



Speciale - Den nye påtegning efter ajourført RS 700.

Konsistens og informationsniveau.

Forfattere: Mikkel Trabjerg Knudsen og Kim Rüz
Vejleder: Lars Kiertzner
Aalborg Universitet Maj 2007

1 Executive Summary.

Present thesis is written as a part of the Master of Science in Business Economics and Auditing at Aalborg University. The principal theme is the revising of RS 700 "Den uafhængige revisors påtegning på et fuldstændigt regnskab med generelt formål."

The thesis begins with a general presentation of the background for our choice of subject and presentation of the limitations which we have made in the process of making the thesis. This leads to the following problem formulation, which is as following: "are the auditors' reports more consistent, and is the level of information better after 700 for the users of the financial statement after the revising of RS 700?"

In order to answer the above mentioned problem formulation this thesis will first of all introduce the general auditing process, where attention is placed on the issues which directly are mentioned in the auditors' report. It concerns code of ethics, risk assessment, fraud and internal control.

In the process of revising RS 700, a task force was formed, which objective was to recommend improvements and clarifications to the auditors' report. Introductory we will account for the project process to gain an understanding of the work process. The task force recommended 10 issues, which we have processed carefully. This led to our understanding of the task force's intention when forming their recommendations to the RS 700 revised. It has also been the foundation of the empirical survey, which follows in the thesis. The key points in their recommendation are that the auditors' reports must be more consistent and the content of the management responsibility and the auditors' responsibility must be better described.

Followingly we have made a comparison of RS 700 and RS 700 revised with the main objective to identify the changes that the revising has led to in the paragraphs in the auditing standard.

The empirical surveys are divided in two different paragraphs, where the first examines the consistency in the auditors' reports for the financial year 2002 and 2006. The second examines the users understanding of the financial statements of the auditors' report, where our findings will form our opinion regarding the level of information.

The findings of our first empiric survey are that the examined auditors' reports are more consistent for the financial year 2006 than 2002. In 2002 there was a greater variation among the examined auditors' reports than in 2006. After the revising the auditors have updated their standard reports, which have made the examined reports more consistent both in structure and contents. Further, the section contains two discussions regarding: 1) the auditor's option to vary the auditors' report and 2) the use of the standard report on small companies. The first discussion leads to the fact that there is an option to adjust and add the wording, but none of the examined reports have made any adjustments. Furthermore, the wording of the report has been expanded and the revised RS 700 contains several statutory requirements compared to the former RS 700. The second discussion deals with the revised reports' applicability on small companies. The result of the discussion is, that the wording regarding internal control under auditors' responsibility is misleading and the users do not know the meaning of the wording.

In the second empiric survey we have examined two different users groups' understanding of the auditors' report where we want to conclude whether the level of information is better after the RS 700 has been revised. The level of information has been improved since the RS 700 has been revised, because the description of the management and auditors' responsibility has been specified.

The chief conclusion, based on the two empiric paragraphs, is that the consistency has generally been improved and the level of information has also been raised compared to earlier.

2 Forord.

Dette speciale er udarbejdet i forbindelse med afslutningen af cand.merc.aud. studiet på Aalborg Universitet i foråret 2007.

Formålet med specialet er en større selvstændig opgave af relevans for en statsautoriseret revisors virke. Specialet skal dokumentere den studerendes færdigheder i at anvende videnskabelige teorier og metoder under arbejdet med et afgrænset fagligt emne.¹ Nærværende speciale vil omfatte en teoretisk og empirisk afgrænset behandling af den ajourførte revisionsstandard om revisionspåtegningen (RS 700).

Det er et meget relevant og aktuelt speciale, grundet revisionsstandardens trådte i kraft pr. 31. december 2006, og de første regnskaber i skrivende stund begynder at blive godkendt på generalforsamlinger i mange virksomheder.

I forbindelsen med udarbejdelsen af specialet vil vi gerne sige tak til de medarbejdere hos Jyske Bank og SKAT, som har deltaget i vores empiriske undersøgelse samt en særlig tak til vores vejleder Lars Kiertzner.

Aalborg, den 24. maj 2007

Kim Rüzsz

Mikkel Trabjerg Knudsen

¹ <http://www.business.aau.dk/cmaud/2001/studieordning2001.pdf>

Indholdsfortegnelse.

1	Executive Summary.	2
2	Forord.	4
3	Indledning.	8
3.1	Problemformulering.	10
3.2	Afgrænsning.	11
4	Projektdesign.	14
4.1	Understøttelse til den empiriske undersøgelse.	15
4.2	Empiriske undersøgelser.	17
5	Revisionsproces.	19
5.1	Etiske krav.	21
5.1.1	De fem grundprincipper.	22
5.1.2	Grundlæggende trusler.	24
5.2	Risikovurderingsproces.	25
5.2.1	Revisionsrisikoen.	26
5.2.2	Forståelse af virksomheden og dens miljø.	27
5.2.3	Risikovurderingshandling.	29
5.2.4	Fastlæggelse af forretningsrisikoen.	29
5.3	Besvigelser.	30
5.3.1	To typer af besvigelser.	31
5.3.2	Revisors overvejelser.	31
5.4	Intern kontrol.	34
5.4.1	Ledelsens ansvar.	34
5.4.2	Revisors ansvar.	35
5.5	Sammenfatning.	36
6	Revisionspåtegningen.	38
6.1	Projektforløb for ajourføring af RS 700.	38
6.2	Problemstillinger ved udarbejdelsen af den ajourførte RS 700.	42
6.2.1	Forskellige reguleringsformer.	43
6.2.2	Rapportering om særlige nationale lovbestemte rapporteringspligter.	44
6.2.3	Dateringen af påtegningen.	48
6.2.4	Separate regnskaber i en koncern.	49
6.2.5	Oplysning om den regnskabsmæssige begrebsrammes nationalitet.	50
6.2.6	Definitionen af den regnskabsmæssige begrebsramme.	50
6.2.7	Revisors ansvar.	51

6.2.8	Regnskab udarbejdet efter eller reference til IAS/IFRS.....	53
6.2.9	Henvisning til selve regnskabet i indledningsafsnittene.	54
6.2.10	Frivillige regnskabsmæssige oplysninger.	55
6.3	Sammenligning af ajourført RS 700 og gammel RS 700.	56
6.4	Eksempel på klasse B jævnfør ajourført RS 700.	65
6.4.1	Kommenteret eksempel på klasse B.....	66
6.5	Sammenfatning.....	67
7	Empirisk undersøgelse - Udvikling.....	70
7.1	Udvælgelse af påtegninger.	70
7.2	Sammenligningskriterier.	73
7.3	Strukturel del – fase 1.....	75
7.3.1	Overskrift.	76
7.3.2	Adressat.....	77
7.3.3	Åbnings- og indledningsafsnit.	78
7.3.4	Ledelsens ansvar, revisors ansvar samt den udførte revision.....	79
7.3.5	Konklusion.	79
7.3.6	Underskrift.	79
7.3.7	Revisors adresse.	80
7.3.8	Datering af påtegningen.	80
7.4	Indholdsmæssig del - Fase 2.....	82
7.4.1	Gammel påtegning.	82
7.4.2	Ajourført påtegning.....	87
7.5	Diskussion af relevante problemstillinger.	91
7.5.1	Formulering af påtegning (sort/grå tekst i standard).....	91
7.5.2	Revision af små/mellemstore virksomheder.	94
7.6	Delkonklusion.....	97
8	Empirisk undersøgelse – Informationsniveau.....	99
8.1	Spørgeramme.....	99
8.2	Respondenternes baggrund.....	101
8.3	Påtegningens anvendelsesområde.....	102
8.4	Kategori 1 – Specifikke ord og sætninger.	103
8.4.1	Forståelsen af ”uafhængig revisor.”	103
8.4.2	Forståelsen af, at revisor ”lever op til etiske krav.”	104
8.4.3	Forståelsen af, at ”revisor ikke udtaler sig om effektiviteten af intern kontrol.” ..	104
8.4.4	Forståelsen af, ”høj grad af sikkerhed.”	105
8.5	Kategori 2 – Informationsniveau i hele afsnit samt udvikling.	106

8.5.1	Ansvarsfordelingen mellem revisor og ledelsen.	106
8.5.2	Den udførte revision – ændring.....	107
8.5.3	Ledelsens ansvar i forhold til besvigelser for gammel og ajourført.....	108
8.5.4	Fejldefinition for gammel og ajourført.....	108
8.6	Kategori 3 – Generel holdning.	109
8.6.1	Anonymiseret eksempel.	109
8.6.2	Gammel påtegning.	110
8.6.3	Ajourført påtegning.	111
8.6.4	Eksempel på påtegning til små virksomheder.....	111
8.7	Delkonklusion.....	112
9	Konklusion.	115
10	Figurliste.....	118
11	Tabelliste.	119
12	Litteraturliste.	120
13	Bilag 1 (Liste over påtegninger).....	122
14	Bilag 2 (Skema til sammenligning).....	123
15	Bilag 3 (Data, første empiriske undersøgelse).	127
16	Bilag 4 (Spørgeramme).	129
17	Bilag 5 (Påtegning efter UR 2002-2).	132
18	Bilag 6 (Påtegning efter UR 2007-2).	133

3 Indledning.

RS 700, som har været gældende siden december 2002, blev pr. 31. december 2006 erstattet med en ajourført udgave af RS 700, som er godkendt af International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) december 2004.²

Der er sket meget på revisionsområdet siden 2002, hvilket klart kommer til syne i ajourføringen af revisionspåtegningen både på det strukturelle samt indholdsmæssige plan. På det strukturelle plan skal påtegningen indpasses i den nye revisionsprocesmodel bestående af RS 300, RS 315, RS 330 samt RS 500 - 600. På det indholdsmæssige plan har de store erhvervsskandaler, som for eksempel Enron og WorldCom både nationalt samt internationalt medført en øget fokusering på etik og besvigelser, hvilket blandt andet har medført en ajourføring af RS 240 omkring besvigelser. Som forlængelse deraf bliver det nu også positivt nævnt i ajourført RS 700.

Med ajourføringen af RS 700 blev der også foretaget en opdeling af standarderne, hvorfor der nu er to RS'er at finde om påtegninger på et fuldstændigt regnskab med generelt formål. Opdelingen har derfor medført, at fremover vil RS 700 være en påtegning uden modificering, og RS 701 vil være den modificerede påtegning enten i form af supplerende oplysninger eller forbehold. Senere vil RS 701 blive opdelt i RS 705 for påtegninger med supplerende oplysninger og RS 706 for påtegninger med forbehold.

De danske revisionsstandarder er en direkte oversættelse af de internationale revisionsstandarder udstedt af IAASB, og derfor er RS 700 en direkte oversættelse af ISA 700.³ Det skal påpeges, at der i de danske RS'er er danske lovregulerede tilføjelser. Ændringen af RS 700 startede tilbage i juni 2002, hvor IAASB godkendte ajourføringen. Samtidig blev det besluttet, at de ville have ajourføringen færdig, så den ajourførte standard kunne have virkning fra januar 2005 synkront med, at mange virksomheder på det tidspunkt overgik til at aflægge regnskab efter regnskabsstandarderne udstedt af IFRS/EU. Det nåede man ikke, da standarden, som nævnt tidligere, først blev godkendt december 2004 med virkning fra 31. december 2006.⁴

² <http://www.ifac.org/IAASB>, New Orleans, december 2004, mødereferat

³ Senere vil betegnelsen RS 700 blive anvendt for både RS 700 og ISA 700

⁴ <http://www.ifac.org/IAASB>, agenda 3, december 2002, møde

IAASB's formål med opdateringen af RS 700 er i hovedtræk et ønske om:⁵

- At ledelsens og revisors ansvar skulle være bedre identificerbart ved aflæggelsen af en årsrapport og revisionen heraf.
- At beskrivelsen af det udførte arbejde skal opdateres for at afspejle den nye revisionsproces fastlagt primært i revisionsrisikostandarderne RS 300, RS 315, RS 330 og RS 500.
- At præcisere og tydeliggøre beskrivelsen i revisionspåtegningen af ledelsens og revisors ansvar i relation til intern kontrol.

Endvidere vil man med ajourføringen af RS 700 forsøge at komme nogle af de ting, som det senere clarity projekt omfatter i forkøbet. Med IAASB's clarity projekt vil man komme tvetydigheder til livs og hovedmålene er følgende:⁶

- At gøre det lettere for revisor at identificere formålet med de enkelte standarder.
- At strømligne standarderne sprogmæssigt.
- At eliminere eller omskrive krav samt sætninger i nutid.
- At omstrukturere opbygningen af standarderne.
- At fjerne konflikter i standarderne.

Med ovenstående tre hovedformål samt clarity projektet har IAASB et ønske om, at påtegningerne bliver mere sammenlignelige både strukturelt og indholdsmæssigt samt mere forståelige. Desuden skal det være uafhængigt af, om påtegningen bliver afgivet af danske eller udenlandske revisorer, når påtegningen sker i henhold til RS'erne.

Desuden skal den ajourførte RS 700 også øge forståelsen af revisors rolle og selve revisionspåtegningen. At øge forståelsen gøres ved at bruge et mere simpelt sprog, samt ved at gøre den så konsistent som muligt samtidig med, at den stadig bevarer sit informative indhold.

Grundet formen bliver mere specificeret og foruddefineret opnår man en større sammenlignelighed internationalt, som er et af formålene med ajourføringen af RS 700. Samtidig kan præciseringen være med til at bremse innovationen indenfor området og videre i takt med, at

⁵ <http://www.ifac.org/IAASB/ProjectHistory.php?ProjID=0013>

⁶ <http://www.ifac.org/IAASB>, juni 2005, mødereferat

der er flere og flere internationale krav at leve op til, vil det stille endnu krav til tilpasning af nationale krav for at opnå integrering.⁷

3.1 Problemformulering

Den nye revisionspåtegning indeholder flere revisionsmæssige begreber end nogensinde, hvilket umiddelbart kan undre, når IAASB gennem clarity projektet vil komme tvetydigheder til livs. At de er tvetydige skal forstås på den måde, at en gruppe af regnskabsbrugere vil kunne opfatte disse begreber på hver sin måde.

Desuden kan det også undre, at en påtegning, som netop henvender sig til en meget bred og divergerende modtagerskare indeholder ord som etiske krav, risikovurdering, besvigelser, intern kontrol, mm., som alle kan fortolkes i flere forskellige retninger. Af disse problemstillinger og baggrundene hertil fremkommer vores problemformulering, som vi vil undersøge empirisk på baggrund af en dybdegående forståelse af, hvad der ligger til grund for dette. Problemformuleringen er som følgende:

Er påtegninger udarbejdet efter RS 700 blevet mere konsistente, og er informationsniveauet blevet bedre for regnskabsbrugeren?

Figur 1: Problemformulering.

I det følgende vil der blive redegjort for de centrale begreber, som er præsenteret i problemformuleringen for sikre en ens forståelse. Med konsistente menes der, om påtegningen for regnskaberne er blevet mere ens i form og struktur, samt om sammenligneligheden er blevet øget i forhold til den gamle RS 700. Angående informationsniveau menes der, om de revisionstekniske ord kan forstås af en regnskabsbruger, samt om de forstås ens. Regnskabsbrugere bliver afgrænset til banker og SKAT, da der indenfor de andre grupper af regnskabsbrugere forekommer meget store forskelle, hvilket gør det svært at afgrænse dem og dermed inddele dem i homogene grupper. Se mere om dette i følgende afsnit 3.2.

Problemformuleringen ønskes besvaret gennem en teoretisk forståelse via kapitel 5 om revisionsproces og kapitel 6 om revisionspåtegningen. Disse skal danne grundlag for den empiriske undersøgelse, der er hovedessensen i dette speciale. At det er hovedessensen i

⁷ <http://www.ifac.org/IAASB>, Agenda item 7-H, juli 2003, møde

specialet skal forstås ud fra den betragtning, at det er her problemformuleringen knytter sig til, og alt andet er baggrundsviden samt teoretisk understøttelse. Hertil skal nævnes, at det ikke er uvæsentligt med den teoretiske forståelse, da der i det empiriske afsnit hele tiden vil blive inddraget viden fra disse kapitler til besvarelse af vores problemformulering.

Den empiriske undersøgelse vil blive opdelt i to underspørgsmål, som udspringer direkte af problemformuleringen.

- Udvikling – er påtegninger udarbejdet efter RS 700 blevet mere konsistente?
- Informationsniveau – er det blevet bedre for regnskabsbrugeren?

Beskrivelser af, hvordan disse undersøgelser vil blive udført, vil blive beskrevet i kapitel 4 om projektdesign under redegørelse for de empiriske afsnit.

3.2 Afgrænsning.

I dette speciale forventes det, at læseren har kendskab til den generelle revisionsproces og generel regnskabsanlæggelse. Hermed menes, at vi kun vil beskæftige os med de revisionsmæssige begreber, som har relevans direkte for påtegningen, og derfor vil revisionsproces kapitlet kun omhandle intern kontrol, besvigelser, risikovurdering samt etiske krav. Det er alle begreber, der knytter sig direkte til den gældende standard for en påtegning uden modifikationer. I den forbindelse er det vigtigt at få afgrænset, at det er påtegningen, som er i centrum, og kapitlet om revisionsprocessen vil derfor være kort og præcist, men ikke uvæsentligt for problemformuleringen. Endvidere vil der blive taget udgangspunkt i de revisionsstandarder, som er gældende primo marts 2007.

Specialet vil kun omfatte den umodificerede revisionspåtegning efter RS 700, hvilket skal ses ud fra følgende betragtning. Som udgangspunkt omfatter RS 701 de tidligere afsnit 29-49 i den gamle RS 700, hvortil der er sket sproglige tilpasninger i overensstemmelse med den ajourførte RS 700 samt præciseringer af, hvor de nye afsnit skal placeres.⁸ Derved er ikke sket noget på det indholdsmæssige efter den modificerede og umodificerede påtegning blev opdelt i to revisionsstandarder. Derfor vil en gennemgang af RS 701 være uhensigtsmæssigt, da det ikke vil tilføre specialet yderligere information, grundet opbygningen er ens. Desuden vil det heller ikke give mening at konkludere på, om de modificerede påtegningerne er blevet mere informative

⁸ Revision & Regnskabsvæsen, nr. 11, november 2006, side 24

samt konsistente, når der ingen ændringer er sket. Af det følger, at der ikke vil blive beskrevet nærmere, hvilke forhold som giver henholdsvis forbehold eller supplerende oplysninger. Under den empiriske undersøgelse kan der forekomme påtegninger med supplerende oplysninger, hvilket ikke vil blive behandlet i undersøgelsen.

I undersøgelsen om påtegningerne er blevet mere konsistente, afgrænses der til, at der kun vil blive taget udgangspunkt i en sammenligning af regnskaber aflagt efter regnskabsklasse B. Det gøres ud fra den betragtning, at klasse C og D og særligt børsnoterede virksomheders regnskaber er rettet ind efter nye standarder, idet at de anvender de store revisionsfirmaer. Betragtningen om, at de store revisionsfirmaer er hurtigere til at rette sig ind efter nye krav end de små, skal ses i lyset af, at de store har egne faglige afdelinger, som kun beskæftiger sig med netop dette, hvorimod de små ikke har de samme ressourcer til rådighed for at holde sig ajourført.

At klasse D virksomheder typisk anvender de store revisionsfirmaer kan ses ud af nedenstående tabel, hvilket det understøtter ovenstående tese.

Virksomhed	Revisor 1	Revisor 2
A.P. Møller - Mærsk	KPMG	GT
TDC	PwC	-
SAS	Deloitte	-
Dansk Supermarked	KPMG	PwC
Arla Foods	KPMG	PwC
Danish Crown	Deloitte	-
ISS	KPMG	-
Coop Denmark	Deloitte	-
Carlsberg	KPMG	-
Group 4 Securicor	KPMG	-

Tabel 1: Danmarks 10 største virksomheder og deres revisorer - baseret på omsætning.⁹

Som følge deraf vurderer vi, at det typisk er mindre revisionsfirmaer, som ikke altid er så hurtige til at rette ind efter nye standarder, og derfor ligger den langt mere interessante undersøgelse i de små virksomheder.

Der findes mange forskellige regnskabsbrugere, som er mere eller mindre homogene og de kan grupperes, som følgende:¹⁰

- Nuværende og potentielle aktionærer/anpartshavere.

