.¹¹¹ Dette gælder, når en virksomhed allerede er underlagt krav om revision, men gerne vil skifte til udvidet gennemgang. Hvis virksomheden derimod ikke før har været underlagt kravet, men bliver det på grund af sin størrelse, skal beslutningen træffes på en ekstraordinær generalforsamling. Såfremt det er en nystiftet virksomhed, kan det skrives ind i vedtægterne, at revisionen skal ske efter en udvidet gennemgang. Kravet om beslutning på den ordinære generalforsamling gælder også, hvis en virksomhed bliver så lille, at den kan nøjes med en udvidet gennemgang frem for en revision, altså hvis den går fra regnskabsklasse C til regnskabsklasse B. Udvidet gennemgang sidestilles lovgivningsmæssigt med revision, idet der i ÅRL er angivet, at ”en virksomhed, der er omfattet af regnskabsklasse B, kan vælge at lade revisionen efter 1. pkt. udføre efter Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder”.¹¹² Det er derfor ikke nødvendigt at foretage ændringer i selskabets vedtægter, såfremt det heri er angivet, at regnskabet skal revideres.

3.1. Standarder om udvidet gennemgang

I det følgende vil de to standarder, der danner grundlag for udvidet gennemgang, gennemgås, som var det en standard. Dette skyldes, at de supplerer hinanden. De to standarder er erklæringsbekendtgørelsens¹¹³ bilag 1 ”Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder (udvidet gennemgang af årsregnskaber)” (herefter erklæringsstandard) samt FSR’s ”Standard om udvidet gennemgang af årsregnskaber, der udarbejdes efter årsregnskabsloven”¹¹⁴ (herefter FSR’s standard). Erklæringsstandard er i kraft af erklæringsbekendtgørelsen den gældende standard, mens FSR’s standard er et supplement til

¹¹¹ Gydemand, Mette (september 2013): *Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard om udvidet gennemgang*. Danske Revisorer, nr. 3, s. 19

¹¹² ÅRL § 135, stk. 1, 2. pkt. og

Seehausen, Jesper (2014): *Valg af erklæring på årsrapporten*. Revision og Regnskabsvæsen, nr. 10, s. 38

¹¹³ BEK nr. 385 af 17/04/2013: Bekendtgørelse om godkendte revisorers erklæringer

¹¹⁴ Hentet fra:

http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Revision%20og%20andre%20erklæringsopgaver/Love%20og%20bekendtgørelser/Erklbek_april%202013

førstnævnte og inddrager yderligere krav og vejledning, som gælder for udvidet gennemgang.¹¹⁵ Forskellen på deres opbygning er, at erklæringsstandarden blot er et bilag til erklæringsbekendtgørelsen, og derfor skal bilaget læses i sammenhæng med bekendtgørelsen og kan således ikke stå alene. FSR's standard kan derimod læses for sig selv.¹¹⁶

I erklæringsbekendtgørelsen findes bestemmelserne om udvidet gennemgang i §§ 9-11, i hvilke der redegøres for, hvad der skal skrives i revisors erklæring ved denne form for regnskabsmæssig gennemgang. Hvordan arbejdet skal udføres, og hvilket ansvar revisor har, fremgår af erklæringsstandardens. I FSR's standard er alle bestemmelser fra revisorreguleringen, som gælder ved udvidet gennemgang, samlet, så man kun behøver at læse standarden. I det følgende vil erklæringsstandardens primært anvendes, mens FSR's standard vil blive inddraget, når det vurderes nødvendigt.

Revisors formål med udvidet gennemgang er ligesom ved revision at udtrykke en konklusion om, hvorvidt regnskabet er retvisende.¹¹⁷ Forskellen er blot, at ved udvidet gennemgang er revisors konklusion baseret på det udførte arbejde, mens den ved revision er generelt gældende. Arbejdet ved udvidet gennemgang svarer til arbejdet ved et review, men derudover skal revisor foretage yderligere handlinger.¹¹⁸

3.1.1. Reviewhandling

Reviewhandlingerne er gennemgangshandlinger, som er beskrevet i den internationale standard om reviewopgaver, ISRE 2400, samt gengivet i standarderne om udvidet gennemgang. Disse består primært af forespørgsler og analytiske handlinger, men kan også omfatte andre mere effektive handlinger, og giver derfor kun en begrænset sikkerhed.¹¹⁹

Først og fremmest skal revisor dog fastlægge et væsentlighedsniveau for at kunne fokusere på de poster i regnskabet, som er væsentlige og udelade de poster, der er uvæsentlige.¹²⁰ En fejlinformation defineres som væsentlig, hvis den alene eller sammen med andre informationer får

¹¹⁵ http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Revision%20og%20andre%20erklæringsopgaver/love%20og%20bekendtgørelser/Erklbek_april%202013 (sidst set d. 24.02.2015)

¹¹⁶ Kiertzner, Lars (2013): *Når regnskaber ikke revideres*. Karnov, s. 96-97

¹¹⁷ Erklæringsstandardens afsnit 5

¹¹⁸ Erklæringsstandardens afsnit 3

¹¹⁹ Erklæringsstandardens afsnit 3

¹²⁰ Erklæringsstandardens afsnit 20 og

Engelund, Lars & Beck, Jon (2013): *Udvidet gennemgang – praktiske problemstillinger*. Revision og Regnskabsvæsen, nr. 6, s. 40

regnskabsbrugerne til at træffe andre beslutninger, end de normalt ville have gjort. Revisor skal altså vurdere, hvornår regnskabsbrugerne mener, at fejlinformationer er væsentlige og fastlægge væsentlighedsniveauet herudfra. Det er ikke muligt at se på de enkelte regnskabsbrugere hver for sig, da regnskabet skal kunne anvendes til et generelt formål.¹²¹ Det kan forudsættes, at regnskabsbrugerne har kendskab til forretning, økonomi og regnskab og dermed forstår oplysningerne i regnskabet, og at de forstår, at den udvidede gennemgang er foretaget ud fra et væsentlighedsniveau. De kan ligeledes forudsættes at vide, at der ved regnskabsmæssige skøn og vurderinger er iboende usikkerheder, ligesom det må antages, at de træffer rimelige økonomiske beslutninger. Hvis der i løbet af opgavens udførelse fremkommer oplysninger, som ville have medført et andet væsentlighedsniveau, skal revisor genoverveje niveauet.¹²²

Dernæst skal revisor opnå forståelse af virksomheden for at kunne identificere, hvor i regnskabet der kan opstå væsentlig fejlinformation og dermed kunne rette sine handlinger mod disse områder.¹²³ Den forståelse, revisor skal have, vedrører branchen, lovgivning, regnskabspraksis, aktiviteter, regnskabssystemer og regnskabspraksis.¹²⁴ Forståelsen skal gennem hele opgaven opdateres for, at revisor har tilstrækkelig forståelse til at kunne udføre den udvidede gennemgang.¹²⁵ Det er dog vigtigt at huske, at revisor ikke kan opnå den samme forståelse, som den daglige ledelse har. Der er altså altid noget, som revisor ikke ved alt om.

3.1.1.1. Forespørgsler

Forespørgsler indebærer, at man henter oplysninger fra personer i eller uden for virksomheden.¹²⁶ Dette vedrører blandt andet oplysninger om, hvordan regnskabsmæssige skøn er foretaget, og hvorvidt der er transaktioner med nærtstående parter.¹²⁷ Derudover omfatter forespørgslerne, hvorvidt der er bestemte forhold, som har eller kan påvirke regnskabet, hvilket for eksempel kan

¹²¹ Erklæringsstandardens afsnit A40

¹²² Erklæringsstandardens afsnit 21 og

Engelund, Lars & Beck, Jon (2013): *Udvidet gennemgang – praktiske problemstillinger*. Revision og Regnskabsvæsen, nr. 6, s. 41

¹²³ Erklæringsstandardens afsnit 22 og

Engelund, Lars & Beck, Jon (2013): *Udvidet gennemgang – praktiske problemstillinger*. Revision og Regnskabsvæsen, nr. 6, s. 41

¹²⁴ Erklæringsstandardens afsnit 23

¹²⁵ Erklæringsstandardens afsnit A43-A44

¹²⁶ Engelund, Lars & Beck, Jon (2013): *Udvidet gennemgang – praktiske problemstillinger*. Revision og Regnskabsvæsen, nr. 6, s. 43

¹²⁷ Erklæringsstandardens afsnit 25 og

Kiertzner, Lars (2013): *Når regnskaber ikke revideres*. Karnov, s. 52-53

være ændringer i forretningsgange eller finansieringsaftaler eller transaktioner tæt på balancedagen.¹²⁸ Det kan også være forhold, som er indtruffet mellem balancedagen og revisors erklæringsafgivelse, som kræver oplysning i eller regulering af regnskabet, ligesom det også kan være mistanke om besvigelser eller manglende overholdelse af lovgivning. Hvis det konstateres eller mistænkes, at der er begået besvigelser eller ulovlige handlinger, skal revisor kommunikere dette til den daglige ledelse og indberette forholdet til Statsadvokaten for særlig Økonomisk Kriminalitet, såfremt der er pligt hertil efter revisorlovens¹²⁹ § 22 (herefter RL).¹³⁰ Sidst, men ikke mindst, vedrører oplysningerne virksomhedens evne til at fortsætte driften.¹³¹ Der er forskellige former for indikationer, som kan betyde, at virksomheden ikke er going concern.¹³² Dette kan eksempelvis være negativ egenkapital og manglende evne til at betale kreditorer eller opnå yderligere finansiering. Det kan også være, at ledelsen påtænker at likvidere virksomheden, eller at der er opstået nye succesfulde konkurrenter. Disse eksempler er ikke udtømmende, og blot fordi et enkelt eller flere indikatorer er til stede, er det ikke ensbetydende med, at virksomheden ikke kan fortsætte sin drift. Hvis revisor dog mener, at der er betydelig tvivl om fortsættelse af driften, skal den daglige ledelse forespørges om, hvilke planer de har for fremtiden for at forbedre virksomhedens evne til at fortsætte.¹³³ Derefter må revisor vurdere, om denne plan er realistisk. Gennem forespørgsler øges revisors kendskab og forståelse for virksomheden, og dermed kan områder med risiko for væsentlig fejlinformation bedre identificeres.

3.1.1.2. Analytiske handlinger

Analytiske handlinger indebærer, at man analyserer sammenhænge mellem regnskabet og forventningerne hertil, for eksempel ud fra hvordan regnskabet så ud sidste år, ligesom man også analyserer eventuelle udsving, som måske ikke stemmer overens med andre opnåede informationer.¹³⁴ Ved sammenligning med tidligere år, kan revisor gennem virksomhedens bogføring sammenligne relevante poster måned for måned og ved afvigelser indhente forklaring fra ikke-finansielle oplysninger i regnskabet, hvor det muligvis er beskrevet, hvis der er

¹²⁸ Kiertzner, Lars (2013): *Når regnskaber ikke revideres*. Karnov, s. 53-54

¹²⁹ LOV nr. 468 af 17/06/2008: Lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder

¹³⁰ Erklæringsstandardens afsnit 29

¹³¹ Kiertzner, Lars (2013): *Når regnskaber ikke revideres*. Karnov, s. 54

¹³² Erklæringsstandardens afsnit A60

¹³³ Erklæringsstandardens afsnit 31

¹³⁴ Erklæringsstandardens afsnit A57 og

Engelund, Lars & Beck, Jon (2013): *Udvidet gennemgang – praktiske problemstillinger*. Revision og Regnskabsvæsen, nr. 6, s. 43

begivenheder eller forhold i det pågældende år, som for eksempel har medført lavere omkostninger. Hvis virksomheden har et budget, kan dette også bruges som sammenligningsgrundlag. Endelig kan virksomhedens regnskab sammenlignes med dens branche for at finde ud af, om de opnåede resultater kan siges at være normale inden for det felt, virksomheden opererer i. Gennem de analytiske handlinger kan revisor ligesom ved forespørgslerne blive opmærksom på områder, hvor der kan være risiko for væsentlige fejl.¹³⁵

3.1.2. Supplerende handlinger

For at opnå en yderligere sikkerhed ved udvidet gennemgang, skal revisor udover reviewhandlingerne foretage fire supplerende handlinger, såfremt de er relevante.¹³⁶ Handlingerne er relevante, såfremt regnskabet indeholder det element, der skal rettes en supplerende handling imod.¹³⁷

3.1.2.1. Indhentelse af udskrifter

Den første supplerende handling er indhentelse af udskrifter fra tingbog, personbog og bilbog pr. balancedagen.¹³⁸ Hermed kan det bekræftes, at aktiverne og passiverne præsenteret i regnskabet er til stede, og at virksomheden har rettighederne til dem. Personbogens udskrift er altid relevant, da denne viser, om virksomheden har rettighederne til sit løssøre, eller om den har stillet sit løssøre som virksomhedspant eller pant i almindelighed. Tingbogens og bilbogens udskrifter er kun relevante, hvis regnskabet viser, at virksomheden har aktiver omfattet af tinglysningsloven, det vil sige, hvis virksomheden for eksempel ejer en bil. Ved revisors indhentelse af udskrifter fra disse bøger, opnås altså bevis om, hvorvidt virksomheden ejer aktiverne eller har stillet dem som sikkerhed.

3.1.2.2. Indhentelse af engagementsbekræftelser

Den anden supplerende handling er indhentelse af engagementsbekræftelser pr. balancedagen, hvilket betyder, at revisor sender engagementsforespørgsler til de pengeinstitutter, som ifølge

¹³⁵ Erklæringsstandardens afsnit A56

¹³⁶ Erklæringsstandardens afsnit 34 og

Friis, Ole (2013): *Nye regler om revision*. Neville, Mette & Sørensen, Karsten Engsig: Selskaber – aktuelle emner, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, s. 315

¹³⁷ Erklæringsstandardens afsnit 8

¹³⁸ Erklæringsstandardens afsnit A62 og

Kiertzner, Lars (2013): *Når regnskaber ikke revideres*. Karnov, s. 111

regnskabet er relevante.¹³⁹ FSR og Finansrådet har udarbejdet en standardforespørgsel, som skal anvendes i den forbindelse. Hermed opnås bevis for, at de likvide beholdninger, værdipapirer, finansielle instrumenter og forpligtelser, der er præsenteret i regnskabet, er til stede og fuldstændige.

3.1.2.3. Udsendelse af advokatbreve

Den tredje supplerende handling er udsendelse af advokatbreve for på den måde at få oplysninger fra virksomhedens advokater om eventuelle retssager, søgsmål og så videre, hvori virksomheden deltager eller har deltaget i løbet af året.¹⁴⁰ Dermed opnår revisor information om, hvordan det sandsynlige udfald vil være og hvor store omkostninger, der er forbundet hermed, samt hvorvidt disse forhold er behandlet korrekt i regnskabet. Hvis virksomheden eksempelvis eventuelt vil tabe eller vinde en sag, skal dette således være korrekt oplyst i regnskabet. Revisor opnår hermed bevis for fuldstændigheden af virksomhedens aktiver, forpligtelser og eventualforpligtelser.

3.1.2.4. Indhentelse af dokumentation for indberetninger

Den fjerde supplerende handling er indhentelse af dokumentation for, at virksomheden korrekt har indberettet A-skatter, AM-bidrag, merværdiafgifter og lønsumsafgifter til SKAT.¹⁴¹ Indberetningen og bogføringen skal stemme overens. Revisor skal i den forbindelse kontrollere, at indberetningerne er foretaget rettidigt og korrekt. Såfremt de ikke er det, skal det vurderes, hvilken påvirkning det har på regnskabet, samt om ledelsen kan ifalde ansvar.

3.1.3. Afslutning af handlinger

Når revisor har udført den udvidede gennemgang, er der opnået et kendskab til på hvilke områder, der skal fokuseres yderligere, såfremt der er grund til at tro, at der kan være væsentlig fejlinformation. For bedre at kunne give sin konklusion om regnskabet, skal revisor derfor udfører yderligere forespørgsler eller analytiske handlinger, eller han skal udføre andre handlinger såsom detailtest eller eksterne bekræftelser.¹⁴²

¹³⁹ Erklæringsstandardens afsnit A63 og Kiertzner, Lars (2013): *Når regnskaber ikke revideres*. Karnov, s. 111-112

¹⁴⁰ Erklæringsstandardens afsnit A64 og Kiertzner, Lars (2013): *Når regnskaber ikke revideres*. Karnov, s. 112-113

¹⁴¹ Erklæringsstandardens afsnit A65 og Kiertzner, Lars (2013): *Når regnskaber ikke revideres*. Karnov, s. 113

¹⁴² Erklæringsstandardens afsnit A69

3.1.4. Erklæringen

Når revisor har udført den udvidede gennemgang, skal erklæringen udformes efter erklæringsbekendtgørelsens §§ 9-11 som tidligere omtalt.¹⁴³ Der er i § 9 opstillet de minimumskrav, der er til erklæringens indhold. For det første skal det identificeres, hvilket regnskab der er tale om, og hvilken regnskabsmæssig begrebsramme der er anvendt i regnskabet. Herefter skal der redegøres for, hvilket ansvar revisor har, og hvilket arbejde der er udført samt en pointering af, at det ikke er en revisionskonklusion. Heriblandt henvises til, at den udvidede gennemgang er foretaget efter erklæringsstandarder eller andre standarder. Dernæst skal det omtales, hvorvidt den udvidede gennemgang har givet anledning til forbehold, hvilket vil sige, at selvom der ikke er taget forbehold, skal det fremgå, at den udvidede gennemgang ikke har givet anledning til forbehold. Hvis der er taget forbehold skal dette udtrykkes i et særskilt afsnit med overskriften ”Forbehold”, hvori forbeholdet skal begrundes.¹⁴⁴ Til sidst udtrykkes den endelige konklusion på regnskabet, det vil sige, det skal konkluderes, om regnskabet giver et retvisende billede. Som det ses i et eksempel på Erhvervsstyrelsens erklæring i bilag 1, skal konklusionen lade sig høre: ”Baseret på det udførte arbejde er det vores opfattelse, at årsregnskabet giver et retvisende billede af selskabets aktiver og passiver og finansielle stilling pr. 31. december 201x samt af resultatet af selskabets aktiviteter for regnskabsåret 201x i overensstemmelse med årsregnskabsloven.” Såfremt der er supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet eller vedrørende andre forhold skal disse nævnes efter konklusionen. Hvis regnskabet indeholder en ledelsesberetning, skal revisor oplyse, om denne har givet anledning til bemærkninger, og til sidst skal indgå et afsnit om andre erklæringer, hvis afgivelse af sådanne er aftalt med ledelsen. Dette kan for eksempel være, hvis det er aftalt, at der også har skullet foretages lageroptælling på baggrund af et krav fra banken.¹⁴⁵ Erklæringen skal dateres og underskrives af revisoren, og det skal angives, hvorvidt revisoren er statsautoriseret eller registreret, samt hvilket revisionsfirma revisoren arbejder for.