⁹ <http://kpmg.dk/view.asp?ID=188>

¹⁰ Christensen m.fl., Virksomhedens årsregnskab 2003, side 17

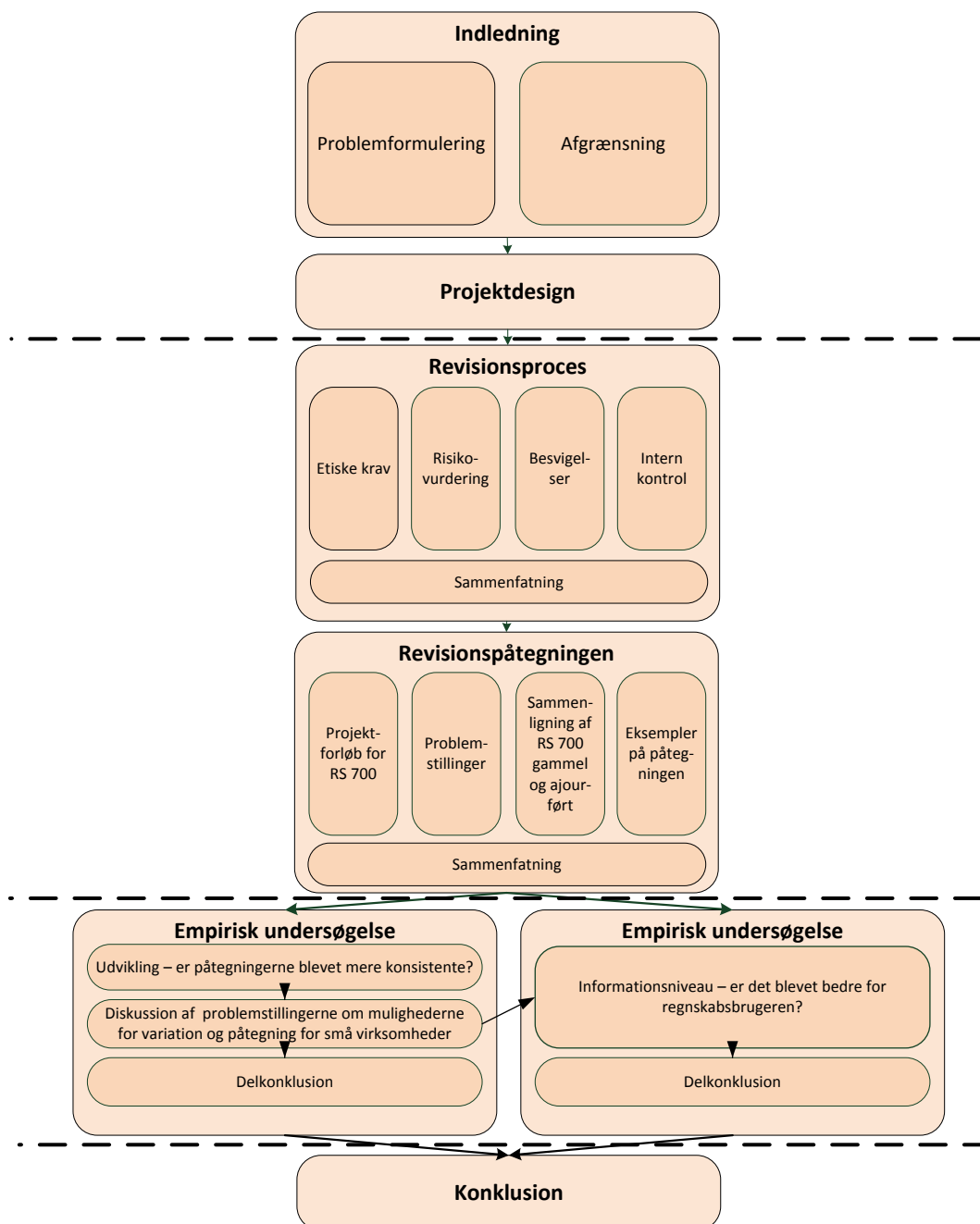
- Finansanalytikere og økonomiske rådgivere.
- Långivere.
- Leverandører.
- Kunder.
- Ansatte.
- Konkurrenter.
- Virksomhedens daglige ledelse.
- Offentlige myndigheder.

Den første gruppe; aktionærer og anpartshavere er ikke en særlig homogen gruppe, da det kan være alle typer af mennesker, og derfor har de også forskelligt vidensniveau, hvilket vil gøre det svært at inddele dem i en gruppe i vores empiriske undersøgelse. De to næste grupper er finansanalytikere, rådgivere, samt långivere og det er typisk banker, hvilket er en mere homogen gruppe end den foregående. Man må forvente, at de, som arbejder med det i banken, har et stabilt vidensniveau, og derfor er det en interessant gruppe at anvende i undersøgelsen. De efterfølgende grupper er, som den første, ikke særlig homogene, da der igen er meget stor variation i vidensniveau. Den sidste gruppe er offentlige myndigheder herunder SKAT, og den gruppe findes også homogen, hvorfor de også er udvalgt til brug i vores undersøgelse.

I den empiriske undersøgelse omhandlende konsistensen i påtegninger har vi valgt regnskaber med balancedag pr. 31. december 2002 ud fra den betragtning, at vi vil undersøge udviklingen over den største tidsmæssige udvikling. Pr. 31. december 2002 var første gang, som den gamle RS 700 fandt anvendelse, hvorfor dette årstal er valgt. Vi er klar over, at det vil medføre, at der er påtegninger, som ikke er aflagt efter dagældende krav i den gamle RS 700, grundet revisorerne ikke har fået opdateret deres standardpåtegninger, men det vurderes sekundært i forhold til, at undersøge konsistensen over længst mulig tid. Endvidere vil de udvalgte påtegninger, som er aflagt efter gammel RS 700 blive sammenholdt med UR 2002-2, og påtegninger aflagt efter ajourført RS 700 vil blive sammenholdt med UR 2007-2.

4 Projektdesign

Dette kapitel vil klarlægge, hvordan specialet er opbygget, hvilket først sammenfattes i Figur 2, som efterfølgende vil blive beskrevet. Samtidig vil der også blive redegjort for, hvorfor de forskellige afsnit er medtaget. Projektdesignet er, som følgende:



Figur 2: Projektdesign.¹¹

¹¹ Egen tilvirkning

4.1 Understøttelse til den empiriske undersøgelse.

Revisionsproces.

Kapitel 5 vil bestå af en kort og målrettet gennemgang af den generelle revisionsproces, hvor fokus vil blive lagt på de forhold, som positivt bliver nævnt i påtegningen. Det omhandler følgende:

- Etiske krav.
- Risikovurdering.
- Besvigelser.
- Intern kontrol.

Kapitlet er medtaget for at give en forståelse af de revisionsmæssige begreber, som fremkommer i påtegningen. Det vil sige, at dette kapitel er en understøttende del til kapitel 6 om påtegningen. Det er væsentlig og relevant for at få de revisionstekniske begreber på plads for at kunne afdække problemformuleringen i forhold til den empiriske undersøgelse om informationsniveauet hos regnskabsbrugeren. Dette vil være referenceramme for de svar, som de interviewede regnskabsbrugere giver.

Revisionspåtegningen.

Kapitel 6 om påtegningen skal give en forståelse for, hvad der ligger forud for den ajourførte RS 700, samt en forståelse af, hvad hensigten med indholdet og formuleringerne i standarden er. Det er relevant at få klarlagt for at kunne udarbejde de mest hensigtsmæssige undersøgelser i forhold til at få belyst problemformuleringen.

For at opnå forståelse af indhold og baggrund for ændringer er følgende afsnit relevante at få behandlet:

- Projektforløb for ajourføring af RS 700.
- Problemstillinger ved udarbejdelsen af den ajourførte RS 700.
- Sammenligning af ajourført RS 700 og gammel RS 700.
- Eksempel på klasse B jævnfør ajourført RS 700.

Kapitlet er medtaget for sammen med kapitel 5 at danne det teoretiske grundlag.

Projektforløb for ajourføring af RS 700

Dette afsnit vil indeholde en gennemgang af, hvordan processen er, når en standard skal ajourføres i IAASB. Dette gøres for at sikre forståelsen af de forskellige udkast samt høringer, som ligger forud for godkendelsen af ajourføringen. Samtidig danner det også et overblik over tidslinjen i forløbet.

Problemstillinger ved udarbejdelsen af den ajourførte RS 700.

Her vil der komme en analyse af, hvad baggrunden er for ajourføringen af RS 700. Dette medtages for at forstå, hvorfor man fra IAASB har valgt at ajourføre denne og hvilke tanker samt hensigt, der ligger bag ajourføringen. Dette vil blive behandlet ved at arbejde med de problemstillinger, som arbejdsgruppen bag RS 700 har påpeget. Endvidere vil afsnittet indeholde en behandling af, hvad det er, som IAASB vil opnå ved ajourføringen. Desuden vil afsnittet danne baggrund for det efterfølgende afsnit.

Sammenligning af ajourført RS 700 og gammel RS 700.

Afsnittet vil indeholde en sammenligning af den indholdsmæssige forskel i selve standarden, der er mellem den gamle og den ajourførte RS 700. Dette gøres for at identificere de forskelle, som ajourføringen har medført for påtegningen, samt illustrere resultatet af de diskuterede problemstillinger i foregående afsnit. Afsnittet vil blive brugt sammen med afsnit om problemstillinger som teoretisk grundlag for undersøgelse om konsistens.

Eksempel på klasse B jævnfør ajourført RS 700.

En illustration af hvordan en påtegning kunne se ud efter den ajourførte RS 700, og der tages udgangspunkt UR 2007-2. Dette gøres udelukkende for at danne et overblik. Dette gøres for at vise, hvordan en eventuel formulering kan være samt for at understrege, hvor de omtalte revisionsmæssige begreber optræder. Dette afsnit skal bruges i begge empiriske undersøgelser. I sammenligningen skal det bruges, som referenceramme og bilag 2 er udarbejdet ud fra det. Samtidig danner det teoretisk grundlag for undersøgelse af informationsniveau i forbindelse med udarbejdelsen af bilag 4.

For læsevenlighedens skyld er UR 2002-2 og UR 2007-2 eksempel på regnskabsklasse B vedlagt som bilag 5 og 6 til brug under læsning af de empiriske undersøgelser.

4.2 Empiriske undersøgelser. Empirisk undersøgelse – Udvikling.

Kapitel 7 vil omfatte en empirisk undersøgelse af konsistensen mellem påtegninger for to regnskabsår hver for sig samt en undersøgelse af den udvikling, som er sket i påtegningerne fra 2002 til påtegninger aflagt efter den ajourførte RS 700, som trådte i kraft pr. 31. december 2006.

Indledningsvis vil der komme et afsnit indeholdende en gennemgang af den metode, som vil blive brugt til udvælgelse af påtegningerne med afslutning pr. 31. december 2002 samt med afslutning pr. 31. december 2006. Afsnittet er med for at danne grundlag for den udvalgte data, og det bliver dermed klarlagt hvilke forudsætninger, der er for undersøgelsen. Efterfølgende vil der komme et afsnit om de sammenligningskriterier, der er opstillet for at kunne besvare første del af problemformuleringen, i form af en del, som går på det strukturelle og en del, som går på det indholdsmæssige. Herefter vil der komme to analyseafsnit, som vil besvare første del af problemformuleringen i form af et delkonklusionsafsnit.

Hele kapitlet skal give et indblik i, om ajourføringen har den effekt, som er beskrevet og underbygget med baggrund og eksempler i kapitel 6. Endvidere skal undersøgelsen også dokumentere, om påtegningerne er blevet mere konsistente. Samtidig med skal den også danne grundlag for et diskussionsafsnit, som vil blive beskrevet i det følgende. Det er illustreret med en pil i projektdesignet Figur 2.

De to diskussionsafsnit vil indeholde følgende:

- Formulering af påtegning (sort/grå tekst i standard)
- Problemstilling ved revisionspåtegningens brug af begrebet intern kontrol ord i forbindelse med revision af små virksomheder.

Den første diskussion omhandler mulighederne for at variere påtegningen, som vil være understøttet af den første empiriske undersøgelse. Den vil være indledende til den efterfølgende diskussion, som vil omhandle brugen af begrebet intern kontrol i forbindelse med afgivelse af påtegning for små virksomheders regnskaber. På baggrund af de to diskussioner vil der sluttelig blive præsenteret et eksempel på, hvordan en påtegning til små virksomheders regnskaber kunne se ud. Om informationsniveauet i dette er blevet bedre, vil blive empirisk understøttet i den efterfølgende empiriske undersøgelse, hvor vi vil præsentere eksemplet for regnskabsbrugerne.

Empirisk undersøgelse – Informationsniveau.

I kapitel 8 vil der indledningsvis komme et afsnit om interviewteknik, som skal være medvirkende dels til at sikre struktur samt systematik under interviewene.

I dette afsnit vil vi foretage interview med to udvalgte grupper af regnskabsbrugere, som henholdsvis er banker og SKAT. Interviewene skal undersøge, hvordan disse regnskabsbrugere læser dels den gamle samt ajourførte revisionspåtegning. Det vil primært koncentrere sig om forståelsen af de revisionsmæssige begreber, som den ajourførte revisionspåtegning indeholder, der er beskrevet i kapitel 5 og 38.

Sekundært vil deres samlede vurdering af henholdsvis den gamle og ajourførte påtegning blive analyseret og sammenlignet. Dette gøres for at undersøge, om de forstår det samme ved påtegningerne samtidig med om regnskabsbrugerne finder en påtegning efter den ajourførte RS 700 mere informativ end den gamle. Sluttelig vil de blive præsenteret for fire forskellige påtegninger, hvor deres generelle holdning ønskes. De fire forskellige påtegninger er; et anonymiseret eksempel, en gammel påtegning (UR 2002-2), en ny påtegning (UR 2007-2), samt et tilrettet eksempel for små virksomheder, for at finde ud af, hvad de mener om informationsværdien i dem. At vi anvender den foregående empiriske undersøgelse er illustreret med en pil fra den ene undersøgelse til den anden Figur 2.

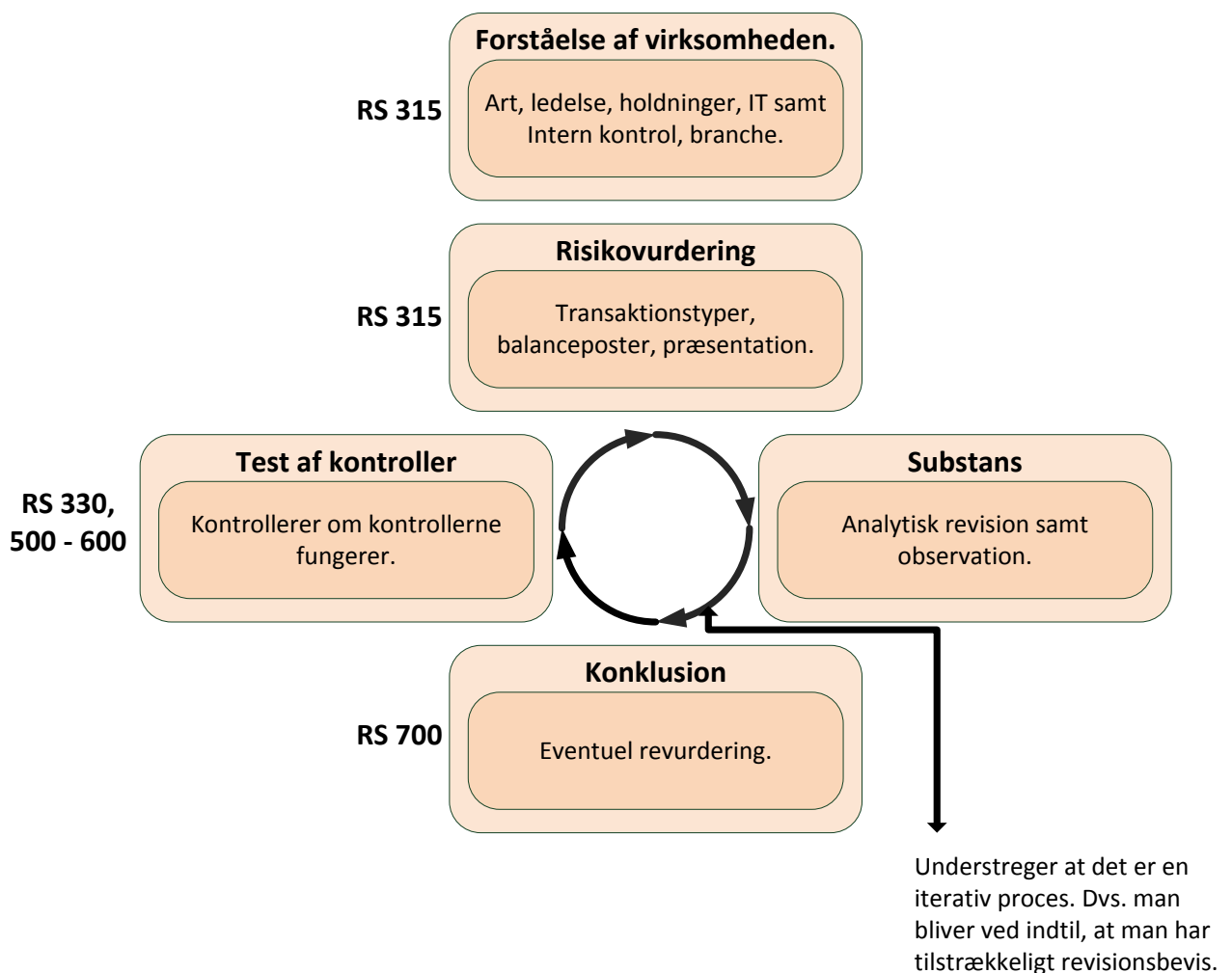
Kapitlet vil munde ud i svar på anden del af problemformuleringen i form af en delkonklusion.

Konklusion.

Kapitel 9 vil indeholde det endelige svar på problemformuleringen på baggrund af de to delkonklusioner, og de underliggende empiriske undersøgelser samt de teoretiske sammenfatninger.

5 Revisionsproces.

I kapitel 5 vil der blive præsenteret de begreber i revisionsprocessen, som er relevante for påtegningen. Dette skal være med til at give en teoretisk forståelse af de revisionsmæssige begreber, som optræder i en påtegning efter den ajourførte RS 700 under afsnittene ledelsens ansvar samt revisors ansvar og den udførte revision. Først vil der komme en generel og meget overordnet gennemgang af revisionsprocessen med udgangspunkt i nedenstående Figur 3. Herefter vil der komme en mere detaljeret gennemgang af etiske krav, risikovurdering, besvigelser samt intern kontrol.



Figur 3: Revisionsprocessen.¹²

¹² Peter Thor Kellmer, forelæsning 10 2006.

Forud for den første fase i Figur 3, er der blevet udarbejdet en aftale mellem revisor og klient om, hvad der skal udføres, for eksempel en revision, et review eller en specifik opgave. Under dette gør revisor sig blandt andet overvejelser om de etiske krav for at vurdere om aftalen skal accepteres. De etiske krav vil blive behandlet i afsnit 5.1.

Den første fase drejer sig om at opnå forståelse af virksomheden, hvor vejledningen om dette er beskrevet i RS 315. Her skal der sondres mellem et fortsættende engagement eller et nyt engagement. Det vil selvfølgelig kræve mere af informationsindsamlingen, når det er et nyt engagement, end hvis det er et fortsættende. Forståelsen af virksomheden og dens omgivelser omfatter både eksterne faktorer som branche og lovgivning samt interne faktorer som kontrolmiljø samt organisation. Forståelsen af virksomheden og dens omgivelser bliver anvendt til at vurdere risikoen for væsentlig fejlinformation og dermed bestemmelse af omfanget af revisionen.

Den anden fase omhandler vurdering af risiko og fastsættelse af væsentlighed, hvorunder der gøres overvejelser om besvigelser (RS 240), behandlet i afsnit 5.3, samt intern kontrol (RS 315), behandlet i afsnit 5.4. Dette gøres for at kunne planlægge udførelsen af revisionen og dermed vurderingen af fordelingen af test af kontroller og substansrevision.

Herefter kommer den iterative fase, som er understreget ved en cirkel i Figur 3. Udfyldende vejledning til den proces forefindes i RS'erne 330, 500 – 600. I korte træk kan man sige, at der efter ovenstående fremgangsmåde er planlagt et niveau af test af kontroller og substans handlinger. Under udførelsen kan der opstå behov for en revurdering, og det kan for eksempel føre til, at niveauet af substanshandlinger øges som følge af, at test af kontroller har vist, at de ikke fungerer optimalt. Når der er opnået tilstrækkeligt revisionsbevis kan der udtrykkes en konklusion, hvilket er illustreret i Figur 3, som den efterfølgende fase.

Når der er opnået tilstrækkeligt revisionsbevis kan der udtrykkes i konklusion i form af en påtegning, som skal udarbejdes efter RS 700, hvis det er en påtegning uden modifikationer, og som nævnt tidligere er der pr. 31. december 2006 kommet ændringer i disse.

5.1 Ethiske krav.

I dette afsnit vil der blive redegjort for, hvad det vil sige, at revisor i sin påtegning skriver, at han lever op til de etiske krav.

Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR) er medlem af IFAC, hvorfor der skal gennemføres ajourføringer til de etiske krav, som de danske revisorer skal leve op til. Derfor består de etiske regler i Danmark primært af IFACs Code of Ethics, hvilket dog er udarbejdet med nationale tilpasninger. De nationale tilpasninger skyldes, at der i den danske revisorlovgivning er skærpede krav, som de etiske krav ikke har med. De etiske regler er opdelt i følgende dele:¹³

- Del A: Gælder for alle revisorer.
- Del B: Gælder for praktiserende revisorer.
- Del C: Gælder for ikke-praktiserende revisorer.

Del A giver retningslinjer for revisors professionelle etik, som revisor skal følge med henblik på at identificere trusler mod revisors etik, vurdere truslernes betydning for derigennem at minimere eller helt eliminere disse ved hjælp af sikkerhedsforanstaltninger.¹⁴ Der er dog eksempler på trusler, hvor sikkerhedsforanstaltninger ikke kan eliminere truslerne til et acceptabelt niveau, hvilket vil blive redegjort for i de kommende afsnit. Der kan opstå mange situationer, hvorunder revisor bliver stillet overfor svære og komplekse etiske beslutninger, hvorfor det ikke er muligt at opstille retningslinjer, som giver vejledning i alle situationer. Derfor er de etiske regler principbaserede, som giver revisor grundlæggende vejledning.¹⁵

Del B og C i det etiske regelsæt giver revisor og ikke-praktiserende revisorer vejledning i konkrete situationer, hvorpå de vejledes med valg af sikkerhedsforanstaltninger, som kan være med til at eliminere truslen helt eller delvist.¹⁶

På det reguleringsmæssige område er det i IFACs Code of Ethics, hvor størstedelen af reglerne samt vejledningerne er at finde, men disse bliver, som tidlige nævnt, suppleret med reglerne i

¹³ Retningslinjer for revisors etiske adfærd, side 1

¹⁴ Retningslinjer for revisors etiske adfærd, del A, 100, 2

¹⁵ Retningslinjer for revisors etiske adfærd, del A, 100, 5

¹⁶ Retningslinjer for revisors etiske adfærd, del A, 100, 2

den danske revisorlovs kapital 6. Der kan være situationer, hvor de danske særregler har en skærpet holdning til en given etisk konflikt, hvor de etiske regler ikke finder det etisk ukorrekt. I sådanne tilfælde vil det være den skærpede regel, som skal følges.

Man kan opdele de etiske regler i to grupper af regler; ”røde lys” og ”gule lys”.¹⁷ De ”røde lys” er forbudsbestemmelser, hvilket vil sige, at de direkte strider mod de etiske regler, og der ikke kan foretages sikkerhedsforanstaltninger, som kan eliminere eller nedbringe truslen til et acceptabelt niveau. Ved ”gule lys” skal revisor være særlig agtpågivende, da der er trusler mod hans etiske adfærd. I sådanne tilfælde skal der søges afklaring, og revisor skal sikre sig, at den påtænkte adfærd er i overensstemmelse med de etiske regler, og der skal foretages sikkerhedsforanstaltninger.

5.1.1 De fem grundprincipper.

De etiske krav består af fem grundprincipper, som revisor skal overholde, og de er følgende:

- Integritet.
- Objektivitet.
- Professionel kompetence.
- Fortrolighed.
- Professionel adfærd.

Ad integritet.

Revisor skal være ærlig og redelig i sine professionelle og forretningsmæssige forbindelse, hvilket også dækker over en redelig handlemåde.¹⁸

Ad objektivitet.

At revisor skal være objektiv dækker over, at revisor ikke må kompromittere sin professionelle dømmekraft.¹⁹ Det vil med andre ord sige, at revisor ikke må være forudindtaget i sit arbejde. Revisorlovens bestemmelser regulerer en lang række situationer, hvor revisor ikke kan være uafhængig. Selvom ordet ”objektivitet” ikke er nævnt i revisorloven, så står det implicit i den, at revisor skal være det. Et eksempel på det kan være revisorlovens § 11, stk. 2, som omhandler de

¹⁷ INSPI 2007, nr. 3, side 27

¹⁸ Retningslinjer for revisors etiske adfærd, del A, 110, 1

¹⁹ Retningslinjer for revisors etiske adfærd, del A, 120, 1-2

situationer, hvor revisors ægtefælle har mere end en ubetydelig økonomisk interesse i den virksomhed som manden reviderer. Hvis revisors kone har en stor økonomisk interesse i en virksomhed, hvor hendes mand er revisor, så er der risiko for, at objektiviteten kan blive bragt i fare.

Ad professionel kompetence og fornøden omhu.

Den professionelle kompetence, som revisor skal besidde, skal løbende vedligeholdes, så revisor altid er ajourført med den faglige viden, som kræves for at bestride jobbet som revisor.²⁰ FSR vedtog på deres bestyrelsesmøde den 12. december 2002, at praktiserende revisorer er forpligtet til at kunne dokumentere 120 timer efteruddannelse over en treårig periode.²¹ På denne måde skal det sikres, at de praktiserende revisorer vedligeholder deres faglige niveau, som de har opnået dels gennem revisorkandidatuddannelsen samt igennem deltagelse i Praktisk Delkursusforløbet. Endvidere skal revisor optræde med fornøden omhu, hvilket blandt andet indebærer, at revisor agerer omhyggeligt og rettidigt i henhold til de krav, som er for den pågældende opgave.²²

Ad fortrolighed.

Det kan ikke undgås, at revisor får et rigtig godt kendskab til de virksomheder, som han reviderer. Under revisionen kan revisor også opnå kendskab til forretningshemmeligheder eller andre fortrolige oplysninger, hvis videregivelse kan være katastrofale for virksomheden. Derfor må revisor ikke videregive fortrolig information, som han modtager i sit professionelle og forretningsmæssige hverv.²³ Revisor må heller ikke anvende de oplysninger, som han tilegner sig under sit hverv til at opnå personlig fordel.²⁴ Revisor er underlagt straffelovens bestemmelser om tavshedspligt, hvilket fremgår af revisorlovens § 26.²⁵

Ovenstående begrænsninger på revisors videregivelse af information bliver dog gennembrudt i de situationer, hvor revisor udarbejder lovpligtige erklæringer. Endvidere bliver der i de etiske regler i kapital 140, afsnit 7 nævnt ", herunder den situation, hvor en dommer har taget stilling

²⁰ Retningslinjer for revisors etiske adfærd, del A, 130, 1-2

²¹ <http://www.ksr.dk/site/fsrstart.nsf/web/KSRFramesetNonMember?opendocument>

²² Retningslinjer for revisors etiske adfærd, del A, 130, 4

²³ Retningslinjer for revisors etiske adfærd, del A, 140, 1

²⁴ Retningslinjer for revisors etiske adfærd, del A, 140, 1

²⁵ Det er en henvisning til straffelovens §§ 144, 150 -152 f og 154 – 157.

til, at tavshedspligten skal vige for vidnepligten". Det vil sige, at revisors tavshedspligt i visse særlige situationer skal vige, men kun når det er som følge af juridisk eller professionel pligt. Et af de eksempler som kan opstå er, når revisor opnår kendskab til en virksomheds konkurs, hvor han på samme tid er revisor for en virksomhed, som har et stort tilgodehavende hos den virksomhed, hvor konkursen er nært forestående. Problemstillingen er her, om revisor skal gøre opmærksom på, at deres tilgodehavender er faretruet, eller om han skal tie og underskrive påtegningen, selvom han er klar over, at regnskabet ikke er retvisende.

Ad professionel adfærd.

Med professionel adfærd menes, at revisor skal overholde lovgivningen samt anden regulering, hvormed der undgås adfærd, som kan skade revisorgerningens omdømme.²⁶

Efter den overordnede redegørelse for grundprincipper vil der i det følgende blive redegjort for de mest grundlæggende trusler, som kan true grundprincipperne, og som revisor har overholdt, når han underskriver påtegningen.

5.1.2 Grundlæggende trusler.

Egeninteresse.

At der kan opstå en situation om egeninteresse er ikke kun begrænset til at omfatte revisor, men også nærmeste familie.²⁷ Dette fremgår af det etiske regelsæt, men det kan også læses indirekte ud fra revisorlovens § 11, selvom ordet ikke direkte bliver nævnt i paragraffen. Truslen for egeninteresse går på det økonomiske aspekt. Eksempler på egeninteresse kan være, hvis revisoren er meget afhængig af honoraret fra klienten, eller hvis der er indgået en betinget honoraraftale i forbindelse med en erklæring.

Egenkontrol.

Der er ikke nogen etisk problemstilling i, når en klient henvender sig til en revisor og får ham til at hjælpe med at designe og implementere et regnskabssystem. Det er der først i det tilfælde, at revisor skal lave en erklæring, hvorpå han skal erklære sig om funktionaliteten på systemet.²⁸ Det er disse situationer, hvor revisor skal kontrollere sit eget arbejde, at der kan opstå etiske konflikter. Netop det aspekt, at revisor tidligere har hjulpet og måske selv kontrolleret systemet i

²⁶ Retningslinjer for revisors etiske adfærd, del A, 150, 1

²⁷ Retningslinjer for revisors etiske adfærd, del B, 200, 4

²⁸ Retningslinjer for revisors etiske adfærd, del B, 200, 5

forbindelse med implementeringen, så der mulighed for, at han overser fejl og mangler i forbindelse med erklæringen. Truslen om egenkontrol er også omtalt i revisorlovens § 11, stk. 3, nr. 1, hvilket er en "gul lys" bestemmelse.

Advokering.

At der kan opstå en advokeringstrussel kan for eksempel ske i de tilfælde, hvor revisor optræder som advokat for klienten.²⁹

Familiaritet.

Overordnet kan familiaritetstrusler karakteriseres som tilfælde, hvor revisor er meget positivt indstillet overfor klienten, hvorved revisors objektivitet bliver kompromitteret. Der bliver i det etiske regelsæts afsnit 200.7 nævnt en række eksempler. Familiaritetstrusler kan opstå i de situationer, hvor nær familie til erklæringsteamet for eksempel sidder i bestyrelsen hos erklæringsklienten. Endvidere kan truslen også opstå, hvis et senior-medlem af erklæringsteamet har betjent klienten i mange år.³⁰ Situationer, hvor der kan opstå trusler om familiaritet, er også reguleret i revisorlovens § 11, hvorfor der er overensstemmelse mellem det etiske regelsæt og den danske lovgivning.

Intimidering.

Som ordet "intimidering" antyder, så foreligger det, når revisor bliver truet eller afskrækket fra at agere objektivt, som er et af de tidligere nævnte grundelementer i revisors etiske adfærd.³¹ Eksempler på intimidering kan være, hvis klienten truer revisor med udskiftning fra erklæringsopgaven, hvis han for eksempel tager forbehold for værdiansættelse af varelageret, selvom forbeholdet er helt på sin plads.

5.2 Risikovurderingsproces.

I en påtegning udarbejdet efter den ajourførte RS 700 skal risikovurdering nævnes under afsnittene ledelsens samt revisors ansvar og den udførte revision. Risikovurderingen skal danne grundlag og dokumentation for den udførte revision samt type og mængden af substans handlinger. Derfor er det relevant at få redegjort for, hvad dette begreb dækker over i forhold til at opnå en dybere forståelse af, hvilken information man kan forvente at få ud af at læse en

²⁹ Retningslinjer for revisors etiske adfærd, del B, 200, 6

³⁰ Retningslinjer for revisors etiske adfærd, del B, 200, 7

³¹ Retningslinjer for revisors etiske adfærd, del B, 200, 8

påtegning. Risikovurdering er et fundamentalt begreb i revisionsprocessen og bliver reguleret i to revisionsstandarder; RS 315 og RS 330.

5.2.1 Revisionsrisikoen.

Revisionsrisikoen defineres således; ”Risikoen for at revisor udtrykker en forkert påtegning, når regnskabet ikke er retvisende.”³² Det vil sige risikoen for, at revisor udtrykker en påtegning uden modifikationer om et ikke retvisende regnskab, der indeholder væsentlig fejlinformation. En revision skal derfor tilrettelægges således, at denne risiko mindskes til et acceptabelt niveau. For at vurdere hvad et acceptabelt niveau for revisionsrisikoen er, drages der anvendelse af en revisionsrisikomodel, som er følgende:

$$RR = IR \times KR \times OR, \text{ hvor}$$

RR = Revisionsrisikoen

IR = Iboende risiko

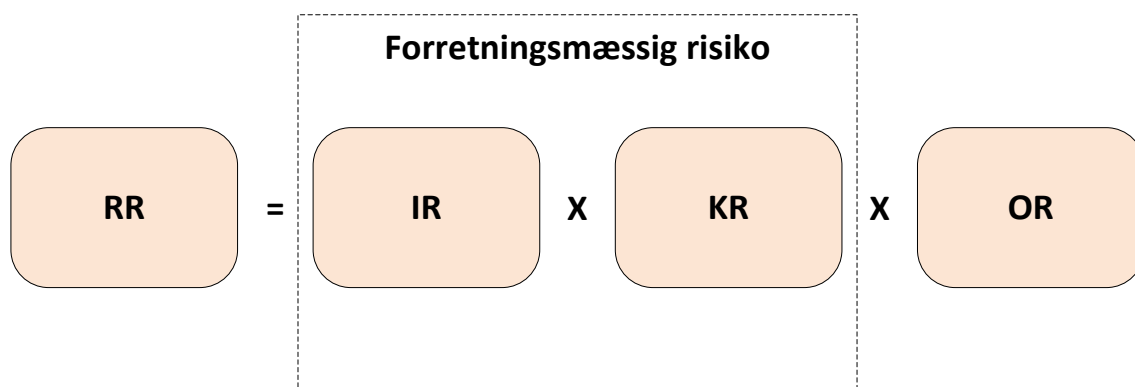
KR = Kontrolrisikoen

OR = Opdagelsesrisikoen

Opdagelsesrisikoen er risikoen for, at revisor ikke opdager en væsentlig fejl ved enten substanshandlinger eller test af kontroller. Denne risiko bruges til at planlægge niveauet af revisionshandlinger. Den iboende risiko og kontrolrisikoen eksisterer uafhængigt af en revision, da disse er funktioner af selve virksomheden og dens omverden. Dette kaldes også den forretningsmæssige risiko

³² Eilifsen m.fl., Auditing & Assurance Services 2006, side 62

Dette er sammenfattet i nedenstående figur.



Figur 4: Sammenhæng mellem den forretningsmæssige risiko og revisionsrisikomodellen.³³

Den forretningsmæssige risiko (FR) er trusler mod en virksomhed for at opnå sine mål gennem sin strategi. Den risiko er et resultat af væsentlige omstændigheder, begivenheder samt handlinger/ikke-handlinger, og det er ledelsens ansvar at identificere samt foretage handlinger for at imødekomme dem. FR er et bredere begreb end risikoen for væsentlig fejlinformation i et regnskab. De fleste FR har potentiale til at have effekt på regnskabet enten med det samme eller over lang tid.³⁴ Det er revisors opgave at identificere FR og forstå hvilke potentielle fejl, som de vil kunne resultere i, hvilket følger af RS 315 afsnit 76, hvor der står: ”Revisor skal opnå forståelse af virksomhedens proces til at identificere forretningsrisici, der er relevante for regnskabsaflæggelsesmålene, og ledelsens beslutninger om handlinger til at adressere disse risici og resultaterne heraf.”

5.2.2 Forståelse af virksomheden og dens miljø.

At forstå en virksomhed og dens miljø er en kontinuerlig dynamisk proces med indsamling, opdatering og analyse af den information, som opnås gennem en revision med det formål hele tiden at få fastlagt den forretningsmæssige risiko. På basis af dette kan der så udarbejdes en risikovurdering, som vil danne grundlag for de revisionshandling, som skal udføres.

FR inkluderer både eksterne og interne faktorer, som bærer virksomhedens evne til at overleve. Revisors forståelse af virksomheden og dens omverden omfatter følgende kategorier:

- Branche, lovgivning samt andre eksterne faktorer.
- Virksomhedens struktur.

³³ Eilifsen m.fl., Auditing & Assurance Services 2006, side 65

³⁴ Eilifsen m.fl., Auditing & Assurance Services 2006, side 66

- Mål og strategi samt relaterede FR.
- Måling og præsentation af virksomhedens performance.
- Intern kontrol

Branche, lovgivning samt andre eksterne faktorer.

Det er vigtigt, at revisor undersøger disse forhold, da nogle virksomheder, som følge af det forretningsområde der arbejdes under, er særlig risikofyldte på grund af for eksempel hård konkurrence på markedet samt ekstra høje afgifter m.fl.³⁵

Virksomhedens struktur.

Dette omfatter typisk en vurdering af virksomhedens ejerstruktur, hvilke typer af investeringer, som laves og er planlagt. Desuden omfatter det også, hvordan virksomheden er finansieret.³⁶

Mål og strategi samt relaterede FR.

For revisor drejer det sig om at opnå en forståelse af virksomhedens mål og strategi at vurdere risikoen. Typisk har ledelsen af virksomheden udarbejdet en risikovurderingsproces til at identificere og kontrollere disse risici. Det er vigtigt, at revisor sætter sig ind i processen, dog kan det være svært i små virksomheder, da de typisk ikke har nogen dokumentation for denne proces samt typisk vil der slet ikke forefindes mål og tilhørende strategier på skrift.³⁷

Måling og præsentation af virksomhedens performance.

Det omfatter en forståelse af virksomhedens key performance indikatorer (KPI). Tendenser kan måske indikere en risiko for fejlinformation for eksempel, hvis en KPI pludselig er meget anderledes, end den har været de seneste år. Selvfølgelig kræver brug af disse, at revisor har gjort sig overvejelser om, hvor pålidelige de bagvedliggende informationer er.

Intern kontrol.

Det vil kun blive kort præsenteret her, da der i det senere afsnit 5.4 vil komme en mere detaljeret gennemgang af dette begreb, da det også er et af de ord, som bliver nævnt positivt i en påtegning efter den ajourførte RS 700. Intern kontrol omhandler virksomhedens politikker og procedurer

³⁵ Eilifsen m.fl., Auditing & Assurance Services 2006, side 67

³⁶ Eilifsen m.fl., Auditing & Assurance Services 2006, side 67

³⁷ Eilifsen m.fl., Auditing & Assurance Services 2006, side 68

designet til at sikre en vis sikkerhed om regnskabet, effektiviteten af rutiner samt overholdelse af lovgivning. Dette er et meget væsentligt område for en revision og kræver meget opmærksomhed.³⁸

5.2.3 Risikovurderingshandlinger.

Ovenstående forståelse af virksomheden opnås gennem risikovurderingshandlinger, og de kan inddeles i tre kategorier. De er som følgende:

- Forespørgsler.
- Analytiske handlinger.
- Observation og inspektion.

Forespørgsler.

Dette kan være en god måde for revisor at få informationer om virksomheden fra andre personer end bare topledelsen. Disse personer kunne for eksempel være personer fra intern revision, marketing, produktionen m.fl.³⁹

Analytiske handlinger.

For revisor kan disse være meget hjælpsomme til at identificere eksistensen af usædvanlige transaktioner, begivenheder, beløb samt KPI'er. Man skal bare være klar over, at handlingerne kun giver en overordnet identifikation af en eventuel fejlinformation.⁴⁰

Observation og inspektion.