I FSR's standard om udvidet gennemgang er udformningen af erklæringen uddybet, hvilket i det følgende beskrives.¹⁴⁶ Til forskel fra erklæringsstandarder er der heri angivet, at erklæringen skal

¹⁴³ Erklæringsstandarder afsnit 48

¹⁴⁴ Erklæringsbekendtgørelsens § 10

¹⁴⁵ Bisgaard, Anders (2013): *Udvidet gennemgang – formål, anvendelsesområde og erklæring*. Revision og Regnskabsvæsen, nr. 6, s. 32

¹⁴⁶ FSR's standard om udvidet gennemgang afsnit 73

indeholde en titel, som angiver, at det er en erklæring om udvidet gennemgang, og en adressat, som angiver, hvem modtagerne er af erklæringen. Herefter skal det indledende afsnit komme med identifikation af regnskabet og en henvisning til den anvendte begrebsramme, som er årsregnskabsloven. Som en tilføjelse skal den daglige ledelses ansvar derefter omtales, hvilket vil sige, at adressaten gøres opmærksom på, at det er ledelsens ansvar, at regnskabet er retvisende og udarbejdet efter reglerne i årsregnskabsloven. Dernæst kommer revisors ansvar og beskrivelsen af, hvad en udvidet gennemgang er. Som noget nyt skal revisors etiske forpligtelser i henhold til FSR's etiske regler nævnes i den forbindelse. Såfremt revisor udover erklæringsstandardens også har valgt at overholde FSR's standard, skal dette ligeledes angives her.¹⁴⁷ Hvis konklusionen er uden modifikationer, skal det også her udtrykkes, at den udvidede gennemgang ikke har givet anledning til forbehold, og herefter skal konklusionen udarbejdes. Hvis der derimod er modifikationer, skal konklusionen have en passende overskrift, og derefter skal der være et afsnit med grundlaget for modifikationen. Herefter kan supplerende oplysninger gives, enten vedrørende forhold i regnskabet¹⁴⁸, forståelse af den udvidede gennemgang¹⁴⁹ eller andre forhold¹⁵⁰, som revisor mener, at brugerne skal gøres opmærksomme på. De sidste krav i henhold til FSR's standard er identiske med erklæringsstandardens, det vil sige, revisor skal udtale sig om en eventuel ledelsesberetning, eventuelt give andre erklæringer samt datere og underskrive erklæringen med angivelse af sin titel og revisionsvirksomhedens navn. Et eksempel på FSR's erklæring ses i bilag 2.

Nedenfor ses i skematisk form forskellen på de to standarders erklæringer.¹⁵¹ Denne vil senere blive anvendt til analyse af forventningskløften.

¹⁴⁷ FSR's standard om udvidet gennemgang afsnit A117

¹⁴⁸ FSR's standard om udvidet gennemgang afsnit 74

¹⁴⁹ FSR's standard om udvidet gennemgang afsnit 76

¹⁵⁰ FSR's standard om udvidet gennemgang afsnit 78

¹⁵¹ Egen tilvirkning

Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard	FSR's standard
	Titel
	Adressat
Identifikation af regnskabet	Identifikation af regnskabet
Regnskabsmæssig begrebsramme	Regnskabsmæssig begrebsramme
	Ledelsens ansvar
Revisors ansvar	Revisors ansvar
Beskrivelse af udvidet gennemgang	Beskrivelse af udvidet gennemgang
”Der udtrykkes ikke en revisionskonklusion”	”Der udtrykkes ikke en revisionskonklusion”
	Etiske regler
Anvendt standard	Anvendte standarder
”Den udvidede gennemgang har ikke givet anledning til forbehold”	”Den udvidede gennemgang har ikke givet anledning til forbehold”
Konklusion	Konklusion
Supplerende oplysninger vedr. forhold i regnskabet	Supplerende oplysninger vedr. forhold i regnskabet
	Supplerende oplysninger vedr. forståelse af den udvidede gennemgang
Supplerende oplysninger vedr. andre forhold	Supplerende oplysninger vedr. andre forhold
Udtalelse om ledelsesberetning	Udtalelse om ledelsesberetning
Andre erklæringer	Andre erklæringer
Datering	Datering
Underskrift	Underskrift
Revisors titel	Revisors titel
Revisionsvirksomhed	Revisionsvirksomhed

3.2. Revisors kommunikation med ledelsen

Forinden den udvidede gennemgangs udførelse påbegyndes, skal der udarbejdes et aftalebrev, hvori det mellem revisor og ledelsen aftales, hvilke vilkår der gælder for opgaven for at undgå

misforståelser.¹⁵² I bilag 3 vises et eksempel på et sådant aftalebrev. Heri ses det, at det er angivet, at regnskabet er udarbejdet efter årsregnskabslovens regler for regnskabsklasse B, og det er angivet, hvad målet med udvidet gennemgang er, og hvilket arbejde revisor udfører i forbindelse med den udvidede gennemgang. I den forbindelse gøres der opmærksom på, at der ikke udtrykkes en revisionskonklusion, og at arbejdet ved udvidet gennemgang ikke giver lige så stor grad af sikkerhed som revision. Det angives også, hvilke standarder og regler, som revisor følger, og hvilke handlinger der udføres. Kort sagt redegør afsnittet for det ansvar, som revisor har, og afsnittet minder da også meget om afsnittet om revisors ansvar i erklæringen, som tidligere gennemgås i afsnit 3.1.4. Derudover gennemgås ligesom i erklæringen ledelsens ansvar, hvori det angives, at ledelsen er ansvarlig for, at virksomheden opfylder kravene til at få udført udvidet gennemgang, samt at den er ansvarlig for udarbejdelsen af et retvisende regnskab og at give revisor de oplysninger, som denne anser for nødvendige for opgavens udførelse. I øvrigt beskrives det, hvordan erklæringen forventeligt vil se ud.

Der er krav om, at revisor kommunikerer med den daglige ledelse, hvis der opstår forhold, som revisor anser for at være vigtige for ledelsen.¹⁵³ Dette er både i forbindelse med de handlinger, revisor skal foretage, hvilket betyder, at kommunikationen for det første opstår ved forespørgsler, men det er også for, at begge parter forstår eventuelle forhold, som opstår.¹⁵⁴ Det er her, at ledelsen kan hjælpe revisor med at løse og forstå et problem.¹⁵⁵ Et andet forhold, som kan kommunikeres, er vigtige resultater fra den udvidede gennemgang, for eksempel forhold, som kan medføre forbehold, eller forhold, som har medført, at revisor vil udføre yderligere handlinger.¹⁵⁶ I bilag 3 med aftalebrevet ses det skrevet, hvilke forhold revisor angiver, at han vil kommunikere med ledelsen om.

Udvidet gennemgang kan kun udføres under forudsætning af, at ledelsen har anerkendt sit ansvar for aflæggelsen af årsregnskabet, og ledelsen mister ikke sit ansvar på grund af, at der udføres en

¹⁵² Erklæringsstandardens afsnit 14, 15 og A27 og

Bisgaard, Anders (2013): *Udvidet gennemgang – formål, anvendelsesområde og erklæring*. Revision og Regnskabsvæsen, nr. 6, s. 29

¹⁵³ Erklæringsstandardens afsnit 19 og

Bisgaard, Anders (2013): *Udvidet gennemgang – formål, anvendelsesområde og erklæring*. Revision og Regnskabsvæsen, nr. 6, s. 29

¹⁵⁴ Erklæringsstandardens afsnit A33

¹⁵⁵ Erklæringsstandardens afsnit A34

¹⁵⁶ Erklæringsstandardens afsnit A35

udvidet gennemgang af regnskabet.¹⁵⁷ Revisor skal indhente ledelsens bekræftelse på, at den forstår sit ansvar, hvilket skal indgå i aftalebrevet, som det også ses i bilag 3.

Som det ses af ovenstående er der intet krav om, at revisor fører en revisionsprotokol, hvilket ellers ved den almindelige revision er heri, at det konkrete arbejde, som er udført, nedskrives og gives til ledelsen.¹⁵⁸

3.3. Sammenligning med review og revision

3.3.1. Review

Som sagt bygger udvidet gennemgang på ISRE 2400, som er standarden, der anvendes ved et review. Handlingerne ved et review er dermed allerede blevet gennemgået i afsnit 3.1.1. og vil ikke blive gentaget her. Ved et review opnås begrænset sikkerhed, hvilket er årsagen til den negativt formulerede konklusion:¹⁵⁹ ”På grundlag af vores review er vi ikke blevet bekendt med forhold, der giver os grund til at mene, at regnskabet ikke giver et retvisende billede i overensstemmelse med [den relevante regnskabsmæssige begrebsramme].”¹⁶⁰ Revisor udtrykker altså, at der ikke er fundet forhold, som giver grund til at tro, at regnskabet ikke er retvisende. Review kan som nævnt vælges af de helt små virksomheder i regnskabsklasse B, men ikke af de store virksomheder i regnskabsklassen.

I bilag 4 vises et eksempel på en reviewerklæring. Den eneste forskel på erklæringen om udvidet gennemgang og erklæringen om review udover konklusionen er afsnittet om revisors ansvar. Heri kan selv sagt ikke beskrives arbejdet ved udvidet gennemgang, men til gengæld er arbejdet ved review beskrevet. Der gøres opmærksom på, at et review kun giver begrænset sikkerhed for, at regnskabet er korrekt, og det påpeges, at det ikke er en revisionskonklusion. Såfremt reviewet ikke har givet anledning til forbehold, angives det ikke særskilt, at reviewet ikke har givet anledning til forbehold, men der gives blot en konklusion direkte efter revisors ansvar. Dette er til forskel fra både udvidet gennemgang og revision, som beskrives nedenfor.

¹⁵⁷ FSR's standard om udvidet gennemgang afsnit A36 og Engelund, Lars & Beck, Jon (2013): *Udvidet gennemgang – praktiske problemstillinger*. Revision og Regnskabsvæsen, nr. 6, s. 46

¹⁵⁸ RL § 20

¹⁵⁹ ISRE 2400 afsnit 14

¹⁶⁰ ISRE 2400 afsnit 74

3.3.2. Revision

Udover at udvidet gennemgang bygger på review, er der også elementer fra revision i form af de supplerende handlinger gennemgået i afsnit 3.1.2. Revision indebærer dog mere end disse supplerende handlinger, da denne regnskabsmæssige gennemgang skal udføres efter de internationale revisionsstandarder, ISA'erne.¹⁶¹ Ved revision opnås nemlig høj grad af sikkerhed på grund af det store arbejde, der er udført, og konklusionen er ligesom ved udvidet gennemgang positivt formuleret¹⁶²: *”Det er vores opfattelse, at regnskabet giver et retvisende billede af selskabets finansielle stilling pr. 31. december 20xx samt af selskabets finansielle resultat og pengestrømme for regnskabsåret 20xx i overensstemmelse med [den relevante regnskabsmæssige begrebsramme].”*¹⁶³ Det ses af konklusionen, at revisor udtrykker denne som generelt gældende, hvilket kan lade sig gøre netop på grund af arbejdsmængden. Revision kan som sagt vælges af alle regnskabsklasser, men kan fravælges af regnskabsklasse B, som afhængig af størrelse skal have gennemgået regnskabet på en anden måde. Ved revision er der krav om, at revisor fører en revisionsprotokol, hvilket der som sagt ikke er ved udvidet gennemgang.¹⁶⁴

I bilag 5 vises et eksempel på en revisionspåtegning. Her findes forskellen fra erklæringen om udvidet gennemgang også i afsnittet om revisors ansvar. Først gøres der opmærksom på, at revision giver en høj grad af sikkerhed. Dernæst beskrives, hvordan revisor udvælger sine handlinger, og hvad revisor skal opnå med sin revision. Denne beskrivelse i revisionspåtegningen er ret overordnet i modsætning til afsnittet i erklæringen om udvidet gennemgang, som har en forholdsvis specifik beskrivelse af handlingerne. Afsnittet afsluttes med en angivelse af, at revisionen ikke har givet anledning til forbehold.

3.3.3. Sammenfatning af forskelle

Nedenfor ses en illustration af forskellen mellem review, udvidet gennemgang og revision.¹⁶⁵ Som det ses, er forskellen arbejdsmængden og dermed graden af sikkerhed, og det ses også, at udvidet gennemgang ingen bestemt grad af sikkerhed har.

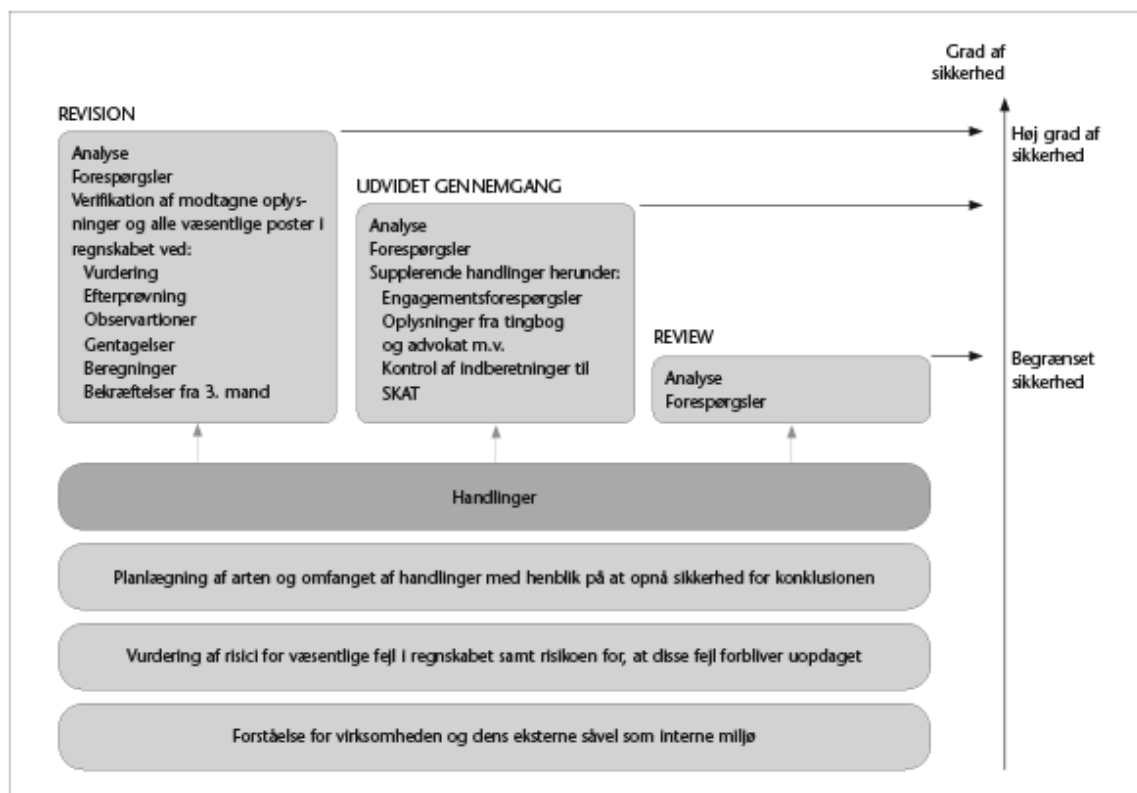
¹⁶¹ ISA 200 afsnit 18

¹⁶² ISA 200 afsnit 11

¹⁶³ ISA 700 afsnit 35

¹⁶⁴ RL § 20, stk. 1

¹⁶⁵ Bisgaard, Anders (2013): *Udvidet gennemgang – formål, anvendelsesområde og erklæring*. Revision og Regnskabsvæsen, nr. 6, s. 27



Det korte indblik i review og revision skal medvirke til at differentiere forventningskløften mellem de forskellige regnskabsmæssige gennemgangsmetoder.

3.4. Delkonklusion – Hvad er udvidet gennemgang?

Udvidet gennemgang kan på baggrund af dette kapitel konkluderes til at være en regnskabsmæssig gennemgang, som er en blanding af revision og review. Alle handlinger fra et review, det vil sige gennemgangshandlingerne, foretages af revisor for at opnå begrænset sikkerhed om rigtigheden af regnskabet. Gennemgangshandlingerne består af analyser og forespørgsler. Nogle få handlinger fra revision, det vil sige de supplerende handlinger, foretages for at opnå yderligere sikkerhed, som dog ikke er høj grad af sikkerhed. Disse supplerende handlinger består af indhentelse af udskrifter fra eksempelvis tingbog, indhentelse af engagementsbekræftelser, indhentelse af advokatbreve og indhentelse af dokumentation for korrekt indberetning af for eksempel A-skat. Såfremt revisor vurderer, at handlingerne ikke har givet nok sikkerhed for særligt risikofyldte områder, kan revisor foretage yderligere handlinger såsom detailtest.

Efter den udvidede gennemgang er udført, udarbejder revisor en erklæring. Der er nogle forskelle på erklæringen alt efter, om den udarbejdes efter Erhvervsstyrelsens eller FSR's model.

Grundlæggende redegøres der dog for, hvilket regnskab der er tale om, og hvilket ansvar henholdsvis ledelsen og revisor har. Heriblandt redegøres kort for de handlinger, der er udført, og der gives en konklusion på, hvorvidt regnskabet er retvisende eller ej.

4. Teorien om forventningskløften

Til brug for analysen af forventningskløften vil teorien om forventningskløften i det følgende blive beskrevet.¹⁶⁶

Flere personer har givet deres bud på, hvad forventningskløften i forhold til revision er. Selvom teorien er udarbejdet i forhold til revision, er det min vurdering, at den også kan anvendes i forhold til udvidet gennemgang, da udvidet gennemgang også er en måde, hvorpå revisor kan gennemgå et regnskab, og da der foretages nogle af de samme handlinger. I dette afsnit vil teorien om forventningskløften blive gennemgået ved brug af Brenda Porters samt Bøg og Kiertzners bud. Den første, der definerede forventningskløften, var Liggio, som definerede den som forskellen mellem, hvad regnskabsbruger forventer af revisors præstation, og hvad revisor selv forventer. Ved en empirisk undersøgelse i 1993 blev definitionen udvidet til også at være en kløft mellem det, som samfundet forventer fra revisor, og det som samfundet føler, at revisor præsterer.¹⁶⁷ Forventningskløften kan derfor inddeles i to kløfte.

4.1. Rimelighedskløften

Den første er rimelighedskløften, der er forskellen mellem det, som brugerne forventer, at revisor opnår, og det, som er rimeligt at forvente.¹⁶⁸ Den opstår altså, fordi brugerne forventer mere af revisors arbejde, end de er berettiget til at forvente. Dette kan for eksempel være i forbindelse med, at brugerne forventer, at revisor med sin erklæring giver 100 % sikkerhed for, at regnskabet er korrekt, fordi de forventer, at revisor eksempelvis gennemgår alle transaktioner. En sådan forventning stemmer ikke overens med det arbejde, som revisor skal udføre, og forventningen er urimelig. Der opstår dermed en rimelighedskløft. Denne kløft kan nedbringes med mere åben kommunikation for at få brugerne til at forstå, hvad revisors arbejde egentlig består af, og hvad de dermed kan forvente, at revisor giver oplysninger om og har ansvar for.