Dette indeholder revisionshandlinger som gennemgang af dokumenter, kontrolmanualer, bogføring, besøg på virksomheden, gennemgang af forretningsplaner samt strategier, følge transaktioner fra vugge-til-grav. Hvor meget substans, der skal udføres, afhænger af omstændighederne om virksomheden som for eksempel størrelse og kompleksitet.⁴¹

5.2.4 Fastlæggelse af forretningsrisikoen.

Når alle de risici, som vil kunne resultere i væsentlig fejlinformation i regnskabet, er identificeret, skal revisor evaluere virksomhedens sikkerhedsforanstaltninger for at imødekomme disse risici og kontrollere om, at de er blevet implementeret.

³⁸ Eilifsen m.fl., Auditing & Assurance Services 2006, side 70

³⁹ Eilifsen m.fl., Auditing & Assurance Services 2006, side 71

⁴⁰ Eilifsen m.fl., Auditing & Assurance Services 2006, side 72

⁴¹ Eilifsen m.fl., Auditing & Assurance Services 2006, side 72

5.3 Besvigelser.

Som følge af at der i den nye revisionspåtegning positivt skal skrives, at "... væsentlig fejlinformation i årsrapporten, uanset om fejlinformationen skyldes besvigelser eller fejl" er dette afsnit af høj relevans.⁴² Det er ikke nyt, at revisor, i sin revision af en årsrapport, skal være opmærksom på besvigelser, da dette har været en del af revisorgerningen i mange år. Det, som den ajourførte RS 700 har medført, er, at det nu direkte fremgår af teksten i påtegning, at årsrapporten ikke indeholder væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser. At det nu fremgår af påtegningen vil sandsynligvis medføre, at regnskabsbruger nu bliver mere opmærksom på det. Nærværende afsnit vil give en redegørelse for, hvad revisor erklærer sig om, når det gælder besvigelser. Afsnittet skal også betragtes som baggrundsviden sammen med de andre afsnit i kapitel 5, når der senere i specialet vil blive foretaget interview med regnskabsbrugernes forståelse af udvalgte elementer i revisionspåtegningen.

Det reguleringsmæssige aspekt om besvigelser findes dels i RS 240, EBK samt i revisorloven. I EBK fremgår det i § 7, stk. 2, som omhandler overtrædelse af straffelovens kapitel 28 samt skatte-, afgifts- og tilskudslovgivning. Endvidere omfatter det overtrædelse af selskabslovgivningen samt overtrædelse af lovgivning om regnskabsaflæggelse. Endvidere fremgår det af EBK § 20, 2. led, at revisor skal være opmærksom på forhold, som kan indikere besvigelser, der er af betydning for regnskabsbruger. Her bliver det understreget, at forholdet skal være af væsentlig karakter. Derudover er EBK § 20 også koblingen til RS 240, hvor den uddybende vejledning for revisor findes. Revisorlovens § 10, stk. 5 regulerer reaktionerne på ledelsens betydelige økonomiske forbrydelser.

Når fejlinformationen i regnskabet karakteriseres som besvigelser, så skyldes det, at den underliggende handling er bevidst, hvorved der opstår tilsigtet fejlinformation.⁴³ Definitionen på besvigelser er "*bevidst handling udført af en eller flere personer blandt den daglige ledelse, den øverste ledelse, medarbejdere eller tredjeparter, hvor vildledning for at opnå en uberettiget eller ulovlig fordel er involveret.*"⁴⁴

⁴² RS 700.60

⁴³ RS 240.4-5

⁴⁴ RS 240.6

5.3.1 To typer af besvigelser.

Besvigelser er opdelt i to kategorier; regnskabsmanipulation og misbrug af aktiver. Af typer af regnskabsmanipulation kan nævnes følgende:⁴⁵

- Manipulation, forfalskning eller ændring af bogføring.
- Bevidst forkert præsentation af begivenheder.
- Bevidst forkert anvendelse af regnskabspraksis.

Det er typisk ledelsen, som begår regnskabsmanipulation, da det ofte er dem, som netop står for præsentationen af regnskabet samt står for virksomhedens regnskabspraksis.

Modsat forholder det sig med misbrug af aktiver, hvorfor de også går under benævnelsen medarbejderbesvigelser. Ved misbrug af aktiver kan følgende eksempler nævnes:⁴⁶

- Underslæb.
- Tyveri af fysiske/immaterielle aktiver.
- Få virksomheden til at betale for private varer.
- Privat benyttelse af virksomhedens aktiver.

Det er ovennævnte former for besvigelser revisor erklærer sig om, at regnskabet ikke indeholder af væsentlig karakter.

5.3.2 Revisors overvejelser.

Professionel skepsis.

Revisor skal have en professionel skepsis under hele revisionsforløbet, hvilket allerede starter i planlægningsfasen. At revisor skal have en professionel skepsis indebærer, at han skal have en problematiserende tilgang dels til den præsenterede dokumentation samt til de udtalelser, som ledelsen kommer med.

Drøftelser i opgaveteamet.

Som en naturlig del af planlægningen samt under udførelsen af revisionen skal medlemmerne af opgaveteamet indbyrdes drøfte risikoen for, at de støder på besvigelser under revisionen. Det er

⁴⁵ RS 240.8

⁴⁶ RS 240.11

vigtigt, at der under disse drøftelser bliver set bort fra forhåndsopfattelser, som påvirker den professionelle skepsis. Drøftelserne kan for eksempel indeholde:⁴⁷

- Udveksling af idéer om, hvor samt hvorledes de kan støde på besvigelser.
- Diskussion om der er indikationer på resultatstyring.
- Overvejelser om usædvanlige eller uforklarede ændringer.
- Diskussion om, hvorledes uforudsigelighed bedst kan indarbejdes i revisionen.

Risikovurderingshandlinger.

Revisor skal tilpasse sine risikovurderingshandlinger, så de har fokus på besvigelser, hvorfor forespørgsler til både øverste samt daglig ledelse skal afdække deres kendskab til en eventuel tilstedeværelse af besvigelser. I den forbindelse skal revisor samtidig vurdere de fra ledelsen komne udsagn, hvorfra revisor vurderer risikoen.

Identifikation og vurdering af risiciene for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser.

Herunder skal revisor vurdere de risici, der kan føre til væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser. Det bliver gjort ud fra et professionelt skøn samt ved inddragelse af de informationer revisor har opnået gennem sine risikovurderingshandlinger.⁴⁸

Reaktioner på risiciene for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser.

Der skal af revisor fastlægges generelle reaktioner for at adressere de vurderede risici for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser samt udføre handlinger, hvis omfang og tidsmæssig placering afhænger af de vurderede risici.⁴⁹

Vurdering af revisionsbevis.

Revision er en iterativ proces, illustreret i Figur 3, hvorfor revisor kan støde på forhold, som medfører, at han skal tilbage til et tidligere område og revurdere det opnåede revisionsbevis. I forhold til besvigelser skal revisor være opmærksom på de afledte effekter en afdækning kan medføre for de allerede opnåede revisionsbeviser. Her kan eksempelvis nævnes troværdigheden af de udtalelser som både medarbejdere og specielt ledelsen kommer med.⁵⁰

⁴⁷ RS 240.30

⁴⁸ RS 240.57

⁴⁹ RS 240.61

⁵⁰ RS 240.83-89

Den daglige ledelses udtalelser.

Revisor skal indhente skriftlige udtalelser fra den daglige ledelse, hvori de anerkender deres ansvar for at udforme og implementere intern kontrol, som skal forebygge samt opdage besvigelser, oplyse om deres kendskab til besvigelser eller mistanke derom samt oplyse om resultatet af deres samlede vurdering for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser.⁵¹

Kommunikation med den øverste ledelse og den daglige ledelse.

Hvis revisor konstaterer, at der har foregået besvigelser, eller at der foregår besvigelser i virksomheden, så skal revisor hurtigst muligt informere rette ledelsesniveau. Det vil typisk være et niveau over den person, som har begået forholdet. Der er dog situationer, hvor de øverste ledelsesniveauer er involveret, hvorfor underretning dertil ikke giver mening. Revisor skal følge revisorlovens § 10, stk. 6, hvis han vurderer, at det ikke vil forhindre fortsat kriminalitet at underrette ledelsen. Som udgangspunkt skal revisor ved økonomisk kriminalitet af betydelige beløb begået af ledelsen underrette alle i ledelsen samt indføre det i revisionsprotokollen, hvorefter ledelsen har 14 dage til at rette forholdet. Hvis dette ikke er sket inden for fristen, så skal revisor underrette Statsadvokaten for Særlig Økonomisk Kriminalitet (SØK) om forholdet.

Revisor er ikke i stand til at fortsætte opgave.

Der kan være forhold, som medfører, at revisor ikke ser sig i stand til at fortsætte opgaven. Det kan for eksempel være tilfælde, hvor ledelsen ikke forsøger at forhindre besvigelser, som revisor anser for påkrævede under de givne omstændigheder.⁵² I revisorloven er det reguleret i § 10, stk. 7, som kræver, at revisor underretter SØK om grunden til fratrædelsen.

Dokumentation.

Revisors dokumentation i forhold til besvigelser skal dokumentere de identificerede og vurderede risici for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser på regnskabs- og revisionsmålsniveau. Endvidere skal revisor dokumentere, at han har drøftet besvigelser med både den daglige samt øverste ledelse.⁵³

⁵¹ RS 240.90

⁵² RS 240.103

⁵³ RS 240.108

5.4 Intern kontrol.

I den nye revisionspåtegning bliver det revisionsmæssige begreb intern kontrol nævnt. Det fremgår direkte af påtegningen, hvad revisors- og ledelsens ansvar er i forbindelse med virksomhedens interne kontrol miljø. Derfor skal dette afsnit redegøre for, hvad der dels forstås ved intern kontrol, samt give en forståelse for, hvad revisor og ledelsen har ansvaret for i henhold til intern kontrol.

I et revisionsteknisk øjemed forstår man intern kontrol som den proces, der er udformet og implementeret af den øverste ledelse, den daglige ledelse og andre for at give tilstrækkelig sikkerhed for, at virksomhedens mål med hensyn til pålideligheden af regnskabsaflæggelsen, effektive driftsforhold og overholdelse af relevant lovgivning og anden regulering bliver opnået. Som følge heraf er intern kontrol udformet og implementeret for at adressere identificerede forretningsrisici, som truer opnåelsen af disse mål.⁵⁴

5.4.1 Ledelsens ansvar.

Ud fra et ledelsessynspunkt, kan man inddele intern kontrol i tre formålsdimensioner, hvilket er:⁵⁵

- Pålidelighed af regnskabsaflæggelsen.
- Effektive driftsforhold.
- Overholdelse af relevant lovgivning og anden regulering.

Påtegningen indeholder en beskrivelse af ledelsens ansvar for udarbejdelse og aflæggelse af regnskabet, og det bliver præciseret, at dette ansvar også omfatter udformning, implementering og opretholdelse af interne kontroller, der er relevante for at udarbejde og aflægge et regnskab, der giver et retvisende billede uden væsentlig fejlinformation, uanset om fejlinformationen skyldes besvigelser eller fejl.

Selvom beskrivelsen af ledelsens ansvar for regnskabsaflæggelsen nu er blevet mere detaljeret og præcis, er der ikke med den ændrede formulering ændret på det materielle indhold i ledelsens ansvar i forhold til tidligere. Det er som hidtil ledelsen, der har ansvaret for aflæggelsen af virksomhedens årsrapport.

⁵⁴ RS 315.42

⁵⁵ Kiertzner, Revisionsprocesstandarder 2005, side 91

Det er endvidere ledelsens ansvar at implementere et, efter virksomhedens art og omfang, forsvarligt internt kontrolsystem, ligesom der er krav om, at virksomheden i henhold til bogføringsloven skal have en beskrivelse af de systemer, de anvender til registrering og opbevaring af regnskabsmateriale.

Det er således selskabets ledelse, der har ansvaret for en, efter aktiviteterne art og omfang afpasset beskrivelse, af virksomhedens interne kontroller.

5.4.2 Revisors ansvar.

Revisor erklærer sig overordnet om tilstedeværelsen af et relevant og passende internt kontrolmiljø i virksomheden, hvilket han skal opnå en forståelse af for at kunne gøre det.⁵⁶ Ud fra kontrolmiljøet opnår revisor en indikation af tonen i virksomheden, som giver en oplysning om de ansattes kontrolbevidsthed. Når revisor skal overveje de interne kontroller kan følgende overvejes:⁵⁷

- Kommunikation og opretholdelse af integritet og etiske værdier.
- Forpligtelse til kompetence.
- Deltagelse af den øverste ledelse.
- Den daglige ledelses holdninger og ledelsesstil.
- Organisationsstruktur.
- Tildeling af beføjelser og ansvar.
- Personalepolitik og praksis.

Når revisor har opnået en forståelse for virksomheden om ovenstående punkter, så har han et godt grundlag for at vurdere virksomhedens kontrolmiljø. Revisor skal vurdere, om de af virksomheden valgte kontroller kan sikre, at der ikke eksisterer væsentlig fejlinformation i de data, som indgår i årsrapporten.

⁵⁶ RS 315.67

⁵⁷ RS 315.69

5.5 Sammenfatning.

Med dette kapitel er der blevet dannet en forståelse for den generelle revisionsproces med fokus på de revisionstekniske begreber, som optræder i en påtegning udarbejdet efter den ajourførte RS 700. Det helt generelle er holdt kortfattet, og der er gået i dybden med følgende begreber:

- Etiske krav
- Risikovurderingsproces
- Besvigelser
- Intern kontrol

Ad etiske krav.

Her er der blevet gennemgået hvilke krav, som revisor skal leve op til under en revision. Der er blevet nævnt to grupper af regler; ”røde lys” og ”gule lys”, hvor der ved ”røde lys” ikke er mulighed for at opstille en sikkerhedsforanstaltning, som der er mulighed for ved ”gule lys”. Derudover er dimensionerne i etiske krav blevet klarlagt, og de er; integritet, objektivitet, professionel kompetence, fortrolighed samt professionel adfærd. Sluttelig er der blevet præsenteret eksempler på grundlæggende trusler, som en revisor kan stå overfor. Det giver en forståelse af, hvad begrebet etiske krav omfatter, og det er en væsentlig faktor at have på plads i det følgende kapitel 6 om revisionspåtegningen.

Ad risikovurderingsproces.

Det begreb er blevet gennemgået og det er blevet klart, hvad det revisionsmæssigt dækker over. Risikovurderingen handler om, at få bestemt revisionsrisikoen, som består af den forretningsmæssige risiko samt opdagelsesrisikoen. Derudfra bliver niveauet af substanshandlinger fastlagt, som er nødvendigt for at opnå tilstrækkeligt revisionsbevis for at kunne udtrykke en konklusion. Under denne proces kræves der at opnå kendskab til virksomheden og dens omgivelser. Det kan for eksempel være kendskab til interne kontroller samt lovgivning indenfor virksomhedens branche.

Ad besvigelser.

Besvigelser er også fremhævet i den ajourførte RS 700. Regnskabsbrugerne skal for fremtiden være klar over, at ledelsen og revisor har et ansvar i forhold til at opdage besvigelser, men som det fremgår, havde de også det i den gamle RS 700, men det var bare ikke positivt nævnt. I

afsnittet er der blevet redegjort for, hvad begrebet indeholder jævnfør RS 240. Der findes to typer; regnskabsmanipulation samt misbrug af aktiver. Revisor skal gøre sig overvejelser om disse ting i form af professionel skepsis, drøftelser i opgaveteamet, risikovurderingshandling, vurdering af revisionsbevis samt stillingtagen til ledelsens udtalelser. At der er gjort overvejelser om besvigelser, skal der foreligge dokumentation på. Forståelsen af begrebet besvigelser er ligeledes, som de to foregående begreber, et vigtigt element at have på plads inden kapitlet om revisionspåtegningen.

Ad intern kontrol.

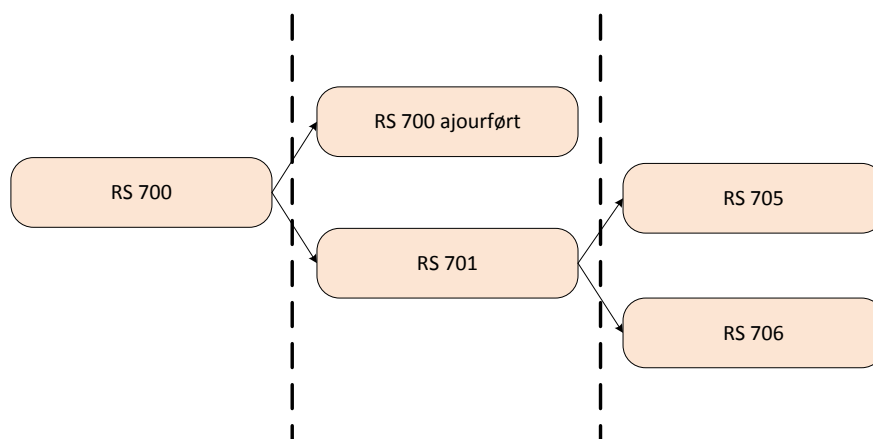
I dette afsnit er der redegjort for, hvad der forstås ved begrebet intern kontrol i forhold til ledelsens- samt revisors ansvar og den udførte revision. Ledelsen erklærer sig om, at der er et passende internt kontrolmiljø, som er pålideligt og effektivt samtidig med, at det overholder lovgivning og anden regulering. Revisor erklærer sig om, at der forefindes et kontrolmiljø, men typisk ikke om effektiviteten af de interne kontroller. Vurdering af intern kontrol er et vigtigt element i risikovurderingen, som er beskrevet ovenfor.

Kapitlet giver forståelse for, hvad de revisionstekniske begreber, som optræder i en påtegning efter ajourført RS 700, omfatter, og det er af yderst relevans for næste kapitel og de efterfølgende empiriske undersøgelser.

6 Revisionspåtegningen.

I dette kapitel vil der, som beskrevet i projektdesignet, blive redegjort for ajourført RS 700. Først vil der komme en redegørelse for projektforløbet indeholdende en tidslinje med vigtige datoer samt møder. Herunder vil mødernes indhold blive fremlagt. Herefter vil problemstillingerne, som er bearbejdet i forbindelse med ajourføringen, blive beskrevet. De to sidste afsnit i kapitlet indeholder en sammenligning af ajourført og gammel RS 700 samt et eksempel på påtegning udarbejdet efter UR 2007-2.

Revisionsstandarden, som revisionspåtegningen udarbejdes ud fra, har de seneste år været under forandring, og det vil den også være i den nærmeste fremtid i forbindelse med redrafting jævnfør clarity projektet. Grundet detaljeringsgraden i påtegningen bliver større og større, har IAASB valgt først at opdele RS 700 i RS 700 for umodificerede påtegninger og RS 701 for modificerede påtegninger. Senere vil RS 701 blive opdelt i RS 705 for påtegninger med forbehold og RS 706 for påtegninger med supplerende oplysning. Se nedenstående Figur 5.



Figur 5: Udvikling i standarder for revisionspåtegningen.⁵⁸

6.1 Projektforbøb for ajourføring af RS 700.

For at forstå den ajourførte RS 700, som bekendt trådte i kraft den 31. december 2006, er det vigtigt at have en forståelse af, hvordan projektforbøbet med denne standard har været. Desuden er det også væsentligt at have baggrunden på plads omkring årsagerne til, at denne standard ændres.

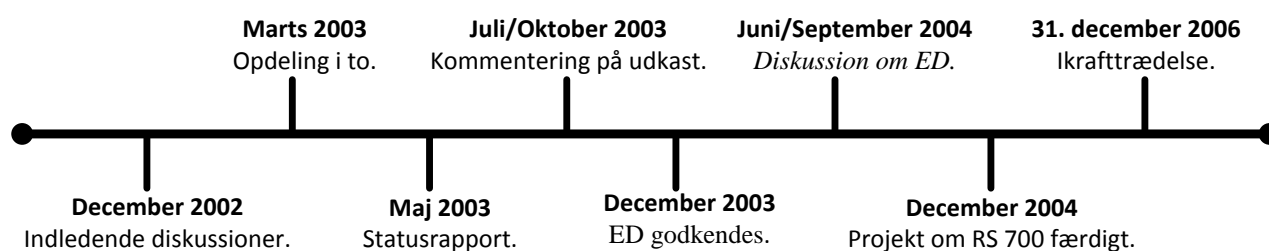
Generelt forløber et projekt hos IAASB på den måde, at der først nedsættes en arbejdsgruppe, som udarbejder et udkast på baggrund af nogle afsluttede diskussioner om relevante

⁵⁸ Egen tilvirkning

problemstillinger. Når den er godkendt af IAASB sendes dette exposure draft (ED) til offentlig høring med en høringsfrist. Efterfølgende diskuteres de indkomne kommentarer, og der laves eventuelt nogle rettelser som følge af disse. Til sidst godkendes den nye standard endeligt og et ikrafttrædelsestidspunkt fastsættes.⁵⁹

Den gamle RS 700 er godkendt af International Auditing Practices Committee (IAPC) i november 1993, og den indeholder mange ligheder med nationale standarder udarbejdet i slutningen af 1980'erne og i starten af 1990'erne. Siden da har en del lande ændret de nationale standarder, som følge af ændringer i lovgivningen. Der er selvfølgelig også nogle lande, som for eksempel USA og Canada, der ikke har lavet nogle væsentlige ændringer – kun omkring revisors ansvar.⁶⁰ I juni 2001 blev der lavet en begrænset ændring i RS 700, som var, at der skulle stå hvilket lands regnskabsmæssige begrebsramme, som anvendtes.