¹⁶⁶ Porter, Brenda (1993): *An empirical Study of the audit Expectation-Performance Gap*. Accounting and business research vol. 24, No 93, s. 50 og

Bøg, Kjeld Chr. & Kiertzner, Lars (2007). *Professionsetik for revisorer*. Foreningen for Statsautoriserede revisorer, s. 15

¹⁶⁷ Porter, Brenda (1993): *An empirical Study of the audit Expectation-Performance Gap*. Accounting and business research vol. 24, No 93, s. 50

¹⁶⁸ Porter, Brenda (1993): *An empirical Study of the audit Expectation-Performance Gap*. Accounting and business research vol. 24, No 93, s. 50 og

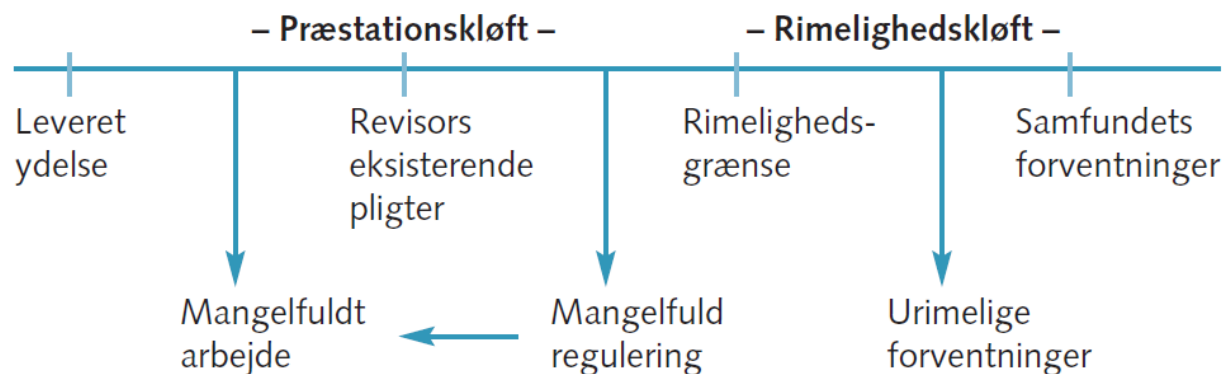
Bøg, Kjeld Chr. & Kiertzner, Lars (2007). *Professionsetik for revisorer*. Foreningen for Statsautoriserede revisorer, s. 15

4.2. Præstationskløften

Den anden kløft er præstationskløften, hvilket er forskellen mellem det, som er rimeligt at forvente, og det, som revisor faktisk skal opnå.¹⁶⁹ Her drejer det sig altså om det arbejde, som revisor har udført. Præstationskløften kan opdeles i to kategorier, utilstrækkelig lovgivning/mangelfuld regulering og utilstrækkelig præstation/mangelfuldt arbejde. Den utilstrækkelige lovgivning kommer til udtryk ved, at der er en kløft mellem de pligter, som en revisor har ifølge lovgivningen og de pligter, som brugerne forventer, at en revisor har. Brugere opfatter altså revisors arbejde som utilfredsstillende, selvom revisor opfylder lovgivningen. Her kræver det også kommunikation for at nedbringe kløften. Den utilstrækkelige præstation viser sig ved, at der er en kløft mellem revisors faktiske pligter, og den præstation, som revisor faktisk opnår. Her udfører revisor dermed ikke det arbejde, som han er forpligtet til ifølge lovgivningen. Dette er selv sagt et problem, som revisor skal rette op på ved at følge lovgivningen, hvilket er i modsætning til de øvrige kløfte, hvor det er brugerne, som skal ændre sin holdning, da revisor ikke gør noget forkert.

4.3. Sammenfatning af forventningskløften

I figuren nedenfor er hele forventningskløften illustreret.¹⁷⁰



Jeg antager, at revisor ikke yder mangelfuldt arbejde og altså opfylder de krav, der er til hans arbejde ifølge lovgivningen og standarderne. Derfor vil jeg i afhandlingen hovedsageligt fokusere på skellet mellem revisors pligter og de urimelige forventninger, som regnskabsaflæggerne og

¹⁶⁹ Porter, Brenda (1993): *An empirical Study of the audit Expectation-Performance Gap*. Accounting and business research vol. 24, No 93, s. 50 og

Bøg, Kjeld Chr. & Kiertzner, Lars (2007). *Professionsetik for revisorer*. Foreningen for Statsautoriserede revisorer, s. 15

¹⁷⁰ Bøg, Kjeld Chr. & Kiertzner, Lars (2007). *Professionsetik for revisorer*. Foreningen for Statsautoriserede revisorer, s. 15

regnskabsbrugerne har og vil blot benævne dette som forventningskløften. Jeg vil dog også kort komme ind på skellet mellem rimelighedsgrænsen og revisors eksisterende pligter, altså den mangelfulde regulering.

5. Udvidet gennemgang af et personselskab

I de følgende afsnit vil forholdet mellem et personselskab og udvidet gennemgang blive analyseret. I forbindelse med dette vil forventningskløften blive inddraget.

Når personselskabet registrerer sig hos Erhvervsstyrelsen, foretages den retlige prøvelse af, om det overhovedet er et personselskab.¹⁷¹ Såfremt dette er tilfældet, gælder reglerne om personselskaber for det pågældende selskab, og selskabet skal således enten aflægge årsrapport efter regnskabsklasse B eller C.¹⁷² Herefter har selskabet muligheden for at vælge udvidet gennemgang som metode til at få gennemgået sit regnskab. Som gennemgået er det de fuldt ansvarlige deltagere, som bestemmer i personselskabet.¹⁷³ Det vil derfor være disse deltagere, som bestemmer, at der skal udføres udvidet gennemgang af regnskabet. Denne beslutning skal de træffe på generalforsamlingen,¹⁷⁴ hvis afholdelse som nævnt sker ved et møde med deltagelse af de fuldt ansvarlige deltagere.¹⁷⁵ Aftalebrevet mellem revisor og ledelsen kan herefter udarbejdes, og revisor kan gå i gang med den udvidede gennemgang af personselskabets regnskab.¹⁷⁶

5.1. Anvendelse af udvidet gennemgang

Udvidet gennemgang har været muligt at anvende for regnskabsåret 2013 og frem, og der er således et par år at hente data fra om anvendelsesgraden. Da denne afhandling omhandler interessentskaber og kommanditselskaber, vil der kun fokuseres på anvendelsen i disse i det følgende. I bilag 6 og 7 ses et dataudtræk fra Erhvervsstyrelsen med en tabel, hvori det er vist hvor mange interessentskaber og kommanditselskaber i regnskabsklasse B og C, som er blevet revideret, hvilket vil sige enten ved revision eller udvidet gennemgang, da udvidet gennemgang som sagt sidestilles med revision lovgivningsmæssigt. Det er også vist, hvor mange der har fået udført udvidet gennemgang, og hvor mange der har fravalgt revision. Udover disse tal findes også de selskaber, som har indsendt en undtagelseserklæring i stedet for et regnskab, og tallene er således ikke udtryk for antallet af interessentskaber og kommanditselskaber i Danmark, men kun et udtryk for det antal, der har indsendt regnskaber. Da tallene er fra både regnskabsklasse B og C, er det klart, at det ikke er alle selskaberne, som har haft muligheden for at vælge udvidet

¹⁷¹ Se afsnit 2.4.

¹⁷² Se afsnit 2.8.1.

¹⁷³ Se afsnit 2.6.

¹⁷⁴ Se afsnit 3

¹⁷⁵ Se afsnit 2.6.1.

¹⁷⁶ Se afsnit 3.2.

gennemgang, hvilket har en påvirkning på den andel, der har fået udført udvidet gennemgang. Såfremt tallene kun havde været for regnskabsklasse B, havde andelen nok været højere. Som det fremgår har 18 ud af de 339 interessentskaber, der har fået revideret deres regnskaber, valgt udvidet gennemgang. Til sammenligning gælder dette for 52 ud af 2.541 kommanditselskaber. Andelen af interessentskaber, som har valgt udvidet gennemgang, er således en smule højere end andelen af kommanditselskaber. Dette kan dog skyldes, at regnskabsklasse C også er medtaget i tallene og kan derfor ikke antages at være sandheden for regnskabsklasse B.

Endvidere ses i bilag 8 en oversigt over de interessentskaber og kommanditselskaber, som har anvendt udvidet gennemgang i deres regnskab med balancedag i år 2013. Alle disse selskaber er selvfølgelig i regnskabsklasse B, eftersom de ellers ikke kunne have fået udført udvidet gennemgang. Det er vist, hvilke typer af selskaber, som er de ansvarlige deltagere i interessentskaberne og kommanditselskaberne, det vil sige, hvem der er interessenter og komplementarer og dermed hæfter personligt. Der tegner sig et generelt billede af, at det er anpartsselskaber, der i stor grad anvendes som personligt hæftende deltagere, hvilket er fuldt forståeligt, eftersom disse selskabers kapital som oftest er mindre end aktieselskaber og de derfor hæfter med mindre. I 2013 var det ikke muligt at anvende selskabsformen iværksætterselskab, hvorfor ingen af deltagerne er af denne type, men det blev muligt pr. 1. januar 2014. I fremtiden kunne man således forestille sig, at iværksætterselskabet i højere grad end anpartsselskabet vil benyttes som personligt hæftende deltager, eftersom dette selskab kun behøver en kapital på 1 krone, og således ikke hæfter med mere end dette beløb, jf. selskabslovens¹⁷⁷ § 257 a, stk. 2. Det vil derfor være særdeles attraktivt at have iværksætterselskaber som interessenter eller komplementarer.¹⁷⁸

Som det ses, er revisors erklæring på alle regnskaberne udarbejdet efter FSR's standard om udvidet gennemgang, hvilket betyder, at den indeholder mere information end, hvis den kun var udarbejdet efter Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard. Dette kan anses for at være et udtryk for, at revisor ønsker at oplyse regnskabsbrugerne om så meget som muligt for at mindske forventningskløften. Det kan også skyldes, at revisor vil undgå at blive anklaget for ikke at oplyse om sit arbejde. Ved at oplyse så meget, som revisor gør i erklæringen, kan revisor måske undgå anklager, fordi der vil

¹⁷⁷ LBK nr. 610 af 28/04/2015: Bekendtgørelse af lov om aktie- og anpartsselskaber

¹⁷⁸ Se afsnit 2.5.

være færre tilfælde af misforståelser fra brugernes side. Det ses dog også, at et enkelt regnskabs erklæring er opbygget som en revisionserklæring, mens et andet regnskabs erklæring er opbygget som en reviewerklæring. Dette er tilfældet for henholdsvis MP EJENDOMME I/S og K/S PARTNER GRUPPEN AARHUS. Dette kan være et tegn på, at der har været forvirring om, hvordan erklæringen skulle udarbejdes, når der er blevet udført udvidet gennemgang.

Endvidere ses det for de selskaber, der har nået at indsende regnskab for 2014, hvilken regnskabsmæssig gennemgang selskabet har valgt at benytte efter et år med udvidet gennemgang.¹⁷⁹ Mange har igen valgt udvidet gennemgang, mens andre har skiftet til en anden form for regnskabsmæssig gennemgang. Dette kan skyldes flere faktorer. Selskabet kan enten være blevet så stort, at det i 2014 er i regnskabsklasse C og derfor ikke kan vælge udvidet gennemgang, eller det kan være blevet så lille, at det stadig er i regnskabsklasse B, men kan vælge andre ydelser end udvidet gennemgang og revision. Det kan dog også skyldes, at selskabet stadig havde de samme valgmuligheder på grund af sin størrelse, men selv har valgt at skifte metoden. Årsagen til dette kan være, at de har fundet ud af, at valget af udvidet gennemgang øgede forventningskløften og derfor har skiftet til en erklæring med større arbejde, eller at det ingen forskel gjorde og derfor har skiftet til en billigere erklæring. Skiftet til revision kan skyldes, at der er blevet stillet krav fra eksempelvis banken om, at selskabet skal have udført revision. Hovedsagen er, at udvidet gennemgang ikke er blevet bibeholdt af tre af de selskaber, som fik udført udvidet gennemgang af deres regnskab med balancedag i år 2013. Dette gør sig gældende for Lyksvad Fiskefarm K/S og MP EJENDOMME I/S, som begge har skiftet til assistance med opstilling af regnskab samt for Batteriet K/S, som har skiftet til revision. Alle tre selskaber befinder sig i det nye år stadig i regnskabsklasse B, og det er derfor ikke tvungne ændringer på baggrund af selskabernes størrelser.¹⁸⁰

Lyksvad Fiskefarm K/S skiftede fra udvidet gennemgang til assistance med opstilling af regnskabet udelukkende af økonomiske årsager.¹⁸¹ Virksomheden mener ikke, at de har behov for,

¹⁷⁹ Indsendt inden d. 07. maj 2015

¹⁸⁰ Lyksvad Fiskefarm K/S: *Anvendt regnskabspraksis*. Årsrapport for regnskabsåret 01.10.2013-30.09.2014, s. 6, MP EJENDOMME I/S: *Anvendt regnskabspraksis*. Årsrapport for regnskabsåret 01.07.2013-30.06.2014, s. 6 og Batteriet K/S: *Anvendt regnskabspraksis*. Årsrapport for regnskabsåret 01.01.2014-31.12.2014, s. 10

¹⁸¹ Se bilag 9 med mail fra Lyksvad Fiskefarm K/S

at revisor gennemgår regnskabet, og de vil derfor ikke bruge penge på det. Her er der altså ikke tale om, at forventningskløften har spillet ind ved valget.

Batteriet K/S valgte i 2013 udvidet gennemgang, efter selskabets revisor havde gennemgået alle regnskaberne og foreslået den nye metode på baggrund af en vurdering af, at det ikke ville betyde noget for selskabet at skifte.¹⁸² Selskabets pengeinstitut har dog en intern politik, som siger, at forretningsgangen er, at der skal udføres revision af selskaber, som har et engagement over en vis størrelse. Batteriet K/S har et engagement over størrelsesgrænsen og pengeinstituttet stillede derfor krav om, at der blev skiftet tilbage til revision i 2014, men accepterede dog den udvidede gennemgang i 2013. At Batteriet K/S skiftede fra udvidet gennemgang til revision, var altså af den simple årsag, at regnskabsbrugeren stillede krav om revision. Selskabet har dog oplyst, at dets revisor nærmest mente, at udvidet gennemgang var bedre end revision, men dette var banken dog så tydeligvis ikke enig i. Det kan derfor tyde på, at der er en kløft mellem, hvad revisor forventede af ydelsen, og hvad banken forventede, og at der derfor er en forventningskløft mellem disse parter.

Det har ikke været muligt at opnå et svar fra MP EJENDOMME I/S.

5.2. Revisors ansvar ved udvidet gennemgang

Det ansvar, som revisor ifølge lovgivningen har, må være det, som regnskabsbrugere og regnskabsaflæggerne kan tillade sig at forvente bliver opfyldt ved revisors ydelse. Derfor vil her følge en gennemgang af revisors ansvar ved udvidet gennemgang. Derfor gennemgås ledelsens ansvar også for at vise, hvad revisor ikke har ansvar for ved udførelsen af opgaven.

5.2.1. Afsnit i erklæringen og aftalebrevet

Det arbejde, som revisor skal udføre er beskrevet i kapitel 3 og vil ikke blive gennemgået igen. Det er selvfølgelig dette arbejde, som revisor har ansvaret for at udføre. Læserne og aflæggerne kan selv læse i erklæringsstandarder og FSR's standard, hvilket arbejde revisor er forpligtet til at udføre, og hvilket arbejde de dermed kan forvente bliver udført. I revisors erklæring om udvidet gennemgang, som er henvendt til regnskabsbrugere, er som sagt også et afsnit om revisors ansvar, hvilket jeg vil mene er for at undgå, at revisor bliver kritiseret af brugere for noget, som han ikke med rette kan kritiseres for, fordi det ikke er hans ansvar.¹⁸³ Af samme årsag findes i FSR's

¹⁸² Telefonsamtale med bestyrelsesmedlem Palle Buhl Jørgensen. Se bilag 10 for kontaktoplysninger.

¹⁸³ Se bilag 1 og 2

standard kravet om, at erklæringen også indeholder et afsnit om ledelsens ansvar.¹⁸⁴ Dette er fornuftigt for at skelne mellem det, som revisor har ansvaret for og det, som ledelsen har ansvaret for. Aftalebrevet giver samme muligheder for at redegøre for henholdsvis revisors og ledelsens ansvar, men i modsætning til erklæringen, er aftalebrevet henvendt til regnskabsaflæggerne, og derfor kan disse heller ikke kritisere revisor for områder, han ikke er ansvarlig for.¹⁸⁵

I bilag 1 og 2 ses eksempler på, hvad afsnittet om revisors ansvar skal indeholde afhængig af, om erklæringen udarbejdes efter erklæringsstandarden eller FSR's standard. Et eksempel på afsnittet om ledelsens ansvar vises selv sagt kun i bilag 2 med FSR's erklæring. Aftalebrevet vises i bilag 3, og heri indgår både revisors og ledelsens ansvar. Det ses, at man med disse afsnit gør brugerne og regnskabsaflæggerne opmærksomme på, hvem der har ansvaret for hvad.

Af beskrivelsen af ledelsens ansvar fremgår det, at denne er ansvarlig for udarbejdelsen af regnskabet, som skal give et retvisende billede, samt at den er ansvarlig for, at der er en intern kontrol, som sikrer, at der ikke opstår væsentlig fejlinformation på grund af besvigelser eller fejl.¹⁸⁶ Disse ansvarsområder vedkommer altså ikke revisor, hvilket brugerne og aflæggerne skal vide.

Af beskrivelsen af revisors ansvar fremgår det, at revisors hovedansvarsområde er at udtrykke en konklusion om regnskabet, hvilket gøres på baggrund af de derefter nævnte arbejdsområder.¹⁸⁷ Heri henvises til den eller de standarder, som er anvendt til udførelsen af arbejdet, og det angives, at revisorloven er overholdt. Det præciseres, at der udføres gennemgangshandlinger, hvilket giver begrænset sikkerhed, samt supplerende handlinger, hvilket giver yderligere sikkerhed, men at der ikke er tale om en revisionskonklusion, da omfanget af arbejdet er mindre. Derudover nævnes det kort, hvilke handlinger en udvidet gennemgang indebærer, nemlig forespørgsler, analytiske handlinger og de fire supplerende handlinger som gennemgået i afsnit 3.1.2. I FSR's erklæring er der desuden tilføjet, at revisor har overholdt FSR – danske revisors etiske regler.¹⁸⁸ At disse nævnte forhold er indarbejdet i erklæringen må antages at hænge sammen med forventningskløften, og at de er medtaget, fordi de anses for at have betydning i forhold til at kunne mindske denne.

¹⁸⁴ Se bilag 2

¹⁸⁵ Se bilag 3

¹⁸⁶ Se bilag 2

¹⁸⁷ Se bilag 1 og 2

¹⁸⁸ Se bilag 2

5.2.2. Bestemmelser i ÅRL

I ÅRL findes bestemmelser om ledelsens ansvar, som her vil gennemgås. Heri er det lovfæstet, at det er ledelsen, som aflægger årsrapporten, og at alle ledelsens medlemmer er ansvarlige for, at den er udarbejdet i henhold til lovgivningen.¹⁸⁹ Derfor skal de underskrive en ledelsespåtegning, som indgår i årsrapporten, hvori de erklærer, at lovgivningen er overholdt ved aflæggelse af årsrapporten, og at regnskabet giver et retvisende billede af virksomhedens økonomiske situation.¹⁹⁰ Såfremt årsrapporten indeholder en ledelsesberetning, skal også denne give et retvisende billede af de forhold, som omtales i den.¹⁹¹ At regnskabet og ledelsesberetningen giver et retvisende billede betyder, at regnskabsbrugerne kan støtte sig til årsrapporten, når de skal træffe økonomiske beslutninger.¹⁹² Dette indebærer, at der gives oplysninger om forhold, som brugerne normalt anser for relevante. Brugere kan være kreditorer, virksomhedsdeltagere og lignende, og disse skal kunne træffe beslutninger vedrørende placering, forvaltning og fordeling af både egne og virksomhedens ressourcer. Disse gennemgåede ansvarsområder, som ledelsen har ved udarbejdelsen af regnskabet, er altså ikke revisors ansvarsområder.