Projektføreløbet for den endelige ajourføring af RS 700 er forløbet efter ovenstående beskrivelse af det generelle forløb, og har derfor været som følgende; IAASB tager juni 2002 en beslutning om at begynde ajourføringen af den gamle RS 700. Efterfølgende nedsættes der en arbejdsgruppe, som skal udarbejde den ajourførte standard.⁶¹ Tidslinje er sammenfattet i nedenstående figur.



Figur 6: Projektføreløb for RS 700.⁶²

⁵⁹ <http://www.ifac.org/IAASB/ProjectHistory.php?ProjID=0013>

⁶⁰ <http://www.ifac.org/IAASB>, agenda item 3-A, december 2002, møde

⁶¹ <http://www.ifac.org/IAASB/ProjectHistory.php?ProjID=0013>

⁶² Egen tilvirkning.

*December 2002:*⁶³ *Indledende diskussioner.*

IAASB gør sig indledende overvejelser om rammen for projektet og diskuterer de hovedproblemstillinger, som arbejdsgruppen er kommet frem til. Desuden støttede IAASB op om de forslag, som arbejdsgruppen kom med, som var følgende:

- At RS 700 kun skal omhandle påtegning uden modifikationer.
- At det overordnede formål er at forøge konsistensen i rapporteringen.
- At opnå en bedre forståelse af revisors rolle og selve påtegningen.
- At der skulle ske en todeling i RS 700 og RS 701
- at RS 700 skal tage udgangspunkt i en revision udført efter RS'erne.

Generelt har man identificeret 10 problemstillinger, der skulle arbejdes med. En uddybende behandling af disse vil følge i afsnit 6.2.

*Marts 2003:*⁶⁴ *Det besluttes, at den modificerede påtegning skal være i en standard for sig.*

IAASB godkender arbejdsgruppens forslag om at splitte standarden i to; én for den umodificerede påtegning, og én for modificeret påtegning. Samtidig besluttedes også, at standarden for den modificerede påtegning senere skal splittes i to; én for påtegning med supplerende oplysning og én for påtegning med forbehold.

*Maj 2003:*⁶⁵ *Diskussion om problemstillinger i standarden samt statusrapport.*

Arbejdsgruppen anbefaler, at RS 700 skal henvende sig til en bred brugergruppe og den regnskabsmæssige begrebsramme, der tages udgangspunkt i, skal være IFRS eller den nationale. Revisors erklæringer på andre finansielle oplysninger skal rapporteres efter RS 800.

Desuden diskuteres datoen for underskrivning også. Arbejdsgruppen mener, at datoen, som er mest hensigtsmæssig at anvende, er det tidspunkt, hvor revisor har opnået tilstrækkeligt bevis til at udtrykke en konklusion.

Angående status for projektets problemstillinger er der stadig en række, som ikke er blevet helt klarlagt, og derfor stadig er under overvejelse inden, der kan laves et ED. De problemstillinger,

⁶³ <http://www.ifac.org/IAASB>, 2002, december, mødereferat

⁶⁴ <http://www.ifac.org/IAASB>, Mødereferat 2003, marts

⁶⁵ <http://www.ifac.org/IAASB>, 2003, maj, mødereferat

som stadig krævede diskussion er; dato for underskrivelse (3), moderselskabs regnskaber (4), definition af regnskabsmæssig begrebsramme (6), beskrivelse af revisors ansvar (7) samt hvordan supplerende regnskabsmæssige oplysninger i et regnskab skal behandles (10) – Numrene henviser til den uddybende beskrivelse af disse i afsnit 6.2.

*Juli og oktober 2003:*⁶⁶ IAASB kommenterer på udkast til RS 700.

IAASB gennemlæser arbejdsgruppens forslag til en ajourført RS 700 og finder, at arbejdsgruppen skal arbejde videre med følgende problemstillinger; beskrivelsen af ledelsens ansvar, beskrivelsen af revisors begrænsninger i vurderingen af intern kontrol. Desuden er der stor tilslutning til, at der stadig skal være fleksibilitet i struktur og i det indholdsmæssige.

*December 2003:*⁶⁷ ED godkendes og lægges ud til kommentering.

IAASB godkender ED til RS 700 og efterfølgende blev det lagt ud til offentlig høring. ED inkluderer forslag til rettelser i RS 200 og RS 210 samt forslag til konsekvensrettelser i RS 560, RS 580, RS 701, og RS 800. Høringsfristen fastsættes til den 31. marts 2004.

*Juni og september 2004:*⁶⁸ IAASB diskuterer de væsentlige problemstillinger, som er fremkommet ved høringen.

På disse møder bliver der foretaget en detaljeret analyse af de kommentarerer, som er blevet fremført i forbindelse med udsendelse af ED til høring. Generelt støttede respondenterne op om udkastet til den ajourførte RS 700 både det strukturelle og det indholdsmæssige, men selvfølgelig var der kommentarer til forslaget. De væsentligste drejede sig om følgende:

- Datering af påtegningen.
- Den foreslåede formulering af konklusion.
- Omtalen af intern kontrol.

*December 2004:*⁶⁹ Projektet omkring RS 700 er færdigt med ikrafttrædelse 31. december 2006.

IAASB godkender forslaget til den ajourførte RS 700. Samtidig godkendes konsekvensrettelserne til RS 200, RS 210, RS 560, RS 710 samt RS 800. Ikrafttrædelsen besluttet til at være den 31. december 2006, og det er ikke tilladt at anvende den før denne dato.

⁶⁶ <http://www.ifac.org/IAASB>, 2003, juli, mødereferat

⁶⁷ <http://www.ifac.org/IAASB>, 2003, december, mødereferat

⁶⁸ <http://www.ifac.org/IAASB>, 2004, juni, mødereferat

⁶⁹ <http://www.ifac.org/IAASB>, 2004, december, mødereferat

Under projektforslaget er der blevet udarbejdet et stort antal af agendaer og mødereferater samt forslag til formuleringer. Deres formål har været at belyse de relevante problemstillinger og underbygge den ajourførte standard. I følgende afsnit 6.2 vil der blive set nærmere på de arbejdsrapporter fra det første møde til sidste omhandlende de hovedproblemstillinger, som arbejdsgruppen og dermed IAASB skulle tage stilling til.

6.2 Problemstillinger ved udarbejdelsen af den ajourførte RS 700.

Som nævnt i det indledende afsnit 6.1, besluttedes det i 2002 at lave et projektforslag om ajourføring af RS 700. I forhold til ajourføringen var der 10 problemstillinger, der skulle findes en løsning til. De er som følgende:⁷⁰

- 1) Problemstillinger, som opstår når revisionen er blevet udført efter såvel RS'er som nationale standarder. Det vil sige problemstillingen ved anvendelse af forskellige reguleringsformer.
- 2) Hvordan revisor skal rapportere om særlige nationale lovbestemte rapporteringspligter.
- 3) Hvorvidt der er brug for bedre afklaring omkring dateringen af påtegningen.
- 4) Den mest hensigtsmæssige rapporteringsform, hvor revisor rapporterer omkring et moderselskabs regnskaber, enten når der ikke er et konsolideret regnskab, eller når der er konsolideret regnskab, men offentliggjort separat.
- 5) Hvorvidt det er tilstrækkelig oplysning at identificere den regnskabsmæssige begrebsrammes nationalitet, specielt når den afviger fra IAS/IFRS.
- 6) Definitionen af den regnskabsmæssige begrebsramme.
- 7) Hvorvidt standardpåtegningen tilstrækkeligt medtager revisors ansvar.
- 8) Vejledning for omstændigheder når regnskabet er blevet udarbejdet efter eller refererer til IAS/IFRS.
- 9) Hvordan påtegningen skal referere til regnskabet i indledningsafsnittene for eksempel ved at referere til titlen af regnskabet, sidenummeret de er på, eller en mere generel reference.
- 10) Rapporteringskonsekvenser, når regnskabet indeholder mere information end krævet under den regnskabsmæssige begrebsramme for eksempel supplerende regnskabsmæssige oplysninger.

⁷⁰ <http://www.ifac.org/IAASB>, agenda item 3-A, paragraf 5-7, december 2002, møde

De følgende afsnit er opbygget på den måde, at først kommer baggrund for problemstillingen og efterfølgende kommer arbejdsgruppens forslag og anvendte principper. Den endelige formulering af påtegningen vil først blive præsenteret i afsnit 6.3.

6.2.1 Forskellige reguleringsformer.⁷¹

Baggrund.

For en regnskabsbruger er det væsentligt at vide, hvilket standardsæt påtegningen er udarbejdet efter. Derfor står der allerede i den gamle RS 700 følgende i afsnit 12 *”Revisionspåtegningen skal indeholde en omtale af omfanget af den udførte revision ved at anføre, at revisionen er udført i overensstemmelse med RS’er eller i overensstemmelse med andre standarder eller praksis afhængigt af, hvad der er relevant.”*⁷²

En af baggrundene for denne diskussion er, at det ved første øjekast kan det virke lidt underligt, at man skal have muligheden for at referere til andre standarder, hvis revisor udfører revisionen efter RS’erne, hvilket arbejdsgruppen også mener. Årsagen til, at muligheden har været der, skyldes, at RS’erne først de senere år er blevet mere og mere anerkendte, og dette skal ses i lyset af, at markedet bliver mere og mere internationaliseret. Som følge deraf bliver der større brug for internationale standarder og dermed RS’erne. Dog vil det blive svært helt at fjerne muligheden for reference til nationale standarder, da mange lande stadig kræver af revisorerne, at de skal udføre væsentlige yderligere revisionshandlinger, som ikke er krævet af RS’erne. Typisk drejer det sig om forskelle indenfor følgende områder:

- Krav om specifikke typer af revisionsbeviser for eksempel påkrævet bekræftelser eller forskelligheder i handlinger vedrørende going concern og nærtstående parter.
- Specifikke kvalitetskontrolhandlinger.⁷³
- Kommunikation af specifikke situationer til for eksempel bestyrelsen.

En anden ting, som også giver anledning til denne diskussion er, at der over tid vil blive et stærkt pres for konvergens; enten ved en udvidelse af RS’erne eller ved at eliminere forskelle på nationalt plan.

⁷¹ <http://www.ifac.org/IAASB>, agenda item 3-C, Paragraf 38-49, december 2002, møde

⁷² RS 700.12 (gammel)

⁷³ Er elimineret ved introduktionen af RS 220 omkring kvalitetskontrol

Arbejdsgruppens forslag og principper.

Arbejdsgruppen er af den holdning, at alle RS'er og dermed også den ajourførte RS 700, skal udarbejdes ud fra det perspektiv, at revisionen kun vil blive planlagt og udført i overensstemmelse med RS'erne. Det vil dog ikke udelukke anvendelsen af nationale standarder, men udkastet til RS 700 vil blive lavet med RS'erne som udgangspunkt. Derfor foreslog arbejdsgruppen at fjerne følgende i afsnit 12 ” *eller i overensstemmelse med andre standarder eller praksis afhængigt af, hvad der er relevant.* ”⁷⁴

De er også af den holdning, at RS 700 skal indeholde specifik vejledning om, hvordan rapporteringen skal ske, såfremt både RS'er og nationale standarder anvendes. Såfremt der anvendes forskellige standardsæt, skal det fremgå i indledningsafsnittet, og denne reference skal ikke indeholde nogen beskrivelse af forskellene mellem de forskellige standardsæt. Årsagen til dette er, at det vil kunne forvirre mere end at gavne.⁷⁵

I begrænset omfang kan der også forekomme forskelle i rapporteringskrav mellem RS'erne og nationale revisionsstandarder. Disse forskelle kan være relateret til standardernes beskrivelse af, hvad revisors ansvar er, og hvad en revision er, men der kan også være forskelle i rapporteringspligter indenfor områder som supplerende oplysninger jævnfør EBK. Her er det arbejdsgruppens synspunkt, at vejledningen i RS 700 anvendes, for at holde påtegningerne konsistente, men i de tilfælde, hvor revisor er påkrævet til at rapportere anderledes af lov og andre nationale reguleringer, vil afvigelse være i orden. Det er vigtigt, at al den information, som er påkrævet af RS 700, fremkommer, selvom struktur eller format er anderledes.

6.2.2 Rapportering om særlige nationale lovbestemte rapporteringspligter.⁷⁶

Baggrund.

I mange lande forefindes der specielle rapporteringspligter ud over dem, som følger af RS 700, og ofte kræves det, at disse specielle rapporteringspligters konklusioner og resultater inkluderes i påtegningen. Den gamle RS 700 takler problemstillingerne omkring disse særlige rapporteringskrav i afsnit 20, 21 samt 35, men dog i begrænset omfang.

⁷⁴ RS 700.12 (gammel)

⁷⁵ <http://www.ifac.org/IAASB>, agenda item 3-C, Paragraf 48, december 2002, møde

⁷⁶ <http://www.ifac.org/IAASB>, agenda item 3-C, Paragraf 8-37, december 2002, møde

I afsnit 20 åbnes der mulighed for at udvide påtegningen til at udtrykke en konklusion om regnskabet i overensstemmelse med andre krav i vedtægter eller lovgivning. Der står følgende; *”Ud over en konklusion om det retvisende billede kan det være nødvendigt, at revisionspåtegningen indeholder en konklusion om, hvorvidt regnskabet er aflagt i overensstemmelse med andre krav specificeret i relevante vedtægter eller lovgivning.”*⁷⁷ Et eksempel på, hvordan konklusionsafsnittet kunne komme til at se ud, vises i afsnit 21. Afsnit 35 giver mulighed for at anvende afsnittet om supplerende oplysning til at beskrive andre lovkrav eller krav fra vedtægter. *”... en supplerende oplysning kan også anvendes, når der er yderligere lovkrævede erklæringskrav...”*⁷⁸ I Danmark skal det for eksempel omtales, såfremt ledelsen kan ifalde erstatnings- og strafansvar.

Selvom der er ovenstående problemstillinger, ligger fokuset stadig på den generelle påtegning, og resultatet af det er:

- Der bliver ikke diskuteret andre rapporteringspligter i den generelle påtegning.
- Indledningsafsnittet refererer kun til revisors ansvar om rapporteringen på det generelle regnskab. Det anerkendes ikke, at revisor måske har andre rapporteringspligter.
- Afsnittet om revisors ansvar og herunder den udførte revision refererer kun til de revisionsprocedurer, som er relevante for revisors ansvar om det generelle regnskab.

Som følge af ovenstående har undersøgelser vist, at det fører til en række forskelle, hvilket betyder, at sammenligneligheden mellem påtegninger udarbejdet efter den gamle RS 700 er relativ, og det er netop et af de hovedpunkter, nemlig bedre sammenlignelighed, som IAASB vil gøre noget ved i denne ajourføring af RS 700.⁷⁹

Inden arbejdsgruppen kunne udtale sig om, hvilken tilgang, som de synes ville være den mest passende, udførte de en undersøgelse, som skulle klarlægge, hvor disse andre rapporteringspligter findes, og hvor forskellige de er fra land til land. De lande, som blev taget i betragtning, var: Østrig, Canada, Kina, Frankrig, Hong Kong, Norge, Syd Afrika, England samt USA. For hver lokal rapporteringspligt, som arbejdsgruppen identificerede, overvejede de følgende punkter.

⁷⁷ RS 700.20 (gammel)

⁷⁸ RS 700.35 (gammel)

⁷⁹ <http://www.ifac.org/IAASB>, agenda item 3-C, december, 2002, møde

- Typen af rapporteringspligten.
- Hvordan revisor skal rapportere omkring pligten?
- Hvorvidt revisor nævner denne rapporteringspligt i begrebsrammeafsnittet i påtegningen?

Denne undersøgelse danner grundlag for arbejdsgruppens forslag og principper, som vil blive præsenteret i følgende afsnit. Her skal man være opmærksom på, at Danmark ikke nævnes, men det betyder ikke, at Danmark ikke har nogle forhold, som skal ind under andre rapporteringspligter. Blandt andet vil forhold nævnt i EBK §§ 7 stk. 1 og 7 stk. 2 skulle henføres til afsnittet andre rapporteringspligter.

Arbejdsgruppens forslag og principper.

Arbejdsgruppen anbefalede følgende:

- At RS 700 skal løse problemstillingen om revisors andre rapporteringspligter
- Andre rapporteringspligter skal stå i et andet afsnit i påtegningen end den generelle konklusion
- Om revisor skal udføre ekstra revisionshandlinger eller ej og typen af den rapportering afgør, hvordan de særlige rapporteringspligter skal præsenteres.
- Afsnittet i påtegningen, som skal afdække andre rapporteringspligter skal:
 - Kun anerkende at revisor har en speciel rapporteringspligt, når revisor behøver at udføre ekstra revisionshandlinger.
 - Ikke anføre at ingen forhold er fundet, når revisor kun er påkrævet at rapportere forhold.
 - Altid indeholde en konklusion, når revisor er påkrævet at udføre ekstra revisionshandlinger og give sikkerhed.

Overvejelser omkring rapporteringsform.

Arbejdsgruppen har konkluderet, at inkludering af andre rapporteringspligter i påtegningen, vil øge integrationen i påtegningen, hvilket vil hjælpe regnskabsbrugerne til at opfatte påtegningen, som én konklusion. Arbejdsgruppen er klar over, at disse rapporteringspligterne varierer meget fra land til land, og derfor har de konkluderet, at den mest hensigtsmæssige måde er en opdeling af konklusionen i to afsnit; en konklusion for den generelle påtegning og et afsnit for andre

rapporteringspligter. Det vil resultere i en påtegning, som er konsistent fra land til land med fleksibilitet for andre rapporteringspligter.

Efter at have gjort ovenstående overvejelser i arbejdsgruppen, skulle der også gøres overvejelser om, hvornår og hvordan sådanne nationale rapporteringspligter skal være i et separat afsnit. For at vurdere dette opstilles der følgende Tabel 2:

		<i>Krævet arbejde</i>	
		Ekstra revisionshandlinger	Ingen ekstra revisionshandlinger
<i>Erklæring</i>	Kun rapportering om forhold	Situation 1: <ul style="list-style-type: none"> • Anerkende ansvar • Ingen rapportering når der ikke er noget at rapportere. 	Situation 2: <ul style="list-style-type: none"> • Ikke anerkende ansvar. • Ingen rapportering når der ikke er noget at rapportere
	Sikkerhed	Situation 3: <ul style="list-style-type: none"> • Anerkende ansvar • Altid rapportering 	N/A Denne situation giver ingen mening, da man ikke kan forestille sig at give sikkerhed uden at udføre ekstra revisionshandlinger.

Tabel 2: Anbefaling omkring rapportering af nationale rapporteringspligter.⁸⁰

Ad situation 1: For eksempel når revisor er pålagt at udføre ekstra revisionshandlinger og kun rapportere, såfremt der findes forhold.

Arbejdsgruppen konkluderede, at i den situation skal påtegningen vise, at der er en national rapporteringspligt, men ikke, at det er nødvendigt at nævne noget, såfremt der ikke findes forhold.

Ad Situation 2: For eksempel når revisor ikke er påkrævet at udføre ekstra revisionshandlinger, men kun påkrævet at oplyse om de fundne forhold.

Her konkluderede arbejdsgruppen, at såfremt revisor ikke kan finde forhold, er det mest hensigtsmæssigt for påtegningen ikke at nævne noget omkring ansvar, men såfremt revisor finder forhold findes det bedst, at påtegningen beskriver ansvar, og den identificerede forhold.

⁸⁰ <http://www.ifac.org/IAASB>, agenda item 3-C, paragraf 33, december, 2002, møde

Årsagen til, at der ikke skal nævnes noget om nationale rapporteringspligter, såfremt der ikke findes forhold, skyldes, at man mener, at det vil kunne forvirre regnskabsbrugeren mere end at gavne. Desuden at det også svært at forklare en rapporteringspligt eksakt, når man ikke har identificeret nogle.

Ad Situation 3: For eksempel når revisor er påkrævet at udføre ekstra revisionshandlinger og give sikkerhed.

I disse situationer har arbejdsgruppen konkluderet, at påtegningen altid skal indeholde en konklusion om det, der skal gives en sikkerhed om, også selvom der ikke er noget at rapportere. Som følge deraf, vil det betyde, at påtegningen meget klart vil udtrykke, hvad revisor har udført, og hvilken konklusion der er afgivet.

6.2.3 Dateringen af påtegningen.

Baggrund.

Dateringen af revisionspåtegningen blev reguleret i den gamle RS 700 i afsnit 23, som siger "*revisor skal datere revisionspåtegningen den dag, hvor revisionen afsluttes*". Det vil med andre ord sige, at revisor skal være færdig med alle områder både væsentlige samt uvæsentlige før, at han kan datere påtegningen. Arbejdsgruppen er af den holdning, at den formulering dels trænger til ajourføring samt yderligere vejledning kunne være nyttig.⁸¹

Arbejdsgruppen har foretaget undersøgelse af forskellige nationale revisionsstandarder for at danne sig et overblik over den nationale regulering. Undersøgelsen viser, at der er forskel på, hvornår revisor må datere sin påtegning.⁸² For at illustrere de nationale forskelle kan det nævnes, at revisor i Canada må datere sin påtegning den dag, hvor han har afsluttet den væsentligste del af sin revision. I England må revisor først må datere sin påtegning den dag, hvor revisor har afsluttet de nødvendige revisionshandlinger samt har revideret alle nødvendige dokumenter, som han skal bruge for at udforme sin konklusion.

⁸¹ <http://www.ifac.org/IAASB>, agenda item 3-C, paragraf 50, december 2002, møde

⁸² <http://www.ifac.org/IAASB>, agenda item 3-C, paragraf 55, december 2002, møde

Arbejdsgruppens forslag og principper.

Arbejdsgruppens anbefaling er, at den tidligste dato, som revisor kan underskrive sin påtegning er den dag, hvor selskabets ledelse underskriver regnskabet.⁸³ Dog skal det nævnes, at den komplette årsrapport ikke skal foreligge i den layoutmæssige færdige udgave. Alternativt kan datoen også være senere, hvis revisor ikke har opnået tilstrækkeligt revisionsbevis på enkelte områder. Det kunne f.eks. tænkes, hvis der er foretaget nogle væsentlige regnskabsmæssige skøn, som revisor først skal have sandsynliggjort.

6.2.4 Separate regnskaber i en koncern.

*Baggrund.*⁸⁴

For at forstå baggrunden for denne problemstilling skal man se på regnskabsstandard IAS 27, som kræver, hvis et selskab er et moderselskab, skal der udarbejdes koncernregnskab med undtagelse af særlige tilfælde. I nogle lande skal der både udarbejdes konsoliderede og ukonsoliderede regnskaber, som enten skal revideres sammen eller hver for sig. Den revisionsmæssige problemstilling går på, om der kan udtrykkes en konklusion i overensstemmelse med IAS, hvis regnskabet for moderselskabet ikke følger de kriterier, som er opstillet i IAS 27.

Mange nationale regnskabsstandarder og revisionsstandarder omhandler denne situation specifikt og kræver en særlig form for modificeret påtegning, mens der i praksis i mange andre lande har udviklet sig en standard om, at der udtrykkes en påtegning uden modifikationer. Det vil sige, at der her er store forskelle i, hvordan lande rapporterer om dette område, hvilket arbejdsgruppen gerne vil til livs.

*Arbejdsgruppens forslag og principper.*⁸⁵

Separate moderselskabsregnskaber og konsoliderede regnskaber er begge i overensstemmelse med IFRS, hvis de overholder de nødvendige oplysningspligter ifølge IFRS 1 og IAS 27. I fremtiden vil der måske stadig være problemstillinger om krydsreferencer fra det separate regnskab til det konsoliderede regnskab er nok eller om det konsoliderede regnskab må følge det separate regnskab eller om det bare skal være muligt for regnskabsbrugeren at få fat i.

⁸³ <http://www.ifac.org/IAASB>, agenda item 3-C, paragraf 58, december 2002, møde

⁸⁴ <http://www.ifac.org/IAASB>, agenda item 3-D, side 3, december 2002, møde

⁸⁵ <http://www.ifac.org/IAASB>, agenda item 7-H, juli 2003, møde

6.2.5 Oplysning om den regnskabsmæssige begrebsrammes nationalitet.

Baggrund.

Det er den gamle RS 700's afsnit 17, som ligger til grund for denne diskussion. Afsnit 17 foreskriver "konklusionsafsnittet skal tydeligt angive den regnskabsmæssige begrebsramme, der er anvendt ved udarbejdelsen af regnskabet..."⁸⁶ Formålet med afsnittet er at informere regnskabslæser om, under hvilken begrebsramme revisionspåtegningen er udfærdiget. Tilbage i 2000 og 2001 blev der foretaget store undersøgelser af revisionsfirmaer, som viste store forskelle i regnskabsudarbejdelse, regnskabsaflæggelse samt oplysningskrav dertil. Disse resultater skaber et krav hos regnskabsbruger om, at han skal være bekendt med nationale forskelle, hvis han skal forstå informationerne i årsrapporten. Selvom der måske ikke umiddelbart er udsigt til, at et givent regnskab bliver brugt af regnskabsbrugere uden for det pågældende land, så kan man ikke være sikker på det på grund af internationaliseringen.

Arbejdsgruppens forslag og principper.

Under arbejdsgruppens behandling af dette spørgsmål kom de frem til tre forskellige forhold, som arbejdsgruppen anbefaler, der bliver taget hensyn til. Forholdene er, som følger:⁸⁷

- Det skal være et krav i standarden, at revisor skal skrive i påtegningen, hvis IAS/IFRS ikke bliver benyttet. Endvidere skal det fremgå, hvilken effekt det har, at regnskabsprincipper i det pågældende land er forskellig fra IAS/IFRS.
- Det skal være et krav i standarden, når IAS/IFRS ikke bliver brugt, så skal det klart fremgå af revisionspåtegningen, hvad der bliver benyttet i stedet. Endvidere skal der være en henvisning til en note, hvor de signifikante forskellige bliver opsummeret.
- Ledelsens ansvar for valg af begrebsramme skal præciseres og revisors ansvar for at vurdere den valgte begrebsrammes korrekthed.

6.2.6 Definitionen af den regnskabsmæssige begrebsramme.

*Baggrund.*⁸⁸

Som baggrund for arbejdsgruppens forslag og principper, forudsatte de, at den ajourførte RS 700's fokus er en bred gruppe af regnskabsbrugere.

⁸⁶ RS 700.17 (gammel)

⁸⁷ <http://www.ifac.org/IAASB>, agenda item 3-C, Paragraf 86 december 2002, møde

⁸⁸ <http://www.ifac.org/IAASB>, Agenda item 3-D, december 2002, møde

Den gamle RS 700 siger følgende: ”Den regnskabsmæssige begrebsramme er fastlagt af IAS’er, regler udstedt af anerkendte standardudstedende organer og af udviklingen i praksis i et land alt med fornøden hensyntagen til rimelighed og lovgivninger.”⁸⁹ Af dette fremgår det uklart, som det enten er en opstilling af acceptable begrebsrammer, eller om det er et hierarki af kilder af vejledninger i valg af begrebsramme. Under alle omstændigheder gives der ikke tilstrækkelig vejledning, om en virksomheds valg af regnskabsprincipper er acceptable for en generel konklusion i påtegningen. Denne problemstilling forefindes i lande, hvor der ikke er et anerkendt standardsætterorgan.

*Arbejdsgruppens forslag og principper.*⁹⁰

Arbejdsgruppen mener, at konklusionen på påtegningen skal identificere den gældende regnskabsmæssige begrebsramme og udgangspunktet er enten IFRS eller en anden national begrebsramme udstedt af et legalt og anerkendt nationalt standardsætterorgan. Såfremt en virksomhed er registreret i et land, hvor der ikke er reguleringsrestriktiver og standardsætterorganer, skal virksomheden selv vælge en passende begrebsramme ud fra overvejelser om lokal- og branche praksis samt regnskabsbrugere.

Typisk vil der ikke kunne udtrykkes en konklusion, når det ikke er IFRS eller en national begrebsramme, grundet en begrebsramme efter egnet valg ikke vil være omfattende samt autoritativ nok. Det vil bevirke, at der ikke kan gives et retvisende billede. I forhold til revisors konklusion vil det så føre til, at der skal gives en supplerende oplysning, der skal indikere, at de anvendte regnskabsmetoder ikke overholder den information, som er krævet af den generelle regnskabsbruger.

6.2.7 Revisors ansvar.

Baggrund.

Det har været fremført, at en af grundene til, at der i nogle tilfælde opstår en forventningskløft mellem regnskabsbruger og revisor skyldes kryptisk sprogbrug i påtegningen.⁹¹ Derfor kan regnskabsbruger have svært ved helt nøjagtigt at forstå, hvad revisor har udført samt hvilken sikkerhed, der er for det udførte. Endvidere bliver sprogbruget ikke lettere af, at det ikke er de samme termer, som bliver brugt i de forskellige standarder.

⁸⁹ RS 700.19 (gammel)

⁹⁰ <http://www.ifac.org/IAASB>, agenda item 7-H, 2003, juli, møde

⁹¹ <http://www.ifac.org/IAASB>, agenda item 3-C, paragraf 61-62, december, 2002, møde

Arbejdsgruppen har sammenlignet indhold og sprogbrug i revisionspåtegninger fra 37 forskellige lande. De kom frem til, at der er meget store forskellige på ordlyden i påtegningerne, hvor det eneste, som alle påtegningerne havde tilfælles, var, at de alle havde en titel. Dog heller ikke titlen var den samme for alle 37 lande, idet knap halvdelen havde "uafhængig" i titlen.⁹² En af grundene til den store forskel i påtegningerne skyldes, at der er nationale rapporteringspligter, hvilket er behandlet under afsnit 6.2.2. Der var dog også store forskelle i beskrivelsen af revisors ansvar samt i ordlyden af konklusionsafsnittet.

Der har været og er stadig mange projekter i gang hos IAASB, hvilket også klart har en afsmitning på ajourføringen af RS 700. Her tænkes specielt på revisionsrisikomodellen og besvigelser. Blandt andet er det en oplagt mulighed for at få ajourført sprogbruget i standarden og få den gjort konsistent med de nye samt kommende standarder.

Arbejdsgruppen forslag og principper.

De overordnede anbefalinger, som arbejdsgruppen har på dette område, er som følger:⁹³

- Revisionspåtegningen skal have et simpelt og let forståeligt sprog
- Påtegningen skal være kortfattet, men skal være informativ og indeholde præcise forklaringer.

Arbejdsgruppen anbefaler, at der sker en udvidelse af afsnittet om ledelsens ansvar, men under hensyntagen til, at afsnittet ikke bliver for langt, hvorfor det er en revisionspåtegning. Derfor skal man ikke forsøge at lave en udtalelse om ledelsens ansvar på højde med revisors. Udvidelsen af ledelsens ansvar skal ske i overensstemmelse med RS 200 og RS 580.⁹⁴

Det er fra flere sider blevet fremført, at det er en klar mangel i revisionspåtegningen, at der ikke står noget om besvigelser. Derfor anbefaler arbejdsgruppen, at det positivt bliver skrevet i afsnittene om ledelsens- revisors ansvar og den udførte revision, at revision også dækker væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser.⁹⁵

⁹² <http://www.ifac.org/IAASB>, agenda item 3-C, paragraf 68, december 2002, møde

⁹³ <http://www.ifac.org/IAASB>, agenda item 3-C, paragraf 75, december 2002, møde

⁹⁴ <http://www.ifac.org/IAASB>, agenda item 3-C, paragraf 76, december 2002, møde

⁹⁵ <http://www.ifac.org/IAASB>, agenda item 3-C, Paragraf 76, december 2002, møde

Arbejdsgruppen anbefalede også, at ordet "stikprøvevis" bliver revurderet, men det skal stadig udtrykke, at revisor ikke undersøger alle transaktioner eller bilag.⁹⁶

Endvidere vil arbejdsgruppen gerne have erstattet "høj grad af sikkerhed". Arbejdsgruppen er af den opfattelse, at "høj grad af sikkerhed" er "kodet" sprogbrug og derfor ikke let at forstå den tilsigtede mening med det.⁹⁷ At det er kodet sprogbrug vil også tydeligt fremgå af undersøgelsen afsnit 8.4.4.

6.2.8 Regnskab udarbejdet efter eller reference til IAS/IFRS.

Baggrund.

IAASB godkendte i september 2002 et ED til International Auditing Practice Statement (IAPS) 1014, hvis hensigt er at give vejledning om aflæggelse af regnskab efter IAS/IFRS.⁹⁸

Arbejdsgruppens forslag og principper.

Arbejdsgruppen har valgt at foreslå IASP 1014 som vejledning uden yderligere kommentarer, når regnskabet er forberedt eller refererer til IAS/IFRS. IAPS 1014 giver vejledning, når regnskabet er forberedt under følgende:⁹⁹

- Alene i overensstemmelse med IFRS.
- Efter IFRS samt national lovgivning.

Et af de krav, som er i IASP 1014, er hentet direkte fra IAS 1.14, som siger, hvis man vil aflægge regnskabet efter IFRS, så er det et krav, at man følger alle kravene i alle standarderne. Det vil med andre ord sige, at man ikke opfylder kravet, hvis regnskabet er aflagt efter IFRS med undtagelse af enkelte krav. Endvidere bliver der i IASP 1014 redegjort for, hvis revisionspåtegningen indeholder modificerende og/eller indskrænkende/begrænsende beskrivelser af den regnskabsmæssige begrebsramme, så overholder det ikke kravet i RS 700 om, at påtegningen klart skal tilkendegive, hvilken begrebsramme regnskabet er aflagt efter.¹⁰⁰

⁹⁶ <http://www.ifac.org/IAASB>, agenda item 3-C, paragraf 76, december 2002, møde

⁹⁷ <http://www.ifac.org/IAASB>, agenda item 3-C, paragraf 76, december 2002, møde

⁹⁸ <http://www.ifac.org/IAASB>, agenda item 3-D, december, 2002, møde

⁹⁹ <http://www.iasplus.com/ifac/iaasb.htm>

¹⁰⁰ <http://www.iasplus.com/ifac/iaasb.htm>

Når regnskabet er blevet forberedt samt aflagt efter mere end én begrebsramme, så finder man kravene dertil i IASP 1014 afsnit 5. Regnskabet skal overholde begge begrebsrammer samtidigt uden yderligere specifikationer.

6.2.9 Henvisning til selve regnskabet i indledningsafsnittene.

Baggrund.

Arbejdsgruppen har gennem sin undersøgelse af revisionspåtegninger konstateret, at der ikke er konsistens i, hvordan der bliver refereret til årsrapporten. Arbejdsgruppen er gennem sine undersøgelser kommet frem til følgende forhold:¹⁰¹

- Halvdelen af påtegningerne identificerede årsrapporten ved at referere til titlen på årsrapporten.
- En tredjedel af påtegningerne lavede en generel reference til årsrapporten.

Udover ovenstående to klare tendenser i påtegningerne stødte arbejdsgruppen også på påtegninger, hvor der blev refereret til konkrete sidetal i årsrapporten. Endvidere var der enkelte påtegninger, hvor der blev henvist til noterne samt et par påtegninger, hvor der blev fremført enkelte hovedtal.

Arbejdsgruppens forslag og principper.

Arbejdsgruppen er af den holdning, at revisionspåtegningen skal være så forståelig som overhovedet muligt. Derfor mener de ikke, at det er mest hensigtsmæssigt at henvise til sidetal i årsrapporten. Det begrundes ud fra den betragtning, at det vil medføre, at regnskabsbruger skal slå op i årsrapporten for at identificere, hvad der har været underlagt revision.¹⁰² Endvidere er de af den opfattelse, at der kan opstå u hensigtsmæssigheder, når årsrapporten bliver konverteret til elektronisk medie, hvorved der kan opstå den situation, at indholdet på siderne kan ændre sig, hvorved henvisningerne i påtegningen kan blive fejlagtige. Ud fra disse begrundelser er arbejdsgruppens forslag, at der skal være henvisning til opgørelserne i årsrapporten, hvilket også inkluderer noterne, hvorved førnævnte problemstillinger undgås.¹⁰³

¹⁰¹ <http://www.ifac.org/IAASB>, agenda item 3-C, paragraf 88-91, december 2002, møde

¹⁰² <http://www.ifac.org/IAASB>, agenda item 3-C, paragraf 92, december 2002, møde

¹⁰³ <http://www.ifac.org/IAASB>, agenda item 3-C, paragraf 92-93, december 2002, møde

6.2.10 Frivillige regnskabsmæssige oplysninger.

Baggrund.

Den altovervejende grund til, at arbejdsgruppen tager dette spørgsmål op om frivillige regnskabsmæssige oplysninger i årsrapporten er, at den gamle RS 700 ikke tager stilling til det.¹⁰⁴ Det kan give u hensigtsmæssige situationer, hvis en regnskabsbruger handler ud fra, at revisor har revideret yderligere frivillige noter, hvilket for eksempel ikke er tilfældet.

Arbejdsgruppens forslag og principper.

Der er to forhold vedrørende yderligere information i regnskabet, som arbejdsgruppen kommer med forslag til, hvordan det skal præsenteres i forhold til revision eller ikke revision. Det drejer sig om følgende forhold:

- Som en integreret del af det komplette regnskab, som skal dækkes af revisionspåtegningen.
- Som en ikke integreret del af det komplette regnskab, som ikke skal dækkes af revisionspåtegningen.

I det tilfælde, hvor den frivillige yderligere information er en naturlig samt integreret del af regnskabet, og det ikke er muligt at skelne det fra lovkravet, skal det revideres samlet. For at det kan kvalificeres som integreret, så skal en fornuftig regnskabsbruger ikke være i tvivl.¹⁰⁵ Konkrete eksempler på forhold, som kan være integrerede frivillige elementer kan være forklarende noter eller supplerende skemaer, hvor der er krydsrefereret til fra andre steder i årsrapporten.

De tilfælde, hvor informationen ikke er en integreret del af årsrapporten og derfor ikke dækkes af revisionspåtegningen, skal revisor være tilfreds med den adskillelse, som er mellem det reviderede og ikke-reviderede.¹⁰⁶ Denne skillelinje skal være klar og tydelig for regnskabsbruger. I praksis kunne man forestille sig, at man i indledningsafsnittet, hvor det beskrives, hvad der er omfattet af revisionen klart tilkendegiver, hvad der ikke er omfattet i form af at skrive for eksempel miljørapporten er ikke omfattet af revisionen. Det vil være nyttig information for regnskabsbrugerne og vil ikke efterlade nogen tvivl hos dem.

¹⁰⁴ <http://www.ifac.org/IAASB>, agenda item 7-H, juli, 2003, møde

¹⁰⁵ <http://www.ifac.org/IAASB>, agenda item 7-H, juli, 2003, møde

¹⁰⁶ <http://www.ifac.org/IAASB>, agenda item 7-H, juli, 2003, møde

6.3 Sammenligning af ajourført RS 700 og gammel RS 700.

I dette afsnit vil der blive præsenteret en analytisk sammenligning af den gamle og den ajourførte RS 700 med fokus på at fremhæve resultatet af de problemstillinger, der er redegjort for i det foregående afsnit 6.1. Der vil ikke være henvisning til problemstilling 4 afsnit 6.2.4 og problemstilling 8 afsnit 6.2.8, da de ikke har relevans idet vi kun beskæftiger os med klasse B virksomheder jævnfør afgrænsningen 3.2.