5.2.3. Bestemmelser i RL

Da udvidet gennemgang som sagt lovgivningsmæssigt sidestilles med revision, har revisor de samme rettigheder og pligter som ved revision.¹⁹³ Dette indebærer, at RL skal overholdes. I denne lov angives nogle rettigheder og pligter, som revisor har. I det følgende vil fokuseres på pligterne, da det er disse revisor har ansvaret for.

Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant, hvilket medfører, at der er nogle grundlæggende krav til hans virke.¹⁹⁴ Han skal ved opgavens udførelse udvise nøjagtighed, hurtighed og fornøden omhu i forhold til det, som kan lade sig gøre ved den pågældende opgave. Derudover skal han udvise objektivitet, fortrolighed, integritet og professionalisme. Alt i alt skal han altså overholde god revisorskik.

¹⁸⁹ ÅRL § 8

¹⁹⁰ ÅRL § 9, stk. 1

¹⁹¹ ÅRL § 11, stk. 1

¹⁹² ÅRL § 12

¹⁹³ Seehausen, Jesper (2013): *Yderligere lempelse af revisionspligten og udvidet gennemgang som alternativ til revision – i selskabsretligt perspektiv*. Nordisk Tidsskrift for Selskabsret, nr. 1/2, s.134

¹⁹⁴ RL § 16, stk. 1

Som kort omtalt tidligere har revisor en pligt til at rapportere om økonomiske forbrydelser begået af ledelsen i virksomheden, som han gennem sit arbejde opnår mistanke om, såfremt det vedrører væsentlige beløb.¹⁹⁵ Først skal ledelsen gøres opmærksom på forholdet for at kunne rette op på det. Hvis ledelsen ikke foretager de nødvendige tiltag i den forbindelse, skal revisor underrette Statsadvokaten for Økonomisk Kriminalitet. I bestemmelsen om rapportering af økonomiske forbrydelser ligger ikke, at det er revisors pligt at lede efter og finde økonomiske forbrydelser, men hvis han støder på det under opgavens udførelse, opstår pligten til rapportering.¹⁹⁶

Ved udførelsen af sit arbejde, har revisor endvidere pligt til at dokumentere, hvad han har foretaget sig.¹⁹⁷ Dette skal foregå med arbejds papirer, hvor det dokumenteres, hvilket grundlag der er for erklæringen. Det vil altså sige, at revisor altid vil kunne vise, at han har foretaget de nødvendige handlinger for at opnå sit bevis for, at regnskabet er rigtigt.

Som en sidste pligt fra revisorloven, som her vil gennemgås, er kravet om uafhængighed, hvilket hænger sammen med, at revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant.¹⁹⁸ Dette er noget, som revisor gør opmærksom på i sin erklæring ved brug af overskriften ”Den uafhængige revisors erklæring”.¹⁹⁹ Det betyder, at revisor ikke må være involveret i beslutningstagen i virksomheden. Der må heller ikke foreligge nogen form for økonomisk forhold mellem revisor og virksomheden, som kan medføre tvivl hos tredjemand om uafhængigheden, andet end selvfølgelig revisors honorar for udførelsen af opgaven.²⁰⁰ Hvis der opstår trusler mod uafhængigheden, skal der træffes sikkerhedsforanstaltninger for at fjerne disse trusler.²⁰¹ Såfremt dette ikke kan lade sig gøre, må revisor fratræde opgaven.

Det kan på baggrund af ovenstående redegørelse konkluderes overordnet set, at ledelsen har ansvaret for, at regnskabet er retvisende, mens revisor har ansvaret for at gennemgå regnskabet og vurdere, om dette faktisk er retvisende, hvilket gøres med de handlinger, som kræves i henhold til lovgivningen for at kunne afgive en erklæring om regnskabet.

¹⁹⁵ RL § 22, stk. 1

¹⁹⁶ I RL § 22, stk. 1 er angivet, at såfremt revisor under opgavens udførelse *indsæ*, at der begås økonomiske forbrydelser, skal han underrette ledelsen herom. Det er ikke angivet, at revisor *skal* foretage handlinger for at opdage økonomiske forbrydelser.

¹⁹⁷ RL § 23, stk. 1

¹⁹⁸ RL § 24, stk. 1

¹⁹⁹ Se bilag 1 og 2

²⁰⁰ RL § 24, stk. 2

²⁰¹ RL § 24, stk. 3

5.3. Regnskabsaflæggerne i personselskaber

Det er den daglige ledelse, der er ansvarlige for udarbejdelse af et regnskab, og det er således denne, der er regnskabsaflægger, også i et personselskab.²⁰² Hvem der er den daglige ledelse må fastlægges ud fra de regler, der gælder om personselskaber.

I et ikke-registreringspligtigt interessentskab vil den daglige ledelse som sagt bestå af interessenterne i forening.²⁰³ I et registreringspligtigt interessentskab, hvor interessenterne er selskaber, vil den daglige ledelse bestå af repræsentanter fra disse selskaber.²⁰⁴ Uanset om den daglige ledelse består af alle interessenterne eller kun repræsentanter, vil disse være regnskabsaflæggerne.

I et kommanditselskab, hvor der er to typer af deltagere, nemlig komplementarer og kommanditister, har ikke alle lige meget at skulle have sagt. Når kommanditselskabet ikke er registreringspligtigt, består det som sagt af en eller flere fysiske personer som komplementarer, og det er disse, der ligesom interessenter træffer beslutninger og dermed også udgør den daglige ledelse.²⁰⁵ Kommanditisterne er ikke med i den daglige ledelse og er derfor ikke regnskabsaflæggere. Hvis kommanditselskabet derimod er registreringspligtigt, og komplementaren derfor er et selskab, vil der ligesom i et interessentskab skulle vælges en repræsentant, der således udgør den daglige ledelse og dermed er regnskabsaflægger.

Det er altså de fuldt ansvarlige deltagere, der som medlemmer af ledelsen, er regnskabsaflæggerne i personselskaber.

5.3.1. Forventningskløften mellem regnskabsaflæggere og revisor

Forventningskløften mellem regnskabsaflæggerne og revisor kan komme til udtryk ved, at regnskabsaflæggerne måske ikke ved, hvad udvidet gennemgang indebærer. Måske har de været vant til at få udført revision før, end de kunne vælge udvidet gennemgang, eller også har de været vant til ikke at blive revideret. Derfor kender de måske ikke forskellen mellem de forskellige metoder, som en revisor kan gennemgå et regnskab på. Hvis regnskabsaflæggerne har været vant til revision førhen, vil de sandsynligvis stille større krav til revisors arbejde, end de er berettiget

²⁰² ÅRL § 8

²⁰³ Se afsnit 2.6.

²⁰⁴ Se afsnit 2.6.

²⁰⁵ Se afsnit 2.6.

til, og hvad der er rimeligt at forvente. Det, der er rimeligt at forvente, er, det arbejde, som er angivet i den standard, som revisor følger i sit arbejde, det vil sige som minimum erklæringsstandard.²⁰⁶ Eftersom mange andre krav gælder i kraft af, at udvidet gennemgang lovgivningsmæssigt sidestilles med revision, vil det dog i praksis være ligegyldigt, om revisor følger erklæringsstandard eller FSR's standard, da de ekstra regler fra FSR's standard som sagt gælder uanset hvad. På denne måde er der altså en rimelighedskløft, eftersom det er regnskabsaflæggerne, der forventer mere end, hvad rimeligt er.²⁰⁷ Hvis de har været vant til slet ikke at få gennemgået deres regnskab, vil de måske forvente, at revisor slet ikke går så meget i dybden ved gennemgangen, som han gør, selvom det kun er udvidet gennemgang. Det kan også have den modsatte virkning, så de forventer, at han går meget mere i dybden, end udvidet gennemgang indebærer. Også her er der altså en forventningskløft.

Med indførslen af udvidet gennemgang har fokus især været på at lette de administrative byrder i virksomhederne og spare virksomhederne for mange penge. Der blev lagt op til besparelser på minimum 25 % af den normale revisionspris, fordi der ikke skal foretages lige så mange handlinger som ved revision.²⁰⁸ Derfor er det klart, at ledelsen forventer en billigere ydelse end revision, hvilket kun tiden kan vise, om de med rette har kunnet forvente. Dog kan en række kritikpunkter til denne forventning opstilles. Udførslen af udvidet gennemgang kræver erfarne revisorer, fordi de skal have kompetencen til at kunne vurdere, om de relativt svage opnåede beviser er dokumentation nok.²⁰⁹ Revisor skal jo som udgangspunkt ikke indhente yderligere dokumentation, ligesom ved revision. En erfaren revisor vil naturligvis have mere erfaring med at vurdere dette, og derfor kan ydelsen blive dyr, når en nyuddannet revisor ikke vil kunne bruges til opgaven. Revisor skal udføre andre handlinger end de påkrævede, hvis der ikke er opnået tilstrækkeligt bevis for risikofyldte regnskabsposter.²¹⁰ Det vil være forskelligt, hvad revisorerne mener er tilstrækkeligt bevis, og hvor høj sikkerhed der skal opnås. Derfor er det forskelligt, hvad prisen for udvidet gennemgang vil være. Hvis det er en revisor, som mener, at der skal opnås for eksempel 80 procent sikkerhed for, at regnskabet er retvisende, vil denne revisor sandsynligvis stille større krav til det opnåede bevis og dermed bruge mere tid på ydelsen end en revisor, som kun mener, at

²⁰⁶ Erklæringsbekendtgørelsen § 9, stk. 2

²⁰⁷ Se afsnit 4

²⁰⁸ <http://www.ft.dk/samling/20111/almindel/eru/bilag/273/1128226/index.htm> (sidst set d. 8. maj 2015) og Lovforslag L 26, Lov om ændring af ÅRL og RL, bemærkning 1.1.

²⁰⁹ Erklæringsstandardens afsnit A12

²¹⁰ Erklæringsstandardens afsnit A69

der skal opnås en sikkerhed på for eksempel 60 procent. Den besparelse, som regnskabsaflæggerne er blevet stillet i udsigt, vil derfor afhænge af, hvordan revisor opfatter ydelsens sikkerhedsgrad. Når ledelsen således forventer en billigere ydelse, men ydelsen ikke bliver billigere, er der også her en forventningskløft.

Det kan være et problem, at der ikke er revisionsprotokol ved udvidet gennemgang. Der er dermed mindre kommunikation fra revisor til ledelsen. Ledelsen bliver derfor ikke lige så informeret om, hvad revisor præcis har gjort og fundet ud af som ved revision. Fraværet af revisionsprotokollen skyldes dog, at virksomheder i regnskabsklasse B typisk er så små, at det er nemt at få kontakt med ledelsen, som dermed heller ikke består af ret mange medlemmer.²¹¹ Når personselskabet er registreringspligtigt, er det kun repræsentanter for deltagerne, som indgår i ledelsen, og der er derfor heller ikke i denne situation mange medlemmer, medmindre der selvfølgelig er mange deltagere. I bilag 8 med oversigten over personselskaber med udvidet gennemgang ses dog, at der maksimalt er seks fuldt ansvarlige deltagere og derfor også kun seks repræsentanter, som udgør ledelsen. Størstedelen har dog kun en (gælder kun for kommanditselskaber) eller to (primært i interessentskaber) fuldt ansvarlige deltagere. Det er altså forholdsvist let at kommunikere med ledelsen på anden vis end ved brug af revisionsprotokollen, fordi der er så få, der skal kommunikeres til. Revisionsprotokollen er dog alligevel med til at sikre forståelse for revisors udførte arbejde, hvilket kan nedbringe forventningskløften. Regnskabsbrugerne er altså nødt til at blive informeret om udvidet gennemgang på anden vis end med en revisionsprotokol.

5.3.2. Forslag til ændringer

Regnskabsaflæggerne er nødt til at vide, hvad udvidet gennemgang er for at vide, hvad revisors arbejde består af og for på den måde ikke at forvente mere af revisor, end de kan tillade sig. De skal samtidig også vide, hvad deres eget ansvar er, og hvad de derfor ikke kan stille revisor til regnskab for. Denne viden kan de opnå ved selv at læse i erklæringsstandarder eller FSR's standard om ydelsen, men dette kræver, at de forstår, hvad der står i standarderne. Sproget skal altså være forståeligt i standarderne, så andre end revisorer forstår det, hvilket er blevet kritiseret af flere.²¹² Det kan eventuelt gøres ved at udstede vejledninger specielt beregnet til regnskabsaflæggerne. Dog skal det være officielle vejledninger på linje med standarderne, så det

²¹¹ Seehausen, Jesper (2013): *Yderligere lempelse af revisionspligten og udvidet gennemgang som alternativ til revision – i selskabsretligt perspektiv*. Nordisk Tidsskrift for Selskabsret, nr. 1/2, s. 132

²¹² Se afsnit 5.4.1.

for eksempel er Erhvervsstyrelsen, som offentliggør dem, og der på denne måde ikke florerer en masse forskellige vejledninger rundt, som måske ikke er korrekte. Det kan der selvfølgelig stadig gøre, men hvis der er nogle, som er officielle, ved regnskabsaflæggerne, at det er disse, der skal følges. For at personerne overhovedet ved, at der er disse vejledninger, skal der gøres opmærksom på dem et sted. Dette kan for eksempel være i aftalebrevet, hvor der i forvejen skal henvises til de standarder, der er fulgt ved den udvidede gennemgang. Årsagen til, at det skal oplyses i aftalebrevet, er, at det er her regnskabsaflæggerne informeres om udvidet gennemgang, og de skulle gerne kende til ydelsen, inden revisor foretager gennemgangen. Hvis ikke der bliver udstedt vejledninger, bør revisor udførligt beskrive omfanget af en udvidet gennemgang i aftalebrevet og samtidig kommunikere det mundtligt, så der er større sandsynlighed for at opnå forståelsen.

5.4. Brugere af et personselskabs regnskab

For overhovedet at kunne tale om en forventningskløft mellem regnskabsbrugere og revisor, kræver det, at der er nogle brugere af regnskabet. Det er disse personer, som bruger regnskabet til at træffe beslutninger ud fra.²¹³ Hvem regnskabsbrugere er hos et personselskab vil i det følgende blive beskrevet.

I ethvert selskab er der nogle personer, som er interesserede i den information, som et regnskab giver. Det kan være aktionærer, kreditorer, medarbejdere og så videre. De interessenter, som sædvanligvis er brugere af regnskabet og dermed har betydning for, om en virksomhed skal vælge udvidet gennemgang, er banker, leverandører, ejere, kunder og medarbejdere.²¹⁴ En virksomhed skal således tænke over, hvilke krav og forventninger disse brugere stiller til virksomhedens regnskab. Om brugernes behov bliver tilfredsstillet har betydning for, om forventningskløften er til stede. Deres behov kan udtrykkes som urimelige forventninger, såfremt de har større behov, end de kan få opfyldt ved den udvidede gennemgang.²¹⁵

I et registreringspligtigt personselskab har kreditorerne som sagt behov for at kende til selskabets økonomiske situation, eftersom selskabets deltagere hæfter ”begrænset”.²¹⁶ Dette er i modsætning til et ikke-registreringspligtigt selskab, hvor deltagerne hæfter ”ubegrænset”, og kreditorerne

²¹³ ÅRL § 12, stk. 2

²¹⁴ <http://www.pwc.dk/da/revision/udvidet-gennemgang-virksomheds-behov.jhtml> (sidst set d. 9. maj 2015) og

ÅRL § 12, stk. 2

²¹⁵ Se afsnit 4.1.

²¹⁶ Se afsnit 2.8.1.

således er sikre på at få sine penge, hvilket de ikke kan være, når deltagerne er begrænset hæftende selskaber. Kreditorerne er derfor i høj grad en regnskabsbruger, som skal tilgodeses ved aflæggelse af årsrapporten. Såfremt der ikke gives informationer nok i årsrapporten til, at kreditorerne kan træffe en beslutning om at lade selskabet skyldte penge, får selskabet svært ved at stifte gæld. Kreditorerne kan både være banker, som skal stille likviditet til rådighed for personselskabet, eller leverandører, som skal give kredit ved salg af varer til personselskabet.

Medarbejderne kan bruge regnskabet til at læse, hvordan det går med økonomien i virksomheden og dermed føle sig sikre på deres jobsituation. Dette gælder også for potentielle medarbejdere, eftersom man må gå ud fra, at ingen mennesker ønsker at arbejde i en virksomhed, som er ved at gå konkurs, da de dermed mister jobbet. Her kan ønsket om at være sikker på at få udbetalt sin løn også spille ind. Medarbejderne har altså brug for informationer om likviditeten i personselskabet for at vide sig sikre på deres jobsituation og mulighed for at få sin løn.

Ejerne, som i et registreringspligtigt personselskab i sidste ende er de aktionærer eller anpartshavere, som er i de kapitalselskaber, der er fuldt ansvarlige deltagere, er også interesserede i at vide, hvordan det går i personselskabet. Det er deres kapitalselskab, som risikerer at hæfte for personselskabets gæld, og dermed er det kapitalejernes aktier eller anpartar, der mister værdi. Kapitalejerne vil derfor også gerne have regnskabsinformationer, som har relevans for dem.

Kunderne kan bruge regnskabet til at opnå kendskab til personselskabets økonomiske situation for dermed at kunne vurdere, om de tør at betale for nogle varer, inden de får dem leveret. Hvis de betaler for varerne, inden de for eksempel bliver fremstillet, og personselskabets pludselig går konkurs og ikke kan betale sine egne kreditorer for råvarerne, risikerer kunderne, at de ikke får hverken deres bestilte varer eller deres penge retur i stedet for. Derfor er kunderne også en vigtig regnskabsbruger. Hvis de ikke føler sig sikre på personselskabets økonomiske situation, vil de måske kunne finde på at skifte til en leverandør, de føler sig mere sikre på.

For registreringspligtige personselskaber vil regnskabsbrugerne altså være kreditorer, medarbejdere, ejere og kunder.

5.4.1. Forventningskløften mellem regnskabsbrugere og revisor

Før ledelsen beslutter, at regnskabet skal have udført gennemgang, bør de tænke over, hvad deres brugere stiller af krav og har af forventninger.²¹⁷ Hvis brugerne ønsker en høj grad af sikkerhed, bør virksomheden måske vælge revision, fordi brugerne nok derfor vil forvente, at erklæringen har en høj sikkerhed. Dermed opstår der en forventningskløft, såfremt virksomheden i stedet vælger udvidet gennemgang. Derimod hvis brugerne sagtens kan nøjes med en lav grad af sikkerhed, kan virksomheden overveje at vælge udvidet gennemgang eller review i stedet for, da de ikke forventer at der bliver udført revision. Det kan være forskelligt fra brugergruppe til brugergruppe, hvad de ønsker. En bank, som skal låne virksomheden en masse penge, vil sandsynligvis stille større krav til sikkerheden, end en lille leverandør vil gøre. Det afhænger altså af virksomhedens egne forhold, hvilken form for regnskabsmæssig gennemgang, som passer til den. Det er ikke kun sikkerheden, brugerne kan stille krav til, og det er heller ikke kun brugerne, som har en indvirkning på valget. Derfor kan det generelt siges, at det skal vurderes, hvor mange krav brugerne har, og hvor kompleks virksomheden er.²¹⁸ Såfremt brugerne har mange krav til regnskabet, og virksomheden er meget kompleks, bør virksomheden vælge revision. I den modsatte situation med få krav og lav kompleksitet er udvidet gennemgang en god mulighed.

Ligesom med regnskabsaflæggerne kan regnskabsbrugere også have været vant til en anden type af regnskabsmæssig gennemgang, for eksempel revision eller slet ingen gennemgang, hvormed samme problemstilling kan være relevant for denne gruppe af personer, som måske ikke kender forskel på revisors forskellige ydelser. Her kan brugerne altså også tænkes at forvente mere af revisor, end de kan tillade sig i forhold til, hvilken type gennemgang, der er tale om. Det er samtidig heller ikke sikkert, at brugerne forstår forskellen mellem de enkelte regnskabsmæssige gennemgange og altså slet ikke kan differentiere dem korrekt fra hinanden. Derfor er det klart, at de vil forvente noget forkert ved en udvidet gennemgang. I forvejen er der en ret stor forventningskløft ved den almindelige revision, hvor brugerne for eksempel tror, at fejl og besvigelser altid bliver opdaget, og at revisor aktivt går ind og direkte leder efter eksempelvis besvigelser.²¹⁹ Hvis de ikke kan differentiere udvidet gennemgang fra revision, må

²¹⁷ <http://www.pwc.dk/da/revision/udvidet-gennemgang-virksomheds-behov.jhtml> (sidst set d. 9. maj 2015)

²¹⁸ <http://www.pwc.dk/da/revision/udvidet-gennemgang-virksomheds-behov.jhtml> (sidst set d. 9. maj 2015)

²¹⁹ Dalsgaard, Allan (november 2008): *Forventningskløften*. RI Information, s. 2

forventningskløften ved udvidet gennemgang forventes at blive endnu større end ved revision, da omfanget af revisors arbejde ved udvidet gennemgang jo er mindre.

5.4.1.1. Sikkerheden

Det kan især være et problem som nævnt tidligere, at der er usikkerhed om, hvilken grad af sikkerhed en erklæring om udvidet gennemgang giver om et regnskab.²²⁰ Dette er ikke fastlagt nogle steder. Det eneste, brugerne kan vide sig sikre på, er, at sikkerheden med sine gennemgangshandlinger er begrænset, men med de supplerende handlinger bliver sikkerheden større. Dog er det ikke en revision, hvilket der gøres opmærksom på i erklæringen. Sikkerheden ligger altså mellem review og revision, eftersom det er en blanding af disse to metoder.²²¹ Men der er ingen, som ved, hvor tæt udvidet gennemgang er på begrænset grad af sikkerhed, som review giver,²²² eller høj grad af sikkerhed, som revision giver.²²³ At de supplerende handlinger kun skal og kan udføres i virksomheder, hvor de er relevante, betyder, at der i nogle virksomheder vil blive udført flere supplerende handlinger end i andre. Dette kan dermed påvirke graden af sikkerhed fra virksomhed til virksomhed, da der i nogle virksomheder opnås en højere værdi af de supplerende handlinger på grund af større relevans end i andre virksomheder på grund af mindre relevans. Det kan også være forskelligt, hvordan brugerne opfatter værdien af de supplerende handlinger. Nogen vil måske tillægge dem en lav værdi og vil synes, at den udvidede gennemgang har samme lave sikkerhed som et review, og derfor forventer de ikke meget af revisors ydelse. Andre vil måske tillægge dem en høj værdi og vil synes, at ydelsen giver en lige så høj grad af sikkerhed som revision eller tæt herpå, og derfor har de store forventninger. Dette medfører derfor en forventningskløft, da udvidet gennemgang ikke giver høj grad af sikkerhed. Ingen ved, hvor høj sikkerheden er, så det er klart, at brugerne heller ikke ved det. Da Erhvervsstyrelsen i sin tid udsendte ændringen af erklæringsbekendtgørelsen i høring, gav blandt andre Dansk Industri et høringssvar.²²⁴ Heri foreslog de indførelsen af ”moderat grad af sikkerhed”, som de ville have gældende for udvidet gennemgang netop på grund af forvirringen hos brugerne. Ligeså foreslog de, at der i erklæringen skulle skrives, hvilke supplerende handlinger der er foretaget for at

²²⁰ Kockvedgaard, Christian (2013): *Udvidet gennemgang – giver det mening?* Revision og Regnskabsvæsen, nr. 6, s. 58-59

²²¹ Erklæringsstandardens afsnit 3

²²² ISRE 2400 afsnit 14

²²³ ISA 700 afsnit 11

²²⁴ Dansk Industri (14. marts 2013): *Høring vedrørende udkast til ny erklæringsbekendtgørelse samt Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard*. Høringssvar til Erhvervsstyrelsens høringsbrev af d. 14. februar 2013.

redegøre for brugerne, hvordan den moderate grad af sikkerhed er opnået. Disse ønsker er dog ikke blevet indfriet med den endelige udgave af erklæringsstandarderne, selvom de efter min mening kunne have hjulpet på problemet med forventningskløften.

Som nævnt skal revisor udføre andre handlinger, for eksempel detailtest, hvis det vurderes, at der ikke er opnået tilstrækkeligt bevis for særligt risikofyldte regnskabsposter med de handlinger, som kræves udført ved udvidet gennemgang i henhold til standarderne.²²⁵ Det er dog ikke lovreguleret, hvad der er tilstrækkeligt bevis, og dette kan der selvfølgelig være delte meninger om. Nogle revisorer vil måske mene, at lidt er tilstrækkeligt, fordi de mener, at udvidet gennemgang kun skal give eksempelvis 60 procents sikkerhed, men andre revisorer måske vil mene, at der skal meget til for, at beviset er tilstrækkeligt, fordi de mener, at udvidet gennemgang eksempelvis skal give 80 procents sikkerhed. Her er altså tale om utilstrækkelig lovgivning, da det ikke er lovreguleret, hvor stor grad af sikkerhed, udvidet gennemgang skal give for, at et regnskab er retvisende. Samtidig er det heller ikke lovreguleret præcis, hvornår der er opnået tilstrækkeligt bevis, og hvornår revisor skal udføre andre handlinger end de påkrævede. Disse manglende præciseringer i standarderne og i lovgivningen må dog have været tålt fra lovgivers side, og der er således nogle uskrevede regler. Præstationskløften er derfor til stede, hvis revisor ikke indhenter nok bevis i forhold til, hvad der er ”krævet” af ydelsen. Revisor risikerer derfor at præstere for dårligt i forhold til de tåltede regler, og på den måde opfylder han ikke den sikkerhed, som loven skulle have bestemt, at udvidet gennemgang giver. Denne præstationskløft vil kun kunne nedbringes, hvis der på den ene eller den anden måde indføres en standard for sikkerhedsgraden, og hvornår sikkerhedsgraden er opnået.

Da udvidet gennemgang giver mindre sikkerhed end revision, er det ikke sikkert, at alle fejl bliver opdaget af revisor. Det er det i forvejen ikke ved revision, men ved udvidet gennemgang er der endnu mindre sandsynlighed for det, eftersom der ikke udføres detailtest som for eksempel stikprøver på regnskabsposter. Nogle brugere kan dog tænkes at tro, at blot fordi en revisor har gennemgået regnskabet, så er regnskabet 100 procent sikkert retvisende.²²⁶ Dette er dog som beskrevet ovenfor ikke tilfældet, men eftersom brugerne tror det, er der en forventningskløft her. Denne problemstilling er meget enslydende med problemstillingen om, hvilken grad af sikkerhed,

²²⁵ Erklæringsstandardens afsnit A69

²²⁶ Kiertzner, Lars (2015): *Analyse af revisorerklæringer*. Revision og Regnskabsvæsen, nr. 1, s. 18

udvidet gennemgang giver, og det vil derfor også være en mulig løsning til denne at beskrive mere detaljeret i erklæringen, hvilket arbejde revisor har udført.

Den lavere grad af sikkerhed, som udvidet gennemgang giver, kan indebære, at flere regnskaber vil indeholde væsentlig fejlinformation, uden at revisor opdager det og uden, at det dermed står i erklæringen, så brugerne får det at vide.²²⁷ Hvis det så pludselig kommer til brugernes kundskab, at revisor ikke har opdaget en fejl, vil de måske kunne finde på at omtale revisor negativt, og der vil derfor måske blive flere sager mod revisor. Dette hænger sammen med, at brugerne igen ikke forstår, hvilket ansvar revisor har ved udvidet gennemgang. Revisor har ikke ansvaret for at finde alle fejl. Revisor skal blot udføre sine handlinger, og måske finder han i den forbindelse fejl, som selvfølgelig skal oplyses i erklæringen. Det må derfor være brugerne, som bærer risikoen for, at revisor ikke opdager alle fejl, fordi revisor må antages at opfylde sine forpligtelser, og fordi det er brugerne selv, som er nødt til at stille krav om revision, såfremt de ønsker en højere sikkerhed.²²⁸ Her kommer forventningskløften til udtryk ved, at de enkelte personer/persongrupper mener noget forskelligt om, hvem der skal bære ansvaret for, at revisor ikke finder alle fejl. Brugere vil forvente, at det er revisors ansvar, fordi han gennemgår regnskabet. Ledelsen vil forvente, at det er revisors ansvar, fordi revisor sikkert også har assisteret med regnskabets udarbejdelse, og der derfor burde være styr på dette. Revisor vil mene, at det er ledelsen, fordi det trods alt er dem, der er ansvarlige for, at regnskabet er udarbejdet korrekt, eller at det er brugerne, fordi de blot kunne stille krav til ledelsen om, at regnskabet skulle gennemgås på en måde, som giver højere sikkerhed.

Fejl skal kun oplyses i erklæringen, såfremt de er væsentlige.²²⁹ Her er igen et generelt problem, som også findes ved revision, nemlig hvad der er væsentligt for brugerne.²³⁰ Dette kan revisor ikke vide med sikkerhed, men kan blot foretage en vurdering. Dog beregnes væsentligheden i praksis som en vis procentdel af for eksempel virksomhedens omsætning eller resultat.²³¹ Hvis en virksomhed således er meget succesfuld, kan dette give et meget stort væsentlighedsniveau, hvilket

²²⁷ Engelund, Lars & Beck, Jon (2013): *Udvidet gennemgang – praktiske problemstillinger*. Revision og Regnskabsvæsen, nr. 6, s. 48

²²⁸ Friis, Ole (2013): *Nye regler om revision*. Neville, Mette & Sørensen, Karsten Engsig: Selskaber – aktuelle emner, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, s. 318-319

²²⁹ Erklæringsstandardens afsnit 20

²³⁰ Dalgaard, Allan (november 2008): *Forventningskløften*. RI Information, s. 2

²³¹ Erklæringsstandardens afsnit A56,

ISA 320 afsnit A3 og

Engelund, Lars & Beck, Jon (2013): *Udvidet gennemgang – praktiske problemstillinger*. Revision og Regnskabsvæsen, nr. 6, s. 40

indebærer, at fejl herunder ikke skal oplyses. Fejl under væsentlighedsniveauet kan dog sagtens tænkes at have en betydning for brugerne. Her opstår spørgsmålet altså, om erklæringen er relevant for brugerne, og om den oplyser om de forhold, som de forventer at få oplysninger om. Hvis væsentlighedsniveauet er højere end de fejl, som har relevans for brugerne, får de altså ikke de oplysninger, de har behov for og forventer at få, hvilket skaber en forventningskløft.

5.4.1.2. Forståelse

Erklæringsstandarden bygger som sagt på et udkast fra FSR, som bygger på den internationale reviewstandard, ISRE 2400, og har egentlig blot fået tilføjet de fire supplerende handlinger.²³² Hvis man ser bort fra de supplerende handlinger er arbejdet altså det samme som ved review, og revisor kunne lige så godt følge reviewstandarden. Erklæringsstandarden er altså ikke tilpasset de små danske virksomheder, selvom det ellers var meningen, at der skulle indføres en ydelse til disse virksomheder. Dette er et punkt, som er blevet kritiseret i flere tilfælde.²³³ Dog kan det også ses som en styrke, fordi internationale virksomheders regnskabsbrugere således bedre forstår udvidet gennemgang, som de ikke selv har i deres land.²³⁴ Det er dog spørgsmålet om, de små danske virksomheder overhovedet opererer internationalt, hvilket det ikke kan tænkes, at mange af dem gør. Jeg vil derfor ikke mene, at det er nogen fordel, at erklæringsstandarden er opbygget efter den internationale reviewstandard. Tværtimod er det en ulempe for de mange danske regnskabsbrugere, at den ikke er tilpasset til de virksomheder, hvis regnskaber de er brugere af.

Der kan i det helt taget være et forståelsesproblem ved erklæringsstandarden og den dertilhørende erklæring, blandt andet på grund af sproget.²³⁵ Som det påpeges i Nielsen & Partneres høringssvar, er det en meget teknisk standard, som ikke konkret angiver, hvilke handlinger revisor udfører.²³⁶ De mener, at der mangler konkrete eksempler på, hvordan revisor skal udføre handlingerne, og at dette burde oplistes i erklæringsstandarden i stedet for at pakke handlingerne ind. Den tekniske standard forstår regnskabsbrugere ikke, og der er således glemt fra Erhvervsstyrelsens side at

²³² Kiertzner, Lars (2013): *Når regnskaber ikke revideres*. Karnov, s. 96 og 110

²³³ Kockvedgaard, Kristian (24. maj 2013): *Forvirring om revision*. Børsen, s. 2 og

Dansk Industri (14. marts 2013): *Høring vedrørende udkast til ny erklæringsbekendtgørelse samt Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard*. Høringssvar til Erhvervsstyrelsens høringsbrev af d. 14. februar 2013.

²³⁴ Gydemand, Mette (september 2013): *Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard om udvidet gennemgang*.

Foreningen Danske revisorer, nr. 3, s. 19

²³⁵ Kockvedgaard, Kristian (24. maj 2013): *Forvirring om revision*. Børsen, s. 2 og

Nielsen & Partnere (14. marts 2013): *Bemærkninger til høringssudkast / erklæringsstandarden*. Høringssvar til Erhvervsstyrelsens høringsbrev af d. 14. februar 2013.

²³⁶ Kiertzner, Lars (2013): *Når regnskaber ikke revideres*. Karnov, s. 106

undersøge brugernes ønsker og behov, inden erklæringsstandarden blev udarbejdet. I stedet er revisorer inddraget til at udforme standarden, hvilket medfører, at det kun er disse, der forstår den ordentligt. Det angives heller ikke i erklæringen, hvis det ikke er alle supplerende handlinger, som er blevet udført, eller hvis revisor har udført yderligere handlinger ved særligt risikofyldte poster.²³⁷ Erklæringen oplyser altså ikke brugerne om, hvilke specifikke handlinger der er blevet udført. Erklæringen bør tilpasses den enkelte udvidede gennemgang og afspejle de handlinger, som revisor har udført i den pågældende virksomhed, så brugerne ved, hvad der danner baggrund for konklusionen.

Fordi erklæringsstandarden netop bygger på ISRE 2400, påvirker dette også erklæringen om udvidet gennemgang, som indeholder sprog fra reviewerklæringen, hvilket i hvert fald ses i afsnittet om revisors ansvar ved den måde, som arbejdet beskrives på.²³⁸ Den er dog opbygget ligesom og ligner revisionserklæringen, hvilket især ses ved rækkefølgen af afsnittene, sætningen om, at ”den udvidede gennemgang ikke har givet anledning til forbehold” samt den positive konklusion.²³⁹ Samtidig er udvidet gennemgang en revisionsmåde ifølge erklæringsbekendtgørelsen, hvor det som tidligere nævnt angives, at ”virksomheder i regnskabsklasse B kan vælge at få udført revisionen efter Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard.”²⁴⁰ Derudover kan erklæringen risikere at indeholde flere erklæringer end selve erklæringen om udvidet gennemgang, da der er gjort klar til et afsnit om andre erklæringer, der skal gives efter aftale med revisor.²⁴¹ Dette forstår brugerne ikke, og det vil højst sandsynligt gøre dem mere forvirrede, at der er to erklæringer i en.²⁴² Alt dette kan altså gøre brugerne forvirrede, fordi udvidet gennemgang er en stor blanding af review og revision, og det er ikke til at tyde, om det minder mere om den ene eller den anden ydelse. Brugerne forstår således ikke, hvad ydelsen egentlig er.

²³⁷ Bisgaard, Anders (2013): *Udvidet gennemgang – formål, anvendelsesområde og erklæring*. Revision og Regnskabsvæsen, nr. 6, s. 29-30. Se også bilag 1 og 2.

²³⁸ Bilag 1 og 2 med erklæring om udvidet gennemgang og bilag 4 med erklæring om review

²³⁹ Bilag 1 og 2 med erklæring om udvidet gennemgang og bilag 5 med erklæring om revision

²⁴⁰ ÅRL § 135, stk. 1, 2. pkt.

²⁴¹ Se bilag 2

²⁴² Bisgaard, Anders & Seehausen, Jesper (2013): *Erklæringer om udvidet gennemgang – med og uden forbehold og supplerende oplysninger*. Revision og Regnskabsvæsen, nr. 7, s. 14

5.4.2. Forslag til ændringer

Ligesom med regnskabsaflæggerne er det første, som kan sikre, at brugerne forstår revisors arbejde, at de selv læser de standarder, der er udstedt til formålet. Det er klart, at hvis de ikke læser om, hvad revisors ydelse går ud på, så ved de det heller ikke, og dermed kan de have forventninger, som de slet ikke burde have. Dette kræver dog også, at de forstår sproget i standarderne og forstår, hvad der menes med dem. Dette kan som nævnt ovenfor være et problem, idet erklæringsstandarder er kritiseret for at pakke revisors handlinger ind i en teknisk standard, som ingen regnskabslæsere forstår.²⁴³ Såfremt brugerne skal kunne tilpasse sine forventninger til den virkelige ydelse, skal standarden altså gøres mere brugervenlig, da det ellers ikke nytter meget at læse den. Hvis dette ikke bliver gjort, kan det også her være en idé at udarbejde nogle vejledninger specielt henvendt til brugerne, som er skrevet, så de kan forstå handlingerne og ydelsen. For at gøre brugerne opmærksomme på at læse disse vejledninger, kan der henvises til dem i erklæringen om udvidet gennemgang. Som jeg har skrevet ovenfor i mit forslag til ændringer, som kan nedbringe forventningskløften mellem regnskabsaflæggerne og revisor, skal der i dette tilfælde henvises til vejledningerne i aftalebrevet. Brugerne ser ikke aftalebrevet, hvormed de er nødt til at få henvisningen andetsteds, hvilket passende kan være i erklæringen, som jo er det middel, der kommunikerer til brugerne med.

Hvis man får informeret regnskabsaflæggerne om, hvad en udvidet gennemgang egentlig går ud på, og kløften mellem disse og revisor er forsvundet på grund af dette, vil det kunne være regnskabsaflæggerne selv, som i årsrapporten henviser til, at de har valgt udvidet gennemgang af regnskabet. Det kan eksempelvis ske i deres ledelsespåtegning, hvor de så kan gøre brugerne opmærksomme på, hvad udvidet gennemgang indebærer, og at de kan læse mere om ydelsen i de pågældende vejledninger. Når det er regnskabsaflæggerne selv, som beskriver arbejdet, vil sproget måske også passe bedre til regnskabsbrugerne i forhold til, hvis de skal læse revisors sprog. Med regnskabsaflæggerens sprog og de brugervenlige vejledninger vil brugerne bedre kunne forstå, hvordan regnskabet konkret er blevet gennemgået.