Afsnittet er kronologisk opbygget med den ajourførte RS 700, som styrende element, hvilket vil sige, at det er den ajourførte RS, som vil blive gennemgået fra start til slut med henvisning til forskelle i forhold til den gamle RS 700.

Helt overordnet er den ajourførte RS noget mere omfangsrig, da den omfatter 72 afsnit i forhold til den gamle RS 700, som kun omfattede 47 afsnit. Det skal endvidere ses ud fra den betragtning, at den ajourførte RS 700 kun regulerer den umodificerede påtegning, hvor den gamle standard også omfattede den modificerede påtegning.

Efter indledningen indeholder den ajourførte RS 700 følgende fire nye overskifter i forhold til den gamle RS 700, der kort vil blive redegjort for i det følgende:

Revisors påtegning på regnskaber.

Denne overskrift dækker over afsnittene 4-8, og hovedessensen i disse er i afsnit 4, hvor der står ”revisors påtegning skal indeholde en klar udtalelse om revisors konklusion om regnskabet.”¹⁰⁷

Afsnit 7 er et resultat af arbejdsgruppens diskussion af problemstilling 1 afsnit 6.2.1. Som det fremgår, er man nået frem til, at såfremt national lovgivning foreskriver en anden formulering af konklusionen end den præsenteret i afsnit 6, skal man sikre sig, at den information, som er påkrævet af denne RS, fremkommer.

*Relevant regnskabsmæssig begrebsramme.*¹⁰⁸

Overskriften indeholder afsnittene 9 – 10, som behandler den regnskabsmæssige begrebsramme, hvorunder revisor skal vurdere om regnskabet giver et retvisende billede.

¹⁰⁷ RS 700.4 (ajourført)

¹⁰⁸ RS 700.9-10 (ajourført)

Udformning af en konklusion om regnskabet.

Afsnit 11-14 omhandler ”udformning af en konklusion om regnskabet.”¹⁰⁹ Den første forskel, som man støder på mellem de to påtegninger, er, at det tidligere afsnit 2 om ”revisor skal gennemgå og vurdere konklusionerne, som baseres på tilvejebragte revisionsbeviser, som grundlag for at udtrykke en konklusion om regnskabet” er blevet flyttet til afsnit 11.¹¹⁰ Der er ikke sket en ændring ved det forhold, at revisor skal afgive en klar udtalelse om konklusionen på regnskabet.

Forskellen ligger i, at der i den ajourførte RS 700 er en større vejledning at hente i standarden i forhold til den gamle RS 700. Et eksempel på den større vejledning kan for eksempel være i afsnit 13, som er vejledning om regnskabet giver et retvisende billede i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme.¹¹¹ Heri står der, hvilke forhold revisor skal overveje i sin vurdering heraf.

Omhandler ekstremt sjældne tilfælde, hvor anvendelse af en specifik bestemmelse i en begrebsramme vil medføre et misvisende regnskab.

Afsnit 15 omhandler ekstremt sjældne tilfælde, hvor anvendelse af en specifik bestemmelse i en begrebsramme vil medføre et misvisende regnskab.

Efter de fire nye afsnit kommer følgende, som også forefindes i den gamle RS 700.

Elementer i revisionspåtegningen ved en revision udført i overensstemmelse med RS.

Afsnit 17 i den ajourførte RS 700 svarer til afsnit 5 i den gamle. Heri oplystes de enkelte elementer, som revisionspåtegningen skal indeholde. Der er indholdsmæssige ændringer at spore, hvilket er afsnit (d) ledelsens ansvar for regnskabet, (e) revisors ansvar, som var et afsnit i den gamle påtegning, men som nu er blevet delt op i hver sit.¹¹² Endvidere er der kommet et helt nyt afsnit ind i påtegningen, som hedder ”andre rapporteringspligter”, hvilket vil blive redegjort for sidst i dette afsnit.

¹⁰⁹ RS 700.11-14 (ajourført)

¹¹⁰ RS 700.2 (gammel) & RS 700.11 (gammel)

¹¹¹ RS 700.13(ajourført)

¹¹² RS 700.5 (gammel) & RS 700.17 (ajourført)

Overskrift.

Afsnit 18 i den ajourførte standard kræver nu, at det skal fremgå af overskriften på påtegningen, at denne er udført af en ”uafhængig” revisor, hvilket er en følge af arbejdsgruppens diskussion jævnfør problemstilling 7, behandlet i afsnit 6.2.7. Ved, at det i overskriften fremgår, at det er en uafhængig revisors påtegning, bekræftes, at revisor efterlever relevante etiske bestemmelser om uafhængighed, som primært er kravet om objektivitet. Til forskel fra den gamle påtegning, hvor overskriften blot skulle være passende.¹¹³ Dog skal det nævnes, at der i gråteksten står i den gamle RS 700, at det kan være passende at anvende ordet uafhængig revisor, men dette var dog ikke noget krav.¹¹⁴ Det vil senere fremgå i det empiriske kapitel, at det bestemt er et fåtal, som har nævnt uafhængig i påtegningen efter gammel RS 700.

Adressat.

Adressatafsnittet har ikke været genstand for ændringer, så påtegningen skal fortsat være stilet til dem, som påtegningen er udarbejdet til, hvilket normalt er ejerne i virksomheden eller den øverste ledelse.

Indledningsafsnit.

Dette afsnit er markant ændret i forhold til den gamle RS 700, hvorved afsnittet hedder ”indledningsafsnit”. Endvidere skal der i påtegningerne fremover positivt anføres hver af de opgørelser, som udgør et fuldstændigt regnskab. Hvis der aflægges efter årsregnskabsloven, så omfatter et fuldstændigt regnskab med generelt formål:¹¹⁵

- Ledespåtegning/ledelsesberetning.
- Anvendt regnskabspraksis.
- Resultatopgørelse.
- Balance.
- Egenkapitalopgørelse.
- Pengestrømsopgørelse.
- Noter.

¹¹³ RS 700.6 (gammel)

¹¹⁴ RS 700.6 (gammel)

¹¹⁵ RS 700.22 (ajourført) & RS 700.24 (ajourført)

Ved denne positive opremsning af de omfattede bestanddele efterlades der ikke tvivl ved regnskabsbruger om, hvad der har været underlagt revision. Derudover skal balancedatoen samt den periode som regnskabet omfatter specificeres for at sikre, at der ikke opstår tvivl om denne periode.¹¹⁶ Ved at give vejledning i, hvordan der skal refereres til årsrapporten sikrer man konsistens samt, at man kommer de problemstillinger til livs, som er nævnt under problemstilling 9 afsnit 6.2.9. Som det fremgår, mente arbejdsgruppen ikke, at det var hensigtsmæssigt at henvise til sidetal i årsrapporten, og det er blevet taget til efterretning. Den gamle RS 700 indeholdt ikke vejledning omkring dette, og derfor har undersøgelser vist, at der var stor forskel i, hvordan det blev gjort, hvilket ikke er godt for sammenligneligheden og forståelsen af den enkelte påtegning.

I den gamle påtegning jævnfør den gamle RS 700 ville afsnittet om den udførte revision komme lige efter indledningsafsnittet i form af afsnit om revisionens omfang, men i den nye påtegning kommer der nu først et separat afsnit om ledelsens ansvar, hvorefter et afsnit om revisors ansvar og den udførte revision vil følge. Dette er en af de mere markante ændringer ajourføringen har medført.

Afsnit 25 er også en udvidelse i forhold til den gamle RS 700, og i dette afsnit præciseres, at såfremt, der er frivillige regnskabsoplysninger, skal revisor gøre sig klart om de er en del af det reviderede eller ej. Hvis ikke skal det behandles klart adskilt efter afsnit 67-71. Dette afsnit er resultatet af diskussionen om problemstilling 10 afsnit 6.2.10, hvor arbejdsgruppen havde observeret, at i påtegninger efter den gamle RS 700, var regnskabsbrugeren ikke altid klar over om de ekstra frivillige oplysninger var revideret eller ej. Med det nye afsnit opnås mere konsistent, idet at der nu er ens retningslinjer for, hvordan disse skal behandles.

Ledelsens ansvar for regnskabet.

Den første del af den gamle RS 700 afsnit 9 er blevet flyttet til afsnit 28 i den ajourførte RS 700. Selvom der er sket en udvidelse i afsnittet om ledelsens ansvar for at udarbejde og aflægge en årsrapport, så er det materielle indhold ikke ændret væsentligt i forhold til tidligere. Ledelsens ansvar er:

- At udforme, implementere samt opretholde interne kontroller.

¹¹⁶ RS 700.22d (ajourført)

- At udarbejde og aflægge en retvisende årsrapport uden væsentlig fejlinformation uanset om fejlinformationen skyldes besvigelser eller fejl.
- At anvende regnskabsmæssige skøn, som er rimelige efter omstændighederne.

Der bliver nu også angivet, at ledelsen har ansvaret for den valgte regnskabsmæssige begrebsramme. Årsagen til det er en følge af arbejdsgruppens diskussion om problemstilling 5 afsnit 6.2.5, hvor der mentes, at ledelsens ansvar for den valgte begrebsramme skulle præciseres.

Desuden bliver der nu direkte skrevet i påtegningen, hvilken rolle ledelsen har i forhold til virksomhedens interne kontrolmiljø, hvilket ikke var noget, som direkte stod i den gamle påtegning. Ved at der nu er lavet denne opdeling i ledelsens samt revisors ansvar og den udførte revision, vil man forsøge at undgå, at der opstår misforståelser om, hvem af disse to grupper, der har ansvaret for det pågældende. Det kan dog tænkes, at det kan give misforståelser vedrørende forståelse af de revisionsmæssige begreber, hvilket vil blive undersøgt i kapitel 8.

Revisors ansvar og den udførte revision.

I en påtegning efter den gamle RS 700 er beskrivelsen af revisors ansvar og den udførte revision slet ikke så godt beskrevet som i forhold til den ajourførte RS 700. Før ikrafttrædelsen af RS 700 ajourført var der et ansvarsafsnit samt et afsnit om den udførte revision, hvilket nu bliver samlet i et afsnit. Man har ment, at det er vigtigere at få opdelt i ledelsens og revisors ansvar. Under beskrivelsen af revisors ansvar skal der nu skrives, at revisor lever op til de etiske krav, samt planlægger og udfører revision for at opnå høj grad af sikkerhed.

I afsnittet om den udførte revision skal der fremover skrives, at revisor i sin vurdering af risiko for væsentlig fejlinformation inddrager risikoen for både besvigelser og fejl.¹¹⁷ Endvidere er der sket en tilpasning af den udførte revision, så den bliver tilpasset de nye "risikostandarder". I forlængelse deraf skal der skrives, at revisor under risikovurderingen overvejer interne kontroller, som er relevante for udarbejdelsen og aflæggelse af en årsrapport, der giver en retvisende årsrapport med henblik på at fastlægge passende revisionshandlinger. Dermed er det præciseret, at revisor ikke generelt vurderer alle virksomhedens interne kontroller, men kun dem

¹¹⁷ RS 700.37b (ajourført)

som revisor vurderer relevante. Endvidere udtaler revisor sig ikke om effektiviteten af de interne kontroller, men blot om deres tilstedeværelse.

Indholdsmæssigt er der sket en præcisering i forhold til den gamle RS 700, hvilket ses ud fra den mere detaljerede beskrivelse af revisors ansvar samt positive oplysnings af den udførte revision. Blandt andet skyldes den yderligere uddybning i afsnit 37 c om anvendt regnskabspraksis et ønske om præcisering af revisors ansvar for at vurdere den valgte begrebsrammes korrekthed jævnfør problemstilling 5 afsnit 6.2.5.

Af afsnit 34, tidligere afsnit 12 i den gamle RS 700, er der også sket en ændring i det, at følgende er slettet: ” *eller i overensstemmelse med andre standarder eller praksis afhængigt af, hvad der er relevant*”. Dette følger arbejdsgruppens diskussion af den problemstilling, der er redegjort for under problemstilling 1 afsnit 6.2.1, hvor arbejdsgruppen kommer frem til, at standarden skal have RS’erne som udgangspunkt.

Opdelingen i og fremhævnningen af ledelsens ansvar samt revisors ansvar og den udførte revision er en følge af problemstilling 7 beskrevet under afsnit 6.2.7, hvor arbejdsgruppen foreskriver, at påtegningen skal være kortfattet, men samtidig informativ og indeholdende præcise forklaringer. Derfor er det helt i overensstemmelse med arbejdsgruppens forslag, at der bliver nævnt, hvilke handlinger, som revisor udfører. Det ses også, at man har fulgt arbejdsgruppens anbefaling om, at der sker en udvidelse af beskrivelsen af ledelsens ansvar i form af uddybende selvstændige afsnit under en samlet overskrift, men under hensyntagen til, at det ikke bliver for langt, grundet det er en revisionspåtegning.

Konklusion.

Dette afsnit har ikke været genstand for ajourføring, men har været udsat for diskussion jævnfør problemstilling 5 beskrevet i afsnit 6.2.5. Det er blevet præciseret i afsnit 41 i den ajourførte RS 700, at såfremt IAS’erne eller årsregnskabsloven ikke anvendes, skal der i konklusionen under henvisning til den regnskabsmæssige begrebsramme angives jurisdiktionen eller oprindelseslandet for den regnskabsmæssige begrebsramme, hvilket helt er i overensstemmelse med arbejdsgruppens forslag. Dette skal være med til at slå helt fast for regnskabsbrugeren, hvilken begrebsramme, der er anvendt. Samtidig er det også et resultat af diskussionen jævnfør

problemstilling 6 afsnit 6.2.6, hvor det i den gamle RS 700 kunne virke uklart om det var i orden at anvende andre begrebsrammer end ÅRL og IAS'erne.

Andre forhold.

I den ajourførte RS 700 er der kommet et helt nyt afsnit, som hedder andre forhold. Det omhandler den situation, hvor standarder, love eller almindeligt anerkendte principper tillader eller kræver, at revisor uddyber sin beskrivelse af sit ansvar.¹¹⁸

Andre rapporteringspligter.

Endvidere er der endnu et nyt afsnit, som hedder andre rapporteringspligter i afsnit 46 – 49. Denne tilføjelse stammer direkte ud fra problemstilling 2, som er beskrevet i afsnit 6.2.2. Det fremgår af de undersøgelser, som arbejdsgruppen har lavet, at det ikke er hensigtsmæssigt at have nationale tilføjelser under den generelle konklusion, da det går ud over sammenligneligheden mellem påtegningerne.

Standarden kræver, at afsnittet holdes særskilt efter konklusionen, hvilket skal sikre, at der ikke opstår tvivl om, hvad konklusionsafsnittet vedrører. Afsnittet omhandler den situation, hvor revisor har yderligere pligter om at rapportere om andre forhold i tillæg til revisors ansvar for at udtrykke en konklusion om regnskabet.¹¹⁹

I beskrivelsen af problemstillingen om andre rapporteringspligter omtales der situationer, hvor der kræves særlig rapportering og særlige udførte handlinger, samt situationer hvor der kun kræves en særlig rapportering. I det efterfølgende vil der komme en uddybende beskrivelse af, hvad der kan forestilles at skulle stå under andre rapporteringspligter i Danmark.¹²⁰

¹¹⁸ RS.700.45 (ajourført)

¹¹⁹ RS 700.46 (ajourført)

¹²⁰ Kiertzner, Revisionsprocesstandarder 2005, side 205

Undersøgelses- og rapporteringsregel.	Rapporteringsregel.
1) Høj grad af sikkerhed om ledelsesberetning og påtegning.	3) Begrundet formodning om erstatnings-/strafansvar hos medlemmer af ledelsen (supplerende oplysning og i grove tilfælde politianmeldelse).
2) Rapportering om ikke-overholdelse af selskabsretlige formalia.	4) Begrundet formodning om ikke overholdelse af bogføringsloven (supplerende oplysning).
	5) Rapportering, hvis årsrapporten efter revisors opfattelse ikke bør godkendes.
	6) Politianmeldelse ved begrundet mistanke om hvid- eller sortvask.

Tabel 3: Særlige danske undersøgelses- og rapporteringsregler ved lovpligtig revision.¹²¹

Ad 1) Hvis man skal holde sig til de forskrifter, som er opstillet i afsnit 6.2.2 om problemstillingen, ville omtale af ledelsesberetning og påtegning skulle stå under andre rapporteringspligter. Her har man valgt en anden løsning, som er i overensstemmelse med ajourført RS 700, og det er at nævne forholdet i indledningsafsnittet, hvor der beskrives hvilke elementer, som er omfattet af revisionen.¹²² Dette særlige område kræver både yderligere undersøgelser af revisor samtidig med en rapporteringspligt.

Ad 2) Såfremt at den selskabsretlige formalia ikke overholdes, er det også en særlig dansk regel, at dette skal rapporteres til den rette adressat, typisk generalforsamlingen.¹²³ For at kunne overholde dette krav, kræves der af revisor yderligere revisionshandlinger samtidig med en rapporteringspligt.

Ad 3) Dette er en følge som EBK § 7, stk. 2, hvilket er et særskilt dansk krav, og der kræves denne rapportering ved begrundet formodning om erstatningsansvar og straffeansvar for ledelsen.¹²⁴ Dette forhold vil typisk kunne opdages under den lovpligtige revision, så derfor kræves der kun en rapporteringspligt og ikke et krav om yderligere revisionshandlinger.

¹²¹ Kiertzner, Revisionsprocesstandarder 2005, side 206

¹²² Kiertzner, Revisionsprocesstandarder 2005, side 206

¹²³ Kiertzner, Revisionsprocesstandarder 2005, side 207

¹²⁴ Kiertzner, Revisionsprocesstandarder 2005, side 205

Ad 4) EBK § 7 stk. 1 nr. 2 foreskriver, at det skal oplyses i de tilfælde, hvor bogføringsloven ikke overholdes.¹²⁵ Her er også kun et krav om rapportering og ikke et krav om yderligere revisionshandling.

Som det fremgår af EBK § 7. stk. 2 skal disse forhold medtages i revisionspåtegningen som en supplerende oplysning, hvilket vil sige, at det er i strid med den ajourførte RS 700. I den skal ledelsens eventuelle erstatnings- og strafansvar stå i det nye afsnit om "andre rapporteringspligter". I Danmark er der sket tilføjelse af de særlige danske bestemmelser i RS 701. Afsnit 10a foreskriver, at revisor altid skal give supplerende oplysninger, hvis lovgivningen om bogføring og opbevaring af regnskabsmateriale ikke er overholdt, hvorved man får tilpasset standarden ind efter EBK. Endvidere er afsnit 10b en dansk tilføjelse som foreskriver, at revisor skal som supplerende oplysning, oplyse om forhold, som giver en begrundet formodning om, at ledelsen kan ifalde erstatnings- eller strafansvar. Herunder skal altid oplyses om overtrædelse af:¹²⁶

- Straffelovens kapitel 28 samt skatte-, afgifts- og tilskudslovgivningen,
- den for virksomheden fastsatte selskabsretlige eller tilsvarende lovgivning, eller
- lovgivningen om regnskabsaflæggelse, herunder om bogføring og opbevaring af regnskabsmateriale.

Ad 5) Dette udspringer af EBK § 6, stk. 4, som omhandler de situationer, hvor forbeholdet er af så afgørende betydning, at generalforsamlingen ikke bør godkende årsrapporten.¹²⁷ Som ved foregående punkt gør det samme sig gældende her, hvorfor der kun er et krav om rapportering og ikke et krav om yderligere revisionshandling.

Ad 6) Jævnfør RL § 10 stk. 5-7 skal en begrundet formodning om strafansvar hos medlemmer af ledelsen i grove tilfælde af økonomiske forbrydelser og dermed også hvidvask og sortvask.¹²⁸ Det samme er gældende her, som ved de to tidligere punkter.

¹²⁵ Kiertzner, Revisionsprocesstandarder 2005, side 205

¹²⁶ RS 701.10b (ajourført)

¹²⁷ Kiertzner, Revisionsprocesstandarder 2005, side 206

¹²⁸ Kiertzner, Revisionsprocesstandarder 2005, side 207

Revisors underskrift.

Her er der ikke sket nogen væsentlig ændring ud over, at det præciseres at revisionsfirmaets navn skal påføres.¹²⁹

Dato for revisionspåtegningen.