Et tredje tiltag, som vil kunne indføres, er afholdelse af kurser, som både kan være henvendt til aflæggerne og brugerne, da disse må antages at være på samme niveau rent forståelsesmæssigt. Til

²⁴³ Nielsen & Partnere (14. marts 2013): *Bemærkninger til høringsudkast / erklæringsstandarder*. Høringssvar til Erhvervsstyrelsens høringsbrev af d. 14. februar 2013.

disse kurser vil revisorer kunne fortælle om udvidet gennemgang, og kursisterne vil kunne stille spørgsmål og få besvaret disse mundtligt, hvilket vil gøre det lettere at forstå revisor, fordi han kan forklare arbejdet på et lavere niveau end det høje niveau, som revisors uforståelige skriftlige sprog er på. På kurserne vil det være en fordel, hvis kursisterne selv får lov til at arbejde med cases, hvor de prøver at udføre de forskellige typer af regnskabsmæssige gennemgange og på den måde selv oplever, hvilken forskel der er, og hvad de kan forvente af hver type, så forventningskløften dermed kan mindskes.

Eftersom brugerne kan tro, at det er revisor, der har ansvaret for, at regnskabet er rigtigt, fordi de netop tror, at revisors erklæring gør regnskabet 100 procent sikkert, bør erklæringen ændres. Det bør gøres klart heri, at det er ledelsen, der har ansvaret for regnskabets rigtighed. Samtidig bør det oplyses, hvilke konkrete handlinger revisor har udført for at opnå en bestemt grad af sikkerhed, og at hans erklæring altså ikke betyder, at regnskabet nødvendigvis er rigtigt.

5.5. Delkonklusion - Hvordan kommer forventningskløften til udtryk ved udvidet gennemgang af personselskaber, og hvordan kan forventningskløften mindskes?

På baggrund af ovenstående kan det konkluderes, at forventningskløften kommer til udtryk både mellem regnskabsaflæggere og revisor og mellem regnskabsbrugere og revisor. Den viser sig ved, at der forventes mere af revisor, end der med rette kan forventes i henhold til det arbejde, revisor er forpligtet til at udføre. Det skyldes, at ydelsen ikke er forståelig for andre end revisor. Fra aflæggerens synspunkt handler forventningskløften om, at de forventer, at ydelsen er billigere end revision, og de ved ikke helt, hvilket arbejde der egentlig bliver udført. Fra brugernes synsvinkel handler forventningskløften også om, at de ikke ved, hvilket arbejde revisor udfører. Den handler dog også om, at de ikke ved, hvor stor en grad af sikkerhed ydelsen giver.

Når regnskabsbrugere og –aflæggerne først har sat sig ind i standarderne og forstår disse samt forstår, at de ikke kan forvente mere af revisors ydelse, end det standarderne foreskriver, vil forventningskløften forhåbentlig mindskes. Forståelsen kan dog først opnås, hvis noget laves om.

Såfremt standarderne og erklæringen bibeholdes, som den er, vil det muligvis kunne hjælpe at udstede vejledninger med sprog, som forstås af personer, der ikke er uddannede revisorer. Samtidig vil det være bedst at anvende FSR's erklæring, da denne inddrager ledelsens ansvar og

henviser til både Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard og FSR's standard om udvidet gennemgang. Dermed giver denne den bedste beskrivelse af ydelsen.

Hvis standarderne derimod skal ændres, bør sproget og beskrivelsen af udvidet gennemgang gøres mere brugervenlig, og der bør redegøres nærmere for, hvor høj en grad af sikkerhed, som ydelsen giver.

6. Diskussion af øvrige problemstillinger

Selvom der er en forventningskløft ved udvidet gennemgang af personselskaber, hvorfor vælger disse selskaber så alligevel udvidet gennemgang? Hvad skal der gøres for at virksomhederne ikke behøver at have forventningskløften i tankerne ved sit valg? Hvad koster det egentlig for en virksomhed, at den vælger udvidet gennemgang? Disse er spørgsmål, som opstår på baggrund af foranstående analyse, og jeg vil i det følgende diskutere disse.

6.1. Hvorfor vælger virksomhederne alligevel udvidet gennemgang?

Det kan siges, at der nok uanset hvilken regnskabsmæssig gennemgangsmetode, som en virksomhed vælger, vil være en forventningskløft mellem henholdsvis revisor og regnskabsaflæggere samt revisor og regnskabsbrugere, eftersom de pågældende aldrig forventer helt det samme af ydelserne.²⁴⁴ Om en virksomhed vælger den ene ydelse frem for den anden vil måske derfor ikke have den store betydning.

Måske er det, fordi de er blevet stillet store besparelser i udsigt, at personselskaberne alligevel vælger udvidet gennemgang.²⁴⁵ Dette kan selvfølgelig være en væsentlig parameter, især hvis virksomheden er så lille, at den ikke har så mange midler og derfor skal spare. En sådan virksomhed bliver nok heller ikke mødt af store krav fra regnskabsbrugerne. For eksempel kan det være, fordi virksomheden ingen store lån har, og derfor ikke bliver mødt med krav om revision fra banken, da denne sagtens kan acceptere de handlinger, som foretages ved udvidet gennemgang og den sikkerhed, som ydelsen giver.

På grund af besparelserne ved selve ydelsen, vil en virksomhed kunne bruge de overskydende penge til rådgivning og hjælp til udarbejdelse af regnskabet.²⁴⁶ Dermed vil virksomheden altså opnå, at regnskabet er korrekt opstillet samtidig med, at det bliver gennemgået med en nogenlunde grad af sikkerhed. Den samlede pris, som virksomheden skal betale for både den udvidede gennemgang og hjælpen, vil måske blive den samme som en revision ville have kostet, men virksomheden får måske mere ud af det, hvis den også får noget rådgivning.

Hvis det går dårligt i virksomheden, og ledelsen ikke vurderer, at der er råd til revision af regnskabet, vil udvidet gennemgang måske være et udmærket billigere alternativ. Dette kræver vel

²⁴⁴ Se kapitel 5

²⁴⁵ Se afsnit 5.3.1.

²⁴⁶ Bangslund, Louise (december 2013): *Vox pop: Er udvidet gennemgang så småt på vej?* SIGNATUR, nr. 4, s. 21

at mærke, at virksomheden er af en sådan karakter, at der ikke stilles krav om revision. Hvis det går dårligt i virksomheden, kan det jo netop betyde, at for eksempel banken vil stille krav om revision for at opnå en højere sikkerhed.

Hvis virksomheden har styr på det hele, altså hvordan et regnskab skal opstilles, og hvordan man styrer en virksomhed og dens økonomi, er der måske slet ikke behov for en høj sikkerhed. Dette kan eksempelvis vise sig ved en gennemgang af tidligere regnskaber. Hvis der således aldrig har været problemer i virksomheden, er der måske slet ikke behov for de ekstra handlinger, der er ved en revision, og en udvidet gennemgang kan derfor være nok.²⁴⁷

Som det ses af ovenstående, vil jeg altså mene, at det afhænger af forholdene i virksomheden, hvorfor den alligevel vælger udvidet gennemgang, når der er en forventningskløft. Jeg mener, at økonomien spiller en stor rolle frem for, hvilke forventninger de enkelte parter har. Nogle vil altså få mere ud af erklæringen end andre.

6.2. Hvad skal der gøres?

Det er af analysen fremkommet, at der tilsyneladende er en endnu større forventningskløft ved udvidet gennemgang end ved andre former for regnskabsmæssige gennemgange, fordi denne ydelse er helt ny, og fordi det er en blanding af to andre ydelser, og der ingen fastlagt grad af sikkerhed er. Der skal altså gøres noget for at fjerne denne kløft, hvilket jeg allerede har omtalt i afsnit 5.3.2 og 5.4.2. Her vil jeg dog komme med nogle tilføjelser og sammenholde dette med tidligere forslag.

Det kan diskuteres, om muligheden for at vælge udvidet gennemgang overhovedet skal være der, eller om ydelsen helt skal fjernes igen. På grund af den større forvirring, som opstår mellem parterne, taler dette for, at man ikke bør have alternativet. Dog er ydelsen som ovenfor sagt et udmærket alternativ til nogle typer af virksomheder, hvilket taler for, at alternativet bør beholdes. Der bør muligvis stilles flere krav til, hvornår en udvidet gennemgang kan udføres på et regnskab, end de krav der findes nu, hvilket blot handler om regnskabsklasse.²⁴⁸ Yderligere krav kan for eksempel være, at der ikke har været forbehold i tidligere regnskaber eller andre anmærkninger i virksomheden inden for en bestemt årrække. Samtidig kan der så indføres krav om, at

²⁴⁷ Kiertzner, Lars (2013): *Når regnskaber ikke revideres*. Karnov, s. 121

²⁴⁸ Se herom kapitel 3

virksomheden skal have udført revision med et bestemt tidsinterval for at opretholde sikkerheden for, at der stadig er styr på regnskabsføringen i virksomheden.

Ved at beholde muligheden for udvidet gennemgang er lovgiver nødt til at gøre en indsats for at mindske forventningskløften. Dette kan som tidligere nævnt gøres ved at ændre standarderne, så de bliver mere forståelige for personer, der ikke er revisorer. Ellers kan der udstedes nogle vejledninger, hvilket jeg også tidligere har skrevet, som er specielt beregnet til disse personer. Der skal samtidig gøres en indsats for at udbrede kendskabet og dermed forståelsen af ydelsen, hvilket mit bud på afholdelse af kurser for eksempel vil kunne hjælpe med. Hvis ikke der gøres noget for at mindske forventningskløften, vil det efter min mening ikke være relevant at have udvidet gennemgang som metode til at gennemgå et regnskab.

6.3. Hvad koster udvidet gennemgang?

Når en virksomhed vælger udvidet gennemgang, og der samtidig er en forventningskløft, vil det sandsynligvis koste virksomheden noget. Her tænker jeg ikke på selve det beløb, som virksomheden betaler revisoren for at få udført udvidet gennemgang, men jeg tænker på de afledte effekter, en udvidet gennemgang kan have for en virksomhed, når brugerne ikke føler sig sikre på regnskabet. Dette kan for eksempel være i form af mistet kredit, fordi banker ikke vil stille kapital til rådighed for virksomheden. Det kan også være mistede kunder, fordi kunderne ikke tør at købe sine varer hos virksomheden af frygt for ikke at få leveret det bestilte i tilfælde af virksomhedens konkurs. Dermed vil virksomheden miste omsætning og dermed opnå et mindre resultat. Virksomheden kan også miste sine egne leverandører, fordi de ikke tør at give virksomheden kredit, og derfor er virksomheden nødsaget til at finde andre og måske dyrere leverandører, hvilket giver flere omkostninger og igen et mindre resultat. Når resultatet bliver mindre, får det det til at se endnu værre ud for virksomheden, og så vil endnu flere kunder og leverandører måske fravælge virksomheden.

Mulige konkrete omkostninger, en virksomhed risikerer at få,²⁴⁹ kan være en højere rente i banken, fordi banken får mindre sikkerhed for korrektheden af regnskabet. Det kan også være, at virksomheden pludselig er nødt til at få udført en revision af regnskabet også, såfremt det ikke er aftalt med banken, at en udvidet gennemgang er nok. Dermed skal virksomheden betale ekstra til

²⁴⁹ Kiertzner, Lars (2013): *Når regnskaber ikke revideres*. Karnov, s. 114-115

revisoren, som således er nødt til at bruge en del mere tid.²⁵⁰ En virksomhed, som har mange bankforbindelser og tinglyste aktiver, kræver flere af de supplerende handlinger i form af indhentelse af engagementsbekræftelser og udskrifter fra tingbog osv., hvilket risikerer at gøre ydelsen dyrere end revision. Endelig risikerer virksomheden at opnå en lavere pris ved et eventuelt salg af virksomheden, fordi der er større usikkerhed om, hvad aktiverne i virksomheden er værd. Alt i alt kan en udvidet gennemgang altså få dyre konsekvenser for en virksomheden. Igen vil jeg gerne understrege, at det afhænger af den enkelte virksomhed, om udvidet gennemgang er en god idé eller ej.

²⁵⁰ Korning, Mads Dich & Bodin, Thomas (2014): *Udvidet gennemgang – hvad er virksomhedernes og bankernes holdning?* Revision og Regnskabsvæsen, nr. 6, s. 32 og Haar, Stephen (16. september 2013): *Light-revision ikke for alle*. Børsen, s. 14

7. Konklusion

Problemformuleringen til denne afhandling lød: ”Med udgangspunkt i, at der ved personselskabers brug af udvidet gennemgang består en forventningskløft mellem regnskabsbruger, regnskabsaflægger og revisor, hvordan kan denne da mindskes?”

Til besvarelse af denne er fem underspørgsmål beskrevet og analyseret gennem afhandlingen og følgende kan konkluderes.

De regler, som gælder for personselskaber er beskrevet. I afhandlingen er personselskaber afgrænset til at omhandle interessentskaber og kommanditselskaber. Et interessentskab kan ud fra forskellige retskilder konkluderes at være et samvirke baseret på en aftale om drift af en fælles erhvervsvirksomhed, hvor deltagerne hæfter personligt og solidarisk. Et kommanditselskab er ud fra lovgivningen et selskab, hvor minimum en deltager er komplementar, og minimum en deltager er kommanditist, jf. LEV § 2, stk. 2. Komplementaren hæfter personligt og solidarisk, hvis der er flere, mens kommanditistens hæftelse er begrænset til et indskud. Bortset fra de forskellige slags deltagere, gælder generelt de samme regler for de to typer af selskaber, i hvert fald hvad angår de fuldt ansvarlige deltagere, hvilket vil sige interessenter og komplementarer.

Et personselskab skal som udgangspunkt ikke aflægge årsrapport. Hvis alle de fuldt ansvarlige deltagere er kapital-selskaber eller andre former for begrænset hæftende selskaber, skal personselskabet dog registreres hos Erhvervsstyrelsen, jf. LEV § 2, stk. 3, 2. pkt., nr. 1-2, hvilket indebærer, at virksomheden skal aflægge årsrapport, jf. ÅRL § 3, stk. 1, nr. 2. Virksomheden hører til i regnskabsklasse B, når den overskrider en balancesum på 36 mio. kr., en nettoomsætning på 72 mio. kr. og et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret på 50, jf. ÅRL § 7, stk. 2, nr. 1. Når personselskabet er registreringspligtigt og i regnskabsklasse B, har den mulighed for at vælge udvidet gennemgang som revisors måde at gennemgå regnskabet på, jf. ÅRL § 135.

Udvidet gennemgang er blevet beskrevet for at belyse, hvad ydelsen går ud på. Hertil er anvendt både Erhvervsstyrelsens erklæringsbekendtgørelse med dertilhørende erklæringsstandard samt FSR's standard om udvidet gennemgang. Disse standarder er udarbejdet af revisorer. Udvidet gennemgang indebærer, at revisor udfører gennemgangshandlinger i form af forespørgsler og analyser, hvilket er de samme handlinger, som udføres ved et review. Derudover skal revisor

udfører fire supplerende handlinger for at opnå yderligere sikkerhed end den begrænsede sikkerhed, som gennemgangshandlingerne giver. De supplerende handlinger er, at revisor indhenter udskrifter fra tingbog, personbog og så videre, indhenter engagementsbekræftelser fra virksomhedens pengeinstitutter, udsender advokatbreve samt kontrollerer, at virksomheden har indberettet A-skatter, moms og så videre korrekt. Disse handlinger skal kun udføres, såfremt de er relevante for virksomheden, og det er således forskelligt fra virksomhed til virksomhed, om handlingerne skal udføres.

Forventningskløften mellem regnskabsaflæggere og revisor kommer til udtryk ved udvidet gennemgang af personelskaber, da virksomhederne er blevet stillet store besparelser i udsigt ved at vælge den nye ydelse frem for revision. Disse besparelser afhænger dog af selve virksomheden, eftersom det som sagt er forskelligt, i hvor stort et omfang de supplerende handlinger skal udføres. Samtidig forstår regnskabsaflæggerne ikke forskellen på ydelserne, hvis ikke de bliver informeret nok og forventer derfor mere eller mindre af revisors arbejde, end de bør forvente på baggrund af de standarder, som revisor skal følge. Sproget i standarderne er tilpasset revisorer, og for andre personer kan det derfor være uforståeligt. Dermed forstår regnskabsbrugere heller ikke ydelsen, og der er derfor også en forventningskløft mellem brugere og revisor. Her kommer forventningskløften også til udtryk ved, at det ikke er fastlagt, hvor høj sikkerhed regnskabet giver, og brugere forventer derfor noget forkert.

Fordi der er denne forventningskløft, skal der foretages nogle handlinger, som kan mindske kløften. Det arbejde, som ydelsen indebærer, er nu engang, som det er, og det vil derfor fortsætte med at være forskelligt, hvor store besparelser virksomhederne vil opnå. At stille store besparelser i udsigt bør stoppes. I stedet skal der oplyses mere om, hvornår en virksomhed vil kunne opnå besparelser, og hvornår den ikke vil kunne, så regnskabsaflæggerne ikke forventer en billig ydelse, hvor den faktisk ikke er billig. Det kræver information til både regnskabsaflæggere og regnskabsbrugere at mindske forventningskløften, fordi parterne skal oplyses mere og bedre om, hvad udvidet gennemgang går ud på for at forstå ydelsen. Sproget kan eksempelvis skrives om i standarderne, eller der kan udarbejdes vejledninger beregnet til personer, som ikke er revisorer. Ligeså kan der afholdes kurser, hvor kursisterne kan lære om ydelsen. Med hensyn til sikkerhedsgraden, bør det gøres mere konkret, hvor høj sikkerhed en udvidet gennemgang giver. Dette kommer igen an på typen af virksomhed, men der bør indføres retningslinjer for, hvornår

bestemte grader af sikkerhed opnås, og dette bør oplyses i erklæringen til brugerne, så de er mindre i tvivl. Det kan altså konkluderes, at der skal indføres metoder til at gøre regnskabsafleggere og – brugere i stand til at forstå ydelsen, da forventningskløften ellers ikke vil mindskes.

Litteraturliste

Lovgivning/standarder

Anmeldelsesbekendtgørelsen: BEK nr. 243 af 10/03/2015, Bekendtgørelse om anmeldelse, registrering, gebyr samt offentliggørelse m.v. i Erhvervsstyrelsen

Erklæringsbekendtgørelsen inkl. erklæringsstandarden: BEK nr. 385 af 17/04/2013, Bekendtgørelse om godkendte revisorerers erklæringer

Fondsbeskatningsloven: LBK nr. 934 af 14/08/2014, Bekendtgørelse af lov om beskatning af fonde og visse foreninger

FSR's standard om udvidet gennemgang: Hentet fra

http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Revision%20og%20andre%20erklæringsopgaver/Love%20og%20bekendtgørelser/Erklbek_april%202013

Lovforslag L 26, Lov om ændring af ÅRL og RL

Lov om visse erhvervsdrivende virksomheder: LBK nr. 1295 af 15/11/2013, Bekendtgørelse af lov om visse erhvervsdrivende virksomheder

Revisorloven: LOV nr. 468 af 17/06/2008, Lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder

Selskabsloven: LBK nr. 610 af 28/04/2015, Bekendtgørelse af lov om aktie- og anpartsselskaber

Selskabsskatteoven: LBK nr. 680 af 20/05/2015, Bekendtgørelse af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber mv.

Årsregnskabsloven: LBK nr. 1253 af 01/11/2013, Bekendtgørelse af årsregnskabsloven

ISRE 2400 (ajourført): Opgaver om review af historiske regnskaber

ISA 200 (ajourført): Den uafhængige revisors overordnede mål og revisionens gennemførelse i overensstemmelse med Internationale Standarder om Revision

ISA 700 (clarificeret): Udformning af en konklusion og afgivelse af erklæring om et regnskab

Norsk lov: Lov om ansvarlige selskaber og kommanditselskaber (Selskabsloven)

Svensk lov: Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag

Tysk lov: Handelsgesetzbuch

Domme

UfR 1998.183ØLK

UfR 2009.256ØLK

Bøger

Bøg, Kjeld Chr. & Kiertzner, Lars (2007). *Professionsetik for revisorer*. Foreningen for Statsautoriserede revisorer, s. 14-16. ISBN 978-87-619-1842-0

Friis, Ole (2013): *Nye regler om revision*. Neville, Mette & Sørensen, Karsten Engsig: Selskaber – aktuelle emner, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, s. 303-328. ISBN 978-87-574-3104-9

Hansen, Søren Friis & Krenchel, Jens Valdemar (2011): *Dansk selskabsret 3 – Interessentskaber*. Karnov, 2. udgave. ISBN 978-87-619-3039-2

Hørlyck, Erik (1996): *Interessentskaber og konsortier*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag. ISBN 87-574-5652-6

Kiertzner, Lars (2013): *Når regnskaber ikke revideres*. Karnov. ISBN 978-87-619-3410-9

Munck, Noe & Kristensen, Lars Hedegaard (2014): *Selskabsformerne*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 7. udgave. ISBN 978-87-574-3279-4

Seehausen, Jesper (2014): *Revisor og revision mv. i selskabsretligt perspektiv*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag. ISBN 978-87-574-3217-6

Sindballe, Kristian (1949): *Dansk selskabsret – forkortet udgave*. Nordisk Forlag. ISBN

Torp, Carl (1919): *Den danske selskabsret*

Tvarnø, Christina D. & Nielsen, Ruth (2014): *Retskilder & Retsteorier*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 4. udgave. ISBN 978-87-574-3268-8

Wegener, Morten (2000): *Juridisk metode*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 3. udgave. ISBN 978-87-574-6761-1

Werlauff, Erik (2013): *Selskabsret*. Karnov, 9. udgave. ISBN 978-87-619-3395-9

Artikler

Bangslund, Louise (december 2013): *Vox pop: Er udvidet gennemgang så småt på vej?* SIGNATUR, nr. 4, s. 20-21

Bisgaard, Anders (2010): *Lovforslag om lempelse af revisionspligt og ny dansk erklæringsstandard.* Revision og Regnskabsvæsen, nr. 5, s. 20-25

Bisgaard, Anders (2013): *Udvidet gennemgang – formål, anvendelsesområde og erklæring.* Revision og Regnskabsvæsen, nr. 6, s. 24-33

Bisgaard, Anders & Seehausen, Jesper (2013): *Erklæringer om udvidet gennemgang – med og uden forbehold og supplerende oplysninger.* Revision og Regnskabsvæsen, nr. 7, s. 12-27

Dalsgaard, Allan (november 2008): *Forventningskløften.* RI Information, s. 2

Engelund, Lars & Beck, Jon (2013): *Udvidet gennemgang – praktiske problemstillinger.* Revision og Regnskabsvæsen, nr. 6, s. 40-49

Gydemand, Mette (september 2013): *Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard om udvidet gennemgang.* Danske Revisorer, nr. 3, s. 18-23

Haar, Stephen (16. september 2013): *Light-revision ikke for alle.* Børsen, s. 14

Kiertzner, Lars (2015): *Analyse af revisorerklæringer.* Revision og Regnskabsvæsen, nr. 1, s. 14-19

Koktvedgaard, Christian (2013): *Udvidet gennemgang – giver det mening?* Revision og Regnskabsvæsen, nr. 6, s. 58-62

Koktvedgaard, Kristian (24. maj 2013): *Forvirring om revision.* Børsen, s. 2

Korning, Mads Dich & Bodin, Thomas (2014): *Udvidet gennemgang – hvad er virksomhedernes og bankernes holdning?* Revision og Regnskabsvæsen, nr. 6, s. 32-35

Porter, Brenda (1993): *An empirical Study of the audit Expectation-Performance Gap.* Accounting and business research vol. 24, No 93, s. 49-68

Seehausen, Jesper (2013): *Yderligere lempelse af revisionspligten og udvidet gennemgang som alternativ til revision – i selskabsretligt perspektiv*. Nordisk Tidsskrift for Selskabsret, nr. 1/2, s. 115-138

Seehausen, Jesper (2014): *Valg af erklæring på årsrapporten*. Revision og Regnskabsvæsen, nr. 10, s. 34-46

Internetadresser

http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Revision%20og%20andre%20erklæringsopgaver/Love%20og%20beke ndtgoerelser/Erklbek_april%202013

<http://www.ft.dk/samling/20111/almdel/eru/bilag/273/1128226/index.htm>

<http://www.pwc.dk/da/revision/udvidet-gennemgang-virksomheds-behov.jhtml>

Årsrapporter

Lyksvad Fiskefarm K/S: Årsrapport for regnskabsåret 01.10.2013-30.09.2014

MP EJENDOMME I/S: Årsrapport for regnskabsåret 01.07.2013-30.06.2014

Batteriet K/S: Årsrapport for regnskabsåret 01.01.2014-31.12.2014

Høringssvar

Dansk Industri (14. marts 2013): *Høring vedrørende udkast til ny erklæringsbekendtgørelse samt Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard*. Høringssvar til Erhvervsstyrelsens høringsbrev af d. 14. februar 2013.

Nielsen & Partnere (14. marts 2013): *Bemærkninger til høringsudkast / erklæringsstandard*. Høringssvar til Erhvervsstyrelsens høringsbrev af d. 14. februar 2013.

Andet

Erhvervsstyrelsen (12. marts 2015): Dataudtræk vedrørende udvidet gennemgang af personselskaber, modtaget på mail, besvaret af Emil Bach Worsøe

Lyksvad Fiskefarm K/S (22. maj 2015): Forklaring på skift fra udvidet gennemgang til assistance med opstilling af regnskabet, modtaget på mail, besvaret af Mogens Højkær Larsen

Batteriet K/S (18. maj 2015: Forklaring på skift fra udvidet gennemgang til revision, modtaget telefonisk, besvaret af Palle Buhl Jørgensen

Bilagsoversigt

Bilag 1 – Erklæringsstandardens eksempel på erklæring

Bilag 2 – FSR's eksempel på erklæring

Bilag 3 – FSR's eksempel på aftalebrev

Bilag 4 – ISRE 2400, Eksempel på reviewerklæring

Bilag 5 – ISA 700, eksempel på revisionspåtegning

Bilag 6 – mail fra Erhvervsstyrelsen

Bilag 7 – dataudtræk fra Erhvervsstyrelsen

Bilag 8 – oversigt over personselskaber med udvidet gennemgang

Bilag 9 – mail fra Lyksvad Fiskefarm K/S

Bilag 10 – notater fra telefonsamtale med Batteriet K/S

Bilag 1 – Erklæringsstandardens eksempel på erklæring²⁵¹

Den uafhængige revisors erklæringer

Til kapitalejerne i selskab B

Erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskabet

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

Revisors ansvar

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

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

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

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

Den udvidede gennemgang har ikke givet anledning til forbehold.

Konklusion

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

²⁵¹ Erklæringsstandardens bilag 2

Udtalelse om ledelsesberetningen (hvis relevant)

[Dato på revisors erklæring]

[Revisionsvirksomhedens navn]

[Revisors underskrift]

[Revisors navn og titel]

Bilag 2 – FSR's eksempel på erklæring²⁵²

Den uafhængige revisors erklæringer

Til kapitalejerne i selskab B

Erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskabet

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

Ledelsens ansvar for årsregnskabet

Ledelsen har ansvaret for udarbejdelsen af et årsregnskab, der giver et retvisende billede i overensstemmelse med årsregnskabsloven. Ledelsen har endvidere ansvaret for den interne kontrol, som ledelsen anser nødvendig for at udarbejde et årsregnskab uden væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl.

Revisors ansvar

Vores ansvar er at udtrykke en konklusion om årsregnskabet. Vi har udført vores udvidede gennemgang i overensstemmelse med Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder og FSR - danske revisors standard om udvidet gennemgang af årsregnskaber, der udarbejdes efter årsregnskabsloven.

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

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

²⁵² FSR's standard om udvidet gennemgang bilag 2

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

Den udvidede gennemgang har ikke givet anledning til forbehold.

Konklusion

Baseret på det udførte arbejde er det vores opfattelse, at årsregnskabet giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 201x samt af resultatet af selskabets aktiviteter for regnskabsåret 201x i overensstemmelse med årsregnskabsloven. 46

Erklæringer i henhold til anden lovgivning, aftale og øvrig regulering

Supplerende oplysninger vedrørende andre forhold (hvis relevant)

[Oplysning om manglende overholdelse af lovgivning, jf. erklæringsbekendtgørelsen § 9, stk. 7, jf. § 7, stk. 2]

Udtalelse om ledelsesberetningen (hvis relevant)

Andre erklæringer (hvis relevant)

[Dato på revisors erklæring]

[Revisionsvirksomhedens navn, herunder type]

[Revisors underskrift]

[Revisors navn og titel]

Bilag 3 – FSR's eksempel på aftalebrev²⁵³

Til den daglige ledelse eller, hvor det er relevant, den øverste ledelse i ABC Selskab.

Vi er valgt som revisorer for ABC Selskab på selskabets ordinære generalforsamling den xx.xxxx 2013. På generalforsamlingen er der endvidere taget beslutning om at få udført en udvidet gennemgang af årsregnskabet som alternativ til en revision efter internationale standarder. Selskabets ledelse har over for generalforsamlingen redegjort for, at virksomheden opfylder årsregnskabslovens betingelser for at få udført en udvidet gennemgang.

ABC Selskabs årsregnskab omfatter anvendt regnskabspraksis, resultatopgørelse, balance og egenkapitalopgørelse samt noter. Årsregnskabet aflægges efter årsregnskabslovens regler for virksomheder i regnskabsklasse B.

Vi skal med dette brev bekræfte vores accept og vores forståelse af opgaven.

Målet med og omfanget af udvidet gennemgang

Vi vil udføre en udvidet gennemgang med det mål at udtrykke vores konklusion om årsregnskabet. Såfremt vores konklusion er uden modifikationer, vil den have følgende ordlyd: ”Baseret på det udførte arbejde er det vores opfattelse, at årsregnskabet giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr 31. december 201x samt af resultatet af selskabets aktiviteter for regnskabsåret 201x i overensstemmelse med årsregnskabsloven.”

Vi skal henlede opmærksomheden på, at omfanget af en opgave om udvidet gennemgang er mindre end omfanget af en revision, hvorfor den sikkerhed, vi opnår for vores konklusion om årsregnskabet, vil være mindre end ved en revision.

Vi vil udføre opgaven i overensstemmelse med FSR – danske revisorerers standard om udvidet gennemgang af årsregnskaber, der udarbejdes efter årsregnskabsloven samt Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder. Dette kræver, at vi overholder FSR – danske revisorerers etiske regler og planlægger og udfører handlinger med henblik på at opnå sikkerhed for vores konklusion.

²⁵³ FSR's standard om udvidet gennemgang bilag 1

I overensstemmelse med FSR – danske revisorerers standard vil handlingerne, vi udfører, primært omfatte forespørgsler til ledelsen og andre i virksomheden, hvor dette måtte være relevant, samt anvendelse af analytiske handlinger og vurdering af det opnåede bevis.

Vi vil udføre følgende supplerende handlinger, når det er relevant:

- indhente udskrifter fra tingbog, personbog og bilbog pr. balancedagen
- indhente engagementsbekræftelser pr. balancedagen fra virksomhedens pengeinstitutter
- indhente oplysninger fra virksomhedens advokatforbindelser
- indhente dokumentation for, at virksomhedens indberetninger af A – skat, AM – bidrag, merværdiafgifter og lønsumsafgifter er korrekt foretaget på grundlag af bogføringen.

Såfremt vi bliver bekendt med forhold, der giver os grund til at mene, at årsregnskabet som helhed indeholder væsentlig fejlinformation, udfører vi yderligere handlinger. De valgte handlinger afhænger af, hvad vi anser for nødvendigt ud fra vores faglige vurdering og forståelse af ABC Selskab og dets omgivelser samt vores forståelse af årsregnskabsloven og dens anvendelse inden for virksomhedens branche.

En udvidet gennemgang er ikke en revision af årsregnskabet, hvorfor, der er en relativt højere risiko, end der vil være ved en revision, for, at eventuel væsentlig fejlinformation i årsregnskabet ikke opdages, uanset den udvidede gennemgang udføres behørigt efter FSR – danske revisorerers standard herom.

Det vil fremgå direkte af vores erklæring på årsregnskabet, at vi ikke udtrykker en revisionskonklusion om årsregnskabet.

Grundlag og forudsætninger for en udvidet gennemgang

Vores udvidede gennemgang vil blive udført på det grundlag, at ledelsen anerkender og forstår, at den er ansvarlig for:

- a) at virksomheden opfylder lovgivningens betingelser for at få foretaget en udvidet gennemgang af årsregnskabet som alternativ til en revision efter internationale standarder
- b) udarbejdelsen af et årsregnskab, der giver et retvisende billede i overensstemmelse med årsregnskabsloven

c) den interne kontrol, som ledelsen anser nødvendig for at udarbejde et årsregnskab uden væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl, samt

d) at give os:

i) adgang til alle informationer, som ledelsen er bekendt med, der er relevante for udarbejdelsen af årsregnskabet og det retvisende billede, såsom registreringer, dokumentation og andre forhold

ii) den yderligere information, som vi må anmode ledelsen om i relation til den udvidede gennemgang

iii) ubegrænset adgang til personer i ABC Selskab, som vi finder det nødvendigt at indhente bevis fra.

Vi vil som led i vores udvidede gennemgang anmode den daglige ledelse [og, hvor det er relevant, den øverste ledelse] om skriftligt at bekræfte udtalelser, der er givet til os i forbindelse med den udvidede gennemgang.

Rapportering til selskabets kapitalejere

Erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskabet

Ved afslutningen af den udvidede gennemgang vil vi afgive en erklæring med vores konklusion om årsregnskabet.

Den forventede udformning og indhold af vores erklæringer vil være som følger:

Den uafhængige revisors erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskabet

”Vi har

Det kan være nødvendigt at ændre formen og indholdet af vores erklæring på grundlag af resultaterne af vores udvidede gennemgang.

Andre erklæringsforpligtelser

I forbindelse med vores udvidede gennemgang af årsregnskabet skal vi gennemlæse ledelsesberetningen og på det grundlag afgive en udtalelse om, hvorvidt vi mener, at oplysningerne i ledelsesberetningen er i overensstemmelse med oplysningerne i årsregnskabet.

Bliver vi under vores udvidede gennemgang bekendt med forhold, som giver begrundet formodning om, at medlemmer af ledelsen kan ifalde erstatnings- eller strafansvar for handlinger eller udeladelser, der berører selskabet, skal vi ifølge erklæringsbekendtgørelsen § 9, stk. 6 og 7, jf. § 7, give supplerende oplysning herom i tilknytning til vores erklæring om årsregnskabet. Vi skal endvidere give oplysning om eventuel manglende opfyldelse af bogføringslovens bestemmelser, som vi er blevet opmærksom på under den udvidede gennemgang, herunder bestemmelserne om opbevaring af regnskabsmateriale.

Kommunikation med den daglige ledelse og den øverste ledelse

Ifølge FSR – danske revisorerers standard om udvidet gennemgang er vi pålagt at kommunikere med den daglige ledelse eller, hvor det er relevant, med virksomhedens øverste ledelse om alle de forhold ved opgaven, der efter vores faglige vurdering er tilstrækkeligt vigtige for ledelsens opmærksomhed, herunder:

- vores syn på anvendte regnskabsprincipper, herunder anvendt regnskabspraksis, regnskabsmæssige skøn og oplysninger i årsregnskabet
- betydelige resultater af udførelsen af den udvidede gennemgang, herunder situationer, hvor vi har overvejet at udføre yderligere handlinger
- forhold, der opstår, og som kan føre til en modifikation til konklusionen
- eventuelle betydelige vanskeligheder, som vi måtte støde på under opgaven
- andre forhold, der måtte være opstået under den udvidede gennemgang, og som efter vores vurdering er af ledelsesmæssig interesse.

Vores kommunikation med ledelsen kan finde sted i mundlig såvel som skriftlig form.

Andre ydelser

En udvidet gennemgang af årsregnskabet omfatter ikke assistance med selskabets bogføring, udarbejdelse af årsrapporten eller andre regnskabsopstillinger. Vi påtager os gerne sådanne opgaver samt anden rådgivning og assistance, såfremt ledelsen anmoder derom. En forudsætning herfor er i alle tilfælde, at vores uafhængighed i relation til den udvidede gennemgang af årsregnskabet ikke anses for truet herved.

Øvrige forhold

Dette aftalebrev vil blive opdateret, når der sker ændringer i relation til opgavens indhold eller andre relevante forhold, der måtte være en følge af ændring i lovgivning eller standarder om udvidet gennemgang, eller vi af andre grunde finder det relevant.

Med henblik på at udtrykke Deres bekræftelse og accept af aftalen om vores udvidede gennemgang af årsregnskabet, herunder vores henholdsvis Deres ansvar, beder vi Dem om at underskrive og returnere den vedhæftede kopi af dette brev.

XYZ & Co.

Bekræftet og godkendt på vegne af ABC Selskab

Dato

Bestyrelse

Direktion

Bilag 4 – ISRE 2400, Eksempel på reviewerklæring²⁵⁴

DEN UAFHÆNGIGE REVISORS REVIEWERKLÆRING

[Passende adressat]

Erklæring på regnskabet

Vi har udført review af medfølgende regnskab for ABC Selskab, som omfatter balance pr. 31. december 20X1, totalindkomstopgørelse, egenkapitalopgørelse og pengestrømsopgørelse for regnskabsåret 20X1 samt anvendt regnskabspraksis og andre forklarende oplysninger.

Ledelsens ansvar for regnskabet

Ledelsen er ansvarlig for udarbejdelsen af regnskabet i overensstemmelse med lov XYZ i jurisdiktion X og for sådan intern kontrol, som ledelsen fastlægger, er nødvendig for at kunne udarbejde et regnskab uden væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl.

Revisors ansvar

Vores ansvar er at udtrykke en konklusion om det medfølgende regnskab. Vi har udført vores review i overensstemmelse med den internationale standard om reviewopgaver, ISRE 2400 (ajourført), *Opgaver om review af historiske regnskaber*. Ifølge ISRE 2400 (ajourført) skal vi udtrykke en konklusion om, hvorvidt vi er blevet bekendt med forhold, der giver os grund til at mene, at regnskabet som helhed ikke i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. Denne standard kræver også, at vi overholder relevante etiske krav.

Et review af et regnskab i overensstemmelse med ISRE 2400 (ajourført) er en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed. Revisor udfører handlinger, der primært omfatter forespørgsler til ledelsen og andre i virksomheden, hvor dette måtte være relevant, samt anvendelse af analytiske handlinger og vurdering af det opnåede bevis.

²⁵⁴ ISRE 2400 bilag eksempel 1 og eksempel 2

De handlinger, der udføres ved et review, er betydeligt mindre omfattende end de handlinger, der udføres ved en revision udført efter de internationale standarder for revision. Vi udtrykker derfor ingen revisionskonklusion om regnskabet.

Konklusion

Ved det udførte review er vi ikke blevet bekendt med forhold, der giver os grund til at mene, at regnskabet ikke i alle væsentlige henseender giver et retvisende billede (*eller ikke giver et retvisende billede*) af ABC Selskabs finansielle stilling pr. 31. december 20X1, samt af resultatet af selskabets aktiviteter og pengestrømme for regnskabsåret 20X1 i overensstemmelse med den regnskabsmæssige begrebsramme (lov XYZ) i jurisdiktion X.

Erklæring i henhold til anden lovgivning og øvrig regulering

[Form og indhold af dette afsnit i revisors erklæring afhænger af arten af revisors andre erklæringsforpligtelser.]

[Revisors underskrift]

[Dato på revisors erklæring]

[Revisors adresse]

Bilag 5 – ISA 700, eksempel på revisionspåtegning²⁵⁵

DEN UAFHÆNGIGE REVISORS ERKLÆRING

[Passende Adressat]

Vi har revideret medfølgende regnskab for ABC Selskab, der omfatter balancen pr. 31. december 20X1, samt resultatopgørelse, egenkapitalopgørelse og pengestrømsopgørelse for regnskabsåret 20X1, samt anvendt regnskabspraksis og andre forklarende oplysninger.

Ledelsens ansvar for regnskabet

Ledelsen er ansvarlig for udarbejdelsen af et regnskab i overensstemmelse med XYZ-loven i jurisdiktion X, og for sådan intern kontrol, som ledelsen fastlægger, er nødvendig for at kunne udarbejde et regnskab, der er uden væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl.

Revisors ansvar

Vores ansvar er at udtrykke en konklusion om dette regnskab på grundlag af vores revision. Vi har udført vores revision i overensstemmelse med Internationale Standarder om Revision. Disse standarder kræver, at vi overholder etiske krav samt planlægger og udfører revisionen for at opnå høj grad af sikkerhed for, om regnskabet er uden væsentlig fejlinformation.

En revision omfatter udførelse af handlinger for at opnå revisionsbevis for beløbene og oplysningerne i regnskabet. De valgte handlinger afhænger af revisors vurdering, herunder vurderingen af risiciene for væsentlig fejlinformation i regnskabet, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl. Ved disse risikovurderinger overvejer revisor intern kontrol, der er relevant for virksomhedens udarbejdelse af et regnskab, med henblik på at udforme revisionshandling, der er passende efter omstændighederne, men ikke med det formål at udtrykke en konklusion om effektiviteten af virksomhedens interne kontrol [32](#)). En revision omfatter endvidere vurdering af, om den regnskabspraksis, som ledelsen har anvendt, er passende, og om de regnskabsmæssige skøn ledelsen har udøvet, er rimelige, samt en vurdering af den samlede præsentation af regnskabet.

²⁵⁵ ISA 700 bilag eksempel 1 og 2

Det er vores opfattelse, at det opnåede revisionsbevis er tilstrækkeligt og egnet til at danne grundlag for vores revisionskonklusion.

Konklusion

Det er vores opfattelse, at regnskabet i alle væsentlige henseender giver et retvisende billede (eller giver et retvisende billede) af ABC Selskabs finansielle stilling pr. 31. december 20XI samt af selskabets finansielle resultat og pengestrømme for regnskabsåret 20XI i overensstemmelse med XYZ-loven i jurisdiktion X.

[Revisors underskrift]

[Dato på revisors erklæring]

[Revisors adresse]

Bilag 6 – mail fra Erhvervsstyrelsen**SV: Kandidatafhandling - udvidet gennemgang af interessentskaber og kommanditselskaber EogS:000133000000204**Fra: **Emil Bach Worsøe** (EmiWor@erst.dk)

Sendt: 12. marts 2015 15:39:03

Til: 'stinepedersen91@hotmail.com' (stinepedersen91@hotmail.com)

1 vedhæftet fil

Interessentskaber og kommanditselskaber med udvidet gennemgang i 2013.xlsx (12,5 KB)

Kære Stine

Vi har heldigvis for nylig lavet et dataudtræk af de forskellige typer af revisorerklæringer.

Det var derfor nemt for mig at sortere for interessentskaber og kommanditselskaber:

	I/S	K/S
Revision	339	2541
Heraf udvidet gennemgang	18	52
Fravalgt revision	104	467
I alt	443	3008

Du skal være opmærksom på, at mange interessentskaber og kommanditselskaber indsender en undtagelseserklæringer i stedet for en årsrapport i henhold til ÅRL § 5.

Det summerede tal i tabellen ovenfor er derfor ikke udtryk for antallet af registrerede I/S'er og K/S'er i DK, men udelukkende udtryk for antallet af I/S'er og K/S'er i regnskabsklasse B og C, som har indsendt i en digital årsrapport med en balancedato i 2013 til Erhvervsstyrelsen.

På den vedhæftede liste kan du se, hvilke I/S'er og K/S'er, der har indsendt en årsrapport med udvidet gennemgang.

Du får også en generel statistik for revisorerklæringer med:

ApS, A/S og P/S i regnskabsklasse B, som har indberettet en årsrapport digitalt	Balancedato 1/1 2012 - 31/12 2012	Balancedato 1/1 2013 - 31/12 2013	
Årsrapporten er revideret	84%	151.575	76%
- Erklæring om revision	84%	139.230	70%
- Erklæring om udvidet gennemgang		12.345	6%
Årsrapporten er ikke revideret	16%	48.809	24%
- Erklæring om review	3%	6.221	3%
- Erklæring om assistance	5%	23.620	12%
- Ingen erklæring	8%	18.968	9%

Med venlig hilsen

Emil Bach Worsøe

Fuldmægtig

ERHVERVSSTYRELSEN

Erhvervsvilkår og Regulering

Dahlerups Pakhus

Langelinie Allé 17

2100 København Ø

Telefon: +45 3529 1000

Direkte: +45 3529 1412

E-mail: emiwor@erst.dk

www.erhvervsstyrelsen.dk

ERHVERVS- OG VÆKSTMINISTERIET

----- Oprindelig meddelelse -----

Fra: Stine Inger Pedersen

Modtaget: 12-03-2015 11:20

Til: Erhvervsstyrelsen

Emne: Kandidatafhandling - udvidet gennemgang af interessentskaber og kommanditselskaber

Til rette vedkommende

Jeg er i gang med at skrive min kandidatafhandling på cand.merc.aud.-studiet og håber, at I kan og vil hjælpe mig. Emnet er udvidet gennemgang af interessentskaber og kommanditselskaber og i den forbindelse vil jeg høre, om I har udarbejdet statistikker, publikationer eller lignende, hvori det ses, hvor stor interessen for udvidet gennemgang er blandt denne gruppe? Derudover vil jeg høre, om I kan henvise til årsrapporter fra disse selskaber (eller give et link hertil), som har været gennemgået af revisor ved en udvidet gennemgang? Jeg har selv forsøgt at finde svar på mine spørgsmål, men umiddelbart uden held.

På forhånd tak.

Med venlig hilsen

Stine Inger Pedersen

Bilag 7 – dataudtræk fra Erhvervsstyrelsen²⁵⁶

	I/S	K/S	I alt
Revision (både revision og udvidet gennemgang)	339	2541	2880
Heraf udvidet gennemgang	18 (0,05 %)	52 (0,02 %)	70
Fravalgt revision (review, assistance med opstilling af regnskab, ingen erklæring)	104	467	571
I alt	443	3008	3451

²⁵⁶ Egen tilvirkning ud fra data modtaget fra Erhvervsstyrelsen. Regnskaber med balancedag i 2013.

Bilag 8 – oversigt over personselskaber med udvidet gennemgang²⁵⁷

CVR. nr.	Navn	2013- regnskab	Ansvarlige deltagere	Anvendt standard	2014- regnskab (tjekket 07.05.2015)
76619018	Rygcenter Herning - Kiropraktisk Klinik I/S	Udvidet gennemgang	6 ApS'er	FSR	
25213459	I/S Støberivej	Udvidet gennemgang	2 A/S'er	FSR	
25493656	Ladegaard, Rasmussen & partnere I/S	Udvidet gennemgang	4 ApS'er	FSR	Udvidet gennemgang
27510884	EDC Vejgaard & Partnere I/S	Udvidet gennemgang	3 ApS'er	FSR	
30335996	Sangill Grafisk I/S	Udvidet gennemgang	6 ApS'er	FSR	
30490258	Kiropraktik i centrum I/S	Udvidet gennemgang	2 ApS'er	FSR	Udvidet gennemgang
28321902	Tandlægerne hos Normann Sørensen I/S	Udvidet gennemgang	2 ApS'er	FSR	
28688113	Firmabørsen I/S	Udvidet gennemgang	1 A/S og 1 ApS	FSR	
28700865	Tandlægerne Duus & Glavind I/S	Udvidet gennemgang	2 ApS'er	FSR	
28847602	Bog & Ide, Randers I/S	Udvidet gennemgang	2 ApS'er	FSR	Udvidet gennemgang
31600626	Gåseagervej 6 I/S	Udvidet gennemgang	1 A/S og 1 ApS	FSR	
32938825	MP EJENDOMME I/S	Udvidet gennemgang	2 ApS'er	Revisions- standarder	Assistance om opstilling af regnskab
33883935	Tandlægerne Ivident I/S	Udvidet gennemgang	2 ApS'er	FSR	
34133859	Tandlægerne på Toppen I/S	Udvidet gennemgang	2 ApS'er	FSR	Udvidet gennemgang
34620563	Ny Kongensgade 14 I/S	Udvidet gennemgang	3 ApS'er	FSR	
35029907	CURAVITA DNV I/S	Udvidet gennemgang	5 A/S'er og 1 K/S	FSR	
33354215	Jangaard, Mark og Ko I/S	Udvidet gennemgang	2 ApS'er	FSR	
10548675	Tandlægefællesskabet Vesterbro 95	Udvidet gennemgang	3 ApS'er	FSR	Udvidet gennemgang

²⁵⁷ Egen tilvirkning ud fra data modtaget fra Erhvervsstyrelsen. Se bilag 6. Regnskaber med balancedag i 2013 sammenlignet med regnskaber med balancedag i 2014.

CVR. nr.	Navn	2013- regnskab	Ansvarlige deltagere	Anvendt standard	2014- regnskab (tjekket 07.05.2015)
10074061	Chr. Minde Multisite K/S	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
12438931	Andreasen & Hvidberg K/S	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
13412197	Nordjysk Formulartryk K/S	Udvidet gennemgang	1 A/S	FSR	
15096381	Lyksvad Fiskefarm K/S	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	Assistance om opstilling af regnskab
17519107	Thingstrup Maskinstation K/S	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
17978276	El-Jepsen K/S	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	Udvidet gennemgang
20445084	Fredsholm Multisite K/S	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
21274682	K/S Falkoner Alle 90, Frederiksberg	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
21407739	K/S WHITEWATER WIND POWER INVEST IV	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
21407771	K/S WHITEWATER WIND POWER INVEST I	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
21407836	K/S WHITEWATER WIND POWER INVEST II	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
21412384	K/S WHITEWATER WIND POWER INVEST V	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
24250636	K/S Balticon	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
24251950	Arkitektfirmaet Jørn Schütze K/S	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
24251969	Aktiekøb K/S	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
24252159	CFG Invest K/S	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	Udvidet gennemgang
24254496	K/S Ryesgade 27, Århus	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	Udvidet gennemgang

CVR. nr.	Navn	2013- regnskab	Ansvarlige deltagere	Anvendt standard	2014- regnskab (tjekket 07.05.2015)
25139054	K/S PONNEQUIN WINDSOURCE INVEST II	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
25139062	K/S PONNEQUIN WINDSOURCE INVEST I	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
25139070	K/S PONNEQUIN WINDSOURCE INVEST IV	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
25139089	K/S PONNEQUIN WINDSOURCE INVEST V	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
25139097	K/S PONNEQUIN WINDSOURCE INVEST III	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
25206290	K/S WHITEWATER WIND POWER INVEST VI	Udvidet gennemgang	2 ApS'er	FSR	
25887751	Skive Erhverv K/S	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	Udvidet gennemgang
25937155	K/S WHITEWATER WIND POWER INVEST IX	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
25937198	K/S WHITEWATER WIND POWER INVEST VII	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
26671469	K/S Hyllegatan 25, Ystad	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
26912504	FRANKLINCOVEY DANMARK K/S	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
26923603	Jensen & Jensen Hotel Invest K/S	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
27091822	East End K/S	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
27241182	Hotel Søgården - Brørup K/S	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	Udvidet gennemgang
27605729	Viby Erhverv K/S	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
27772129	Søfronten Lystbådehavn Karrebæksminde K/S	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	

CVR. nr.	Navn	2013- regnskab	Ansvarlige deltagere	Anvendt standard	2014- regnskab (tjekket 07.05.2015)
27851207	Ejendomsselskabet Ølbyvej 30 Struer K/S	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
28295901	K/S Agerøvej 53, Aarhus	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	Udvidet gennemgang
28962428	Team Production Kolding K/S	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
28962665	Herstad+Piper K/S	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
29221189	K/S Hjelm Wind	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
29389047	Noga Design 2006 K/S	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
29810001	K/S WHITEWATER WIND POWER INVEST VIII	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
30273176	K/S Rudower Strasse 90-94, Berlin	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
30528964	FWE WINDPARK METTLACH I K/S	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
30528972	FWE WINDPARK METTLACH II K/S	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
30569725	Batteriet K/S	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	Revision
30783115	K/S PARTNER GRUPPEN AARHUS	Udvidet gennemgang	1 ApS	Review	
31072778	K/S Coro	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
32083250	Hos Busack K/S	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
32151833	SuperBest Struer K/S	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
32262767	Hans Bang K/S Tømrer- og Snedkerfirmaet	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
33351194	JKLAB K/S	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
33386931	K/S Autostrada Biler	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	
75839316	K/S Triatex	Udvidet gennemgang	1 ApS	FSR	

Bilag 9 – mail fra Lyksvad Fiskefarm K/S

Re: Hjælp en studerende med sin kandidatafhandling om udvidet gennemgang af personselskaber

Fra: lyksvad@gmail.com <lyksvad@gmail.com> på vegne af Mogens Højvær Larsen <mogens.larsen@lyksvad.dk>

Sendt: 22. maj 2015 10:41

Til: Stine Inger Pedersen

Emne: Re: Hjælp en studerende med sin kandidatafhandling om udvidet gennemgang af personselskaber

Hej Stine

Jeg var lige ved at glemme dig, håber ikke det er for sent.

Men det korte svar er at det er kun et spørgsmål om økonomi

Revisor er meget dyrt, og vi har ikke gavn af at de bruger mange timer på regnskab.

Mvh.

Mogens

Med venlig hilsen

Mogens Højvær Larsen

Lyksvad

Ødis kroge vej 4

DK 6580 Vamdrup

Telefon +45 75 59 84 33 /+45 40 15 84 33

mogens.larsen@lyksvad.dk

www.lyksvad.dk

Fra: Stine Inger Pedersen

Sendt: 13. maj 2015 19:27

Til: mogens.larsen@lyksvad.dk

Emne: Hjælp en studerende med sin kandidatafhandling om udvidet gennemgang af personselskaber

Kære Mogens Larsen

Jeg studerer cand.merc.aud. på Copenhagen Business School og er i gang med min kandidatafhandling. Jeg vil derfor sætte stor pris på, hvis du vil hjælpe mig med et lille spørgsmål.

Jeg analyserer personselskabers brug af udvidet gennemgang og i den forbindelse kommer jeg ind på, at der er en forventningskløft mellem regnskabsbrugere, regnskabsflæggere og revisorer.

Jeg kan se, at Lyksvad Fiskefarm K/S fik udført en udvidet gennemgang af sit regnskab for 1. oktober 2012 - 30. september 2013, men der er udført en opgave om opstilling af finansielle oplysninger af regnskabet for 1. oktober 2013 - 30. september 2014.

Mit spørgsmål er derfor, hvorfor I har valgt at skifte fra udvidet gennemgang til opstilling af regnskabet? Har der evt. været tanker om forventningskløften med i overvejelserne, eller hvilke overvejelser har I gjort jer?

Hvis du har tid, vil jeg også meget gerne vide, hvorfor I valgte udvidet gennemgang i det førstnævnte regnskab?

Jeg håber, at du vil tage dig tid til at svare så hurtigt som muligt, da jeg meget gerne vil aflevere afhandlingen senest d. 4. juni.

Såfremt dine svar skal være fortrolige, bedes du blot fortælle det, så sørger jeg for, at min kandidatafhandling bliver afleveret som fortrolig.

På forhånd tak.

Stine Inger Pedersen

Personelskaber og udvidet gennemgang
Kandidatafhandling

Cand. merc. aud.
CBS, 2015

Med venlig hilsen

Stine Inger Pedersen

Bilag 10 – notater fra telefonsamtale med Batteriet K/S

Telefonsamtale med Palle Buhl Jørgensen, bestyrelsesmedlem af Batteriet K/S, d. 18. maj 2015.

Forklaring på valg af udvidet gennemgang: ”Revisoren havde gennemgået alle regnskaber og kom med forslaget om udvidet gennemgang, fordi han ikke mente, at det ville betyde noget for Batteriet K/S. Han mente, at udvidet gennemgang nærmest var bedre for virksomheden end revision.”

Forklaring på skift fra udvidet gennemgang til revision: ”Virksomhedens pengeinstitut har nogle forretningsgange og en intern politik om, at virksomheder med engagementer over en vis størrelse skal have udført revision. Batteriet K/S's engagement overskrider denne grænse. Pengeinstituttet stillede derfor krav om, at virksomheden skulle få udført revision igen fra 2014, men accepterede dog, at der kun var udført udvidet gennemgang i 2013. Det var altså af den simple årsag, at pengeinstituttet stillede krav om revision, som gjorde, at udvidet gennemgang blev skiftet ud.”

Mailkorrespondance

Fra: Palle Jørgensen palle.jorgensen@bachgruppen.dk

Sendt: 15. maj 2015 15:18

Til: Stine Inger Pedersen

Emne: Re: Batteriet K/S: Hjælp en studerende med sin kandidatafhandling om udvidet gennemgang af personselskaber

Du ringer bare på 28998700 så svarer jeg også dd

Palle

Sendt fra min iPhone

Den 13/05/2015 kl. 21.29 skrev Stine Inger Pedersen <stpe13ab@student.cbs.dk>:

Kære Palle Jørgensen

Jeg er blevet henvist til dig af Anders Bo Bach og håber, du kan hjælpe mig med et lille spørgsmål vedr. Batteriet K/S.

Jeg studerer cand.merc.aud. på Copenhagen Business School og er i gang med min kandidatafhandling, hvor jeg analyserer personselskabers brug af udvidet gennemgang og i den forbindelse kommer jeg ind på, at der er en forventningskløft mellem regnskabsbrugere, regnskabsaflæggere og revisorer.

Batteriet K/S fik udført en udvidet gennemgang af sit regnskab for 2013, men der er udført revision af regnskabet for 2014.

Mit spørgsmål er derfor, hvorfor det blev valgt at skifte fra udvidet gennemgang til revision? Har der evt. været tanker om forventningskløften med i overvejelserne, eller hvilke overvejelser er der blevet gjort?

Hvis du har tid, vil jeg også meget gerne vide, hvorfor udvidet gennemgang blev valgt i det førstnævnte regnskab?

Jeg håber, at du vil tage dig tid til at svare så hurtigt som muligt, da jeg meget gerne vil aflevere afhandlingen senest d. 4. juni.

Såfremt dine svar skal være fortrolige, bedes du blot fortælle det, så sørger jeg for, at min kandidatafhandling bliver afleveret som fortrolig.

På forhånd tak.

Med venlig hilsen

Stine Inger Pedersen