Der er sket en ændring med hensyn til, hvornår revisor må underskrive regnskabet. I den gamle RS 700 måtte revisor først underskrive regnskabet, når han havde afsluttet sin revision.¹³⁰ I den ajourførte RS 700 står der "..., hvor revisor har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, hvorpå revisor kan basere sin konklusion på regnskabet. Tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis skal omfatte bevis for, at virksomhedens fuldstændige regnskab er udarbejdet, og at personer med den rette bemyndigelse har bekendtgjort, at de har taget ansvaret for det."¹³¹ Det vil med andre ord sige, at revisor har mulighed for at datere påtegningen tidligere end med den gamle RS 700.

Denne ajourføring er en direkte følge af arbejdsgruppens problemstilling 3, der er beskrevet i afsnit 6.2.3. Årsagen og baggrunden for denne specificering af underskrivelsesdato skal igen ses i lyset af at sikre konsistens, i det de forskellige lande havde forskellige tidspunkter, hvor påtegningen blev underskrevet.

Revisors adresse.

Ingen ændringer er sket her og revisionspåtegningen skal angive revisors kontorsted.

6.4 Eksempel på klasse B jævnfør ajourført RS 700.

Dette afsnit er mere praktisk anlagt end det foregående, og formålet med det er at give en forståelse af, hvor det er, at der er kommet flere revisionsmæssige begreber ind i formuleringerne af påtegningerne, og hvordan det skal forstås samlet. Derfor vil der komme både henvisninger til revisionsproceskapitlet 5 samt de øvrige revisionspåtegningsafsnit i kapitel 6. Eksemplet på en formulering af påtegningen er hentet fra UR 2007-2.

At det kun forekommer eksempel på B sker med henvisning til afgrænsningen afsnit 3.2, hvor der er valgt at beskæftige sig med den type i de senere empiriske undersøgelser.

¹²⁹ RS 700.51 (ajourført)

¹³⁰ RS 700.23 (gammel)

¹³¹ RS 700.52 (ajourført)

6.4.1 Kommenteret eksempel på klasse B.

Den uafhængige revisors påtegning

Til aktionærerne i selskab KM A/S

Vi har revideret årsrapporten for Selskab KM A/S for regnskabsåret 1. januar – 31. december 2006, omfattende ledelsespåtegning, anvendt regnskabspraksis, resultatopgørelse, balance, (egenkapitalopgørelse), (pengestrømsopgørelse) og noter. Årsrapporten aflægges efter årsregnskabsloven.

Ledelsens ansvar for årsrapporten.

Ledelsen har ansvaret for at udarbejde og aflægge en årsrapport, der giver et retvisende billede i overensstemmelse med årsregnskabsloven. Dette ansvar omfatter udformning, implementering og opretholdelse af **interne kontroller**, der er relevante for at udarbejde og aflægge en årsrapport, der giver et retvisende billede uden væsentlig fejlinformation, uanset om fejlinformationen skyldes **besvigelser eller fejl**, samt valg og anvendelse af en hensigtsmæssig regnskabspraksis og udøvelse af regnskabsmæssige skøn, som er rimelige efter omstændighederne.

Revisors ansvar og den udførte revision.

Vort ansvar er at udtrykke en konklusion om årsrapporten på grundlag af vor revision. Vi har udført vor revision **i overensstemmelse med danske revisionsstandarder**. Disse standarder kræver, at vi lever op til **etiske krav** samt planlægger og udfører revisionen med henblik på at opnå **høj grad af sikkerhed** for, at årsrapporten ikke indeholder væsentlig fejlinformation.

En revision omfatter handlinger for at opnå revisionsbevis for de beløb og oplysninger, der er anført i årsrapporten. De valgte handlinger afhænger af revisors vurdering, herunder vurderingen af risikoen for væsentlig fejlinformation i årsrapporten uanset om fejlinformationen skyldes **besvigelser** eller fejl. Ved **risikovurderingen** overvejer revisor **interne kontroller**, der er relevante for virksomhedens udarbejdelse og aflæggelse af en årsrapport, der giver et retvisende billede, 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 kontroller**. En revision omfatter endvidere stillingtagen til, om den af

ledelsen udøvede regnskabsmæssige skøn er rimelige, samt en vurdering af den samlede præsentation af årsrapporten.

Det er vor opfattelse, at det opnåede revisionsbevis er tilstrækkeligt og egnet som grundlag for vor konklusion.

Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.

Konklusion.

Det er vor opfattelse, at årsrapporten giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 2006 samt af resultatet af selskabets aktiviteter og (pengestrømme) for regnskabsåret 1. januar – 31. december 2006 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Herefter kommer selvfølgelig angivelse af by for revisors kontor, dato, underskrift samt stilling.

Under afsnittene ledelsens ansvar samt revisors ansvar og den udførte revision i påtegningen, fremgår begreberne; etiske krav, risikovurdering, besvigelser og interne kontroller, hvilket er begreber, som en regnskabsbruger umiddelbart ikke vil kunne forstå efter hensigten, grundet det er revisionsmæssige begreber. Vi har i det tidligere kapitel 5 behandlet begreberne teoretisk i forhold til deres betydning, og det vil danne grundlag for den empiriske undersøgelse om informationsniveauet.

6.5 Sammenfatning

Dette kapitel giver den teoretiske forståelse for de områder i påtegningen, som er væsentlige at få afdækket i forhold til de to empiriske undersøgelser. Kapitlet har indeholdt følgende:

- Projektforløb.
- Problemstillinger ved udarbejdelsen af den ajourførte RS 700.
- Sammenligning af ajourført RS 700 og gammel RS 700.
- Eksempel på klasse B påtegning.

Ad projektforsløb.

Gennem dette afsnit er det blevet klarlagt, hvordan tidsrammen for ajourføringen af RS 700 har været. Dette har givet forståelse for baggrunden, og de problemstillinger der har været i forbindelse med ajourføringen. Endvidere vil RS 701 blive opdelt i RS 705 og RS 706.

Ad Problemstillinger ved udarbejdelsen af den ajourførte RS 700.

Med afsnittet er det blevet klart, hvad ajourføringen af RS 700 indeholdt og vi er kommet i dybden med de problemstillinger, der har været i den forbindelse. Løsningen på problemstillingerne har haft til formål at gøre påtegningerne mere konsistente samt lettere at forstå og mere præcise i formuleringen. Blandt de væsentligste er problemstillingerne vedrørende andre rapporteringspligter, tilstrækkeligheden i beskrivelse af revisors ansvar og den udførte revision samt dateringen af påtegningen og henvisning til årsrapporten i indledningsafsnittet.

De forskellige afsnit er bygget op på den måde, at først kom baggrunden, hvorefter arbejdsgruppens forslag og principper fulgte. Opbygningen har givet en let tilgængelighed til informationer, som senere skal anvendes i de empiriske undersøgelser. Desuden har afsnittet også givet et stort indblik i, hvilke områder som var mindre gode i den gamle RS 700.

Ad Sammenligning af ajourført RS 700 og gammel RS 700.

Gennem dette afsnit er det givet et overblik over den ajourførte RS 700, som er nødvendig for de følgende empiriske undersøgelser. De 10 problemstillinger fra det foregående afsnit er blevet kædet sammen med den ajourførte RS 700, og det vises, hvad det færdige resultat af arbejdsgruppens bearbejdning af problemstillingerne er. Samtidig er forskellene fra den gamle til den ajourførte påtegning blevet synliggjort. Ændringerne fra gammel til ajourført er i korte træk:

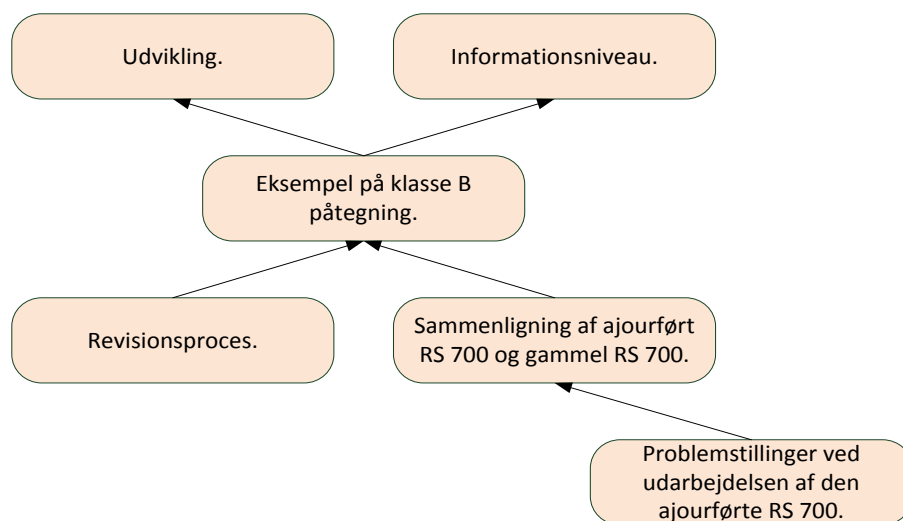
- Uafhængig skal nævnes i overskrift.
- I indledningsafsnittet skal der være en henvisning til årsrapportens opgørelser og ikke sidetal.
- Opdeling og præcisering af ledelsens ansvar samt revisors ansvar og den udførte revision.
- Det nye afsnit om andre rapporteringspligter.
- Mulighed for tidligere datering af påtegning.

Ud fra dette ses, at sammenligneligheden gerne skal blive bedre, idet det bliver mere præciseret, hvad der skal stå.

Ad eksempel på klasse B påtegning.

I afsnittet er det blevet præciseret, hvordan en påtegning for en klasse B virksomhed kan se ud. Udgangspunktet er UR 2007-2, hvor de revisionsmæssige begreber er blevet. Afsnittet har givet overblik over, hvordan det anbefales en påtegning ser ud efter den ajourførte RS 700. Det er væsentlig i forhold til vores empiriske undersøgelse om konsistensen, da den bruges som referencepåtegning.

Dette kapitel kan sammenfattes til, at det giver en indgående forståelse af den ajourførte RS 700 samtidig med at inddrage revisionsproceskapitlet. Dermed danner det grundlag for de følgende empiriske undersøgelser både i forbindelse med udarbejdelse af interviewmateriale, spørgeskort og sammenligningsparametre samt understøttelse til bearbejdning af det indsamlede data. Det teoretiske grundlag, jævnfør kapitel 5 og 6, for de to efterfølgende empiriske undersøgelser kan sammenfattes i Figur 7.



Figur 7: Teoretisk grundlag for de empiriske undersøgelser.

7 Empirisk undersøgelse - Udvikling.

I dette kapitel vil den første af de empiriske undersøgelser blive bearbejdet. Undersøgelsen omfatter, som nævnt i projektdesign kapitel 4, en sammenligning af 49 påtegninger afsluttet pr. 31. december 2002 og herefter en sammenligning af 49 påtegninger afsluttet pr. 31. december 2006 jævnfør afgrænsningsafsnit 3.2. Det gøres for at undersøge den indbyrdes konsistens indenfor de to udvalgte år samt undersøge udviklingen over tid. Først vil det være en beskrivelse af, hvordan påtegningerne er udvalgt, og efterfølgende vil der blive opstillet nogle sammenligningskriterier for at gøre undersøgelsen struktureret og ens.

Bearbejdningen af data vil være opdelt i to; en strukturel og en indholdsmæssig del. Efterfølgende vil der komme to diskussionsafsnit af relevante problemstillinger, som har vist sig. De vil munde ud i et tilrettet eksempel på en påtegning for små virksomheder. Kapitlet vil blive rundet af med en delkonklusion, som svarer på første del af problemformuleringen.

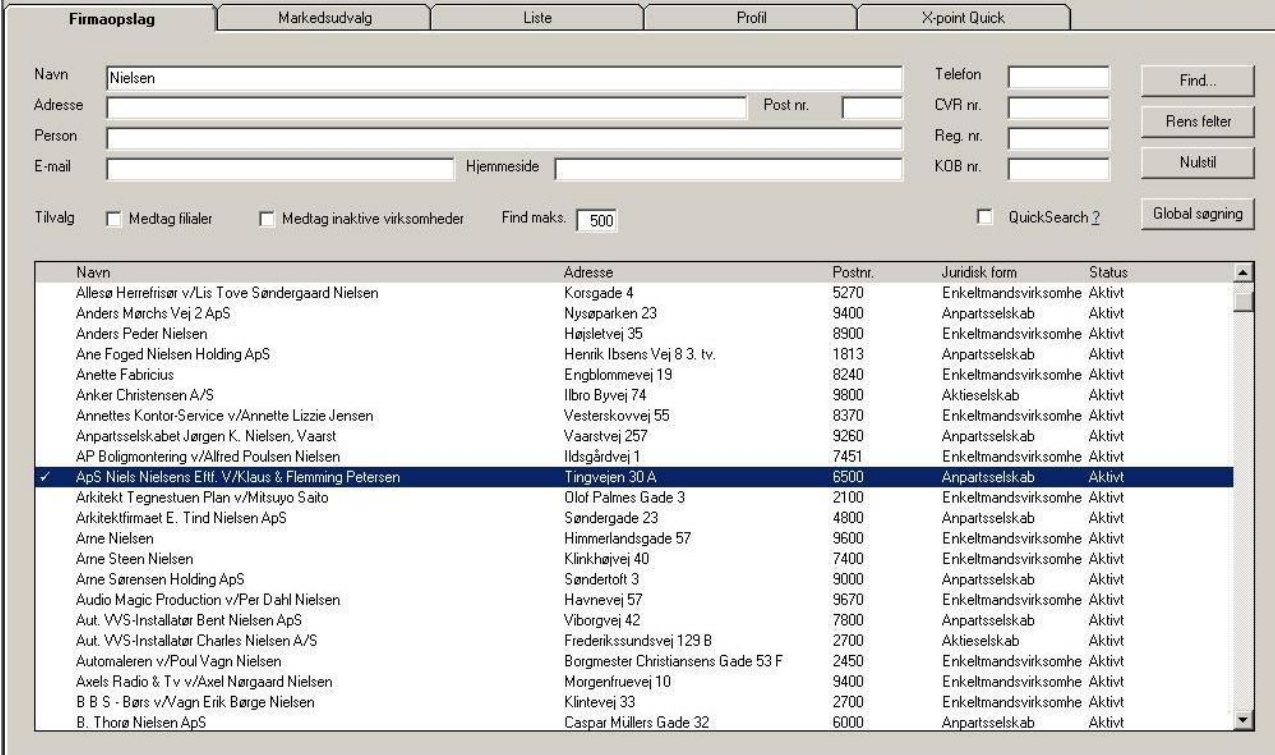
7.1 Udvælgelse af påtegninger.

Påtegningerne er udvalgt subjektivt tilfældigt, hvor følgende søgekriterier er udvalgt:

- Andersen, Nielsen, Petersen, Christensen, Jensen, Hansen, Mortensen samt Sørensen

Som søgeredskab er KOB, hvor der er sat en stjerne efter hvert efternavn, hvilket har resulteret i, såfremt søgeresultatet ikke gav 500 visninger, så blev den fyldt op med nærliggende regnskaber som eksempel Hyldgaard under søgning på Hansen.¹³² Dette er illustreret i nedenstående Figur 8.

¹³² <http://www.kob.dk>



Navn	Adresse	Postnr.	Juridisk form	Status
Allesø Herrefrisør v/Lis Tove Søndergaard Nielsen	Korsgade 4	5270	Enkeltmandsvirksomhed	Aktiv
Anders Mørchs Vej 2 ApS	Nysøparken 23	9400	Anpartsselskab	Aktiv
Anders Peder Nielsen	Højstetvej 35	8900	Enkeltmandsvirksomhed	Aktiv
Ane Foged Nielsen Holding ApS	Henrik Ibsens Vej 8 3. tv.	1813	Anpartsselskab	Aktiv
Anette Fabricius	Engblommevej 19	8240	Enkeltmandsvirksomhed	Aktiv
Anker Christensen A/S	Ilbro Byvej 74	9800	Aktieselskab	Aktiv
Annettes Kontor-Service v/Annette Lizzie Jensen	Vesterskovvej 55	8370	Enkeltmandsvirksomhed	Aktiv
Anpartsselskabet Jørgen K. Nielsen, Vaarst	Vaartstvej 257	9260	Anpartsselskab	Aktiv
AP Boligmontering v/Alfred Poulsen Nielsen	Ildsgårdvej 1	7451	Enkeltmandsvirksomhed	Aktiv
✓ ApS Niels Nielsens Eftf. V/Klaus & Flemming Petersen	Tingvejen 30A	6500	Anpartsselskab	Aktiv
Arkitekt Tegnestuen Plan v/Mitsuyo Saito	Olof Palmes Gade 3	2100	Enkeltmandsvirksomhed	Aktiv
Arkitektfirmaet E. Tind Nielsen ApS	Søndergade 23	4800	Anpartsselskab	Aktiv
Arne Nielsen	Himmerlandsgade 57	9600	Enkeltmandsvirksomhed	Aktiv
Arne Steen Nielsen	Klinkhøjvej 40	7400	Enkeltmandsvirksomhed	Aktiv
Arne Sørensen Holding ApS	Søndertoft 3	9000	Anpartsselskab	Aktiv
Audio Magic Production v/Per Dahl Nielsen	Havnevej 57	9670	Enkeltmandsvirksomhed	Aktiv
Aut. VVS-Installatør Bent Nielsen ApS	Viborgvej 42	7800	Anpartsselskab	Aktiv
Aut. VVS-Installatør Charles Nielsen A/S	Frederikssundsvej 129 B	2700	Aktieselskab	Aktiv
Automaleren v/Poul Vagn Nielsen	Borgmester Christiansens Gade 53 F	2450	Enkeltmandsvirksomhed	Aktiv
Axels Radio & Tv v/Axel Nørgaard Nielsen	Morgenfruevej 10	9400	Enkeltmandsvirksomhed	Aktiv
B B S - Børns v/Vagn Erik Børge Nielsen	Klintevej 33	2700	Enkeltmandsvirksomhed	Aktiv
B. Thorø Nielsen ApS	Caspar Müllers Gade 32	6000	Anpartsselskab	Aktiv

Figur 8: Web-direct - første sortering.

Formålet er, som nævnt, at undersøge om påtegningerne er blevet mere konsistente efter den ajourførte RS 700. For at påtegningerne har samme forudsætninger, har vi, jævnfør afgrænsningen kapitel 3 afsnit 3.2 begrænset os til regnskaber aflagt efter klasse B, hvilket er karakteriseret ved følgende udvælgelsespunkter:¹³³

- Balancesum 0-29 mio.
- Nettoomsætning 0-58 mio.
- Antal ansatte 0-50.

Dette har været den efterfølgende sorteringsnøgle. For hver match på efternavn er der blevet klikket på profil, hvor vi udvalgt dem, som opfylder kravene for klasse B. Dette er illustreret i nedenstående Figur 9.

¹³³ ÅRL § 7

Firmaopslag		Markedsudvalg		Liste	Profil	X-point Quick
Tilkøb til profil						
<input type="button" value="Køb for dette firma"/> <input type="button" value="Vælg som standard"/>						
Køb flere oplysninger						
Læs mere						
<input type="button" value="Årsregnskab"/> <input type="button" value="Kreditrapport"/> <input type="button" value="Kreditcheck"/> <input type="button" value="Overvågning"/> <input type="button" value="Pressenyt"/>						
Profil						
<input type="button" value="Regnskab 1"/> <input type="button" value="Regnskab 2"/> <input type="button" value="Regnskab 3"/> <input type="button" value="Regnskab 4"/> <input type="button" value="Regnskab 5"/>						
<input type="button" value="Regnskaber"/> <input type="button" value="Koncernregnskaber"/>						
Hovedtal i kr. 1.000		2006	2005	Vækst	Nøgletal pr.	31-12-2006
Nettoomsætning	N/A	N/A	N/A %	Dækningsgrad	N/A	
Dækningsbidrag	5.526	5.729	-4 %	Overskudsgrad	N/A	
Årets resultat	1.551	1.692	-8 %	Kapitalgrad	88,94	
Egenkapital	17.788	16.537	8 %	Soliditetsgrad	89,79	
Samlet balance	19.811	18.661	6 %	Beregnet skat	624	
Antal ansatte	9	8	1	Selskabskapital	200	
Nuv. Kapital						
Seneste antal ansatte						
9						
Tidligere navn ApS Niels Nielsens Eff. Flemming Petersenn						
DB03-brancher (NACE) 45.31.00 El-installation						
JB-brancher 5501700.00 Elinstallatører						
Aktionærer Flemming Petersen >10%						
Klaus Petersen >10 %						
Tegningsret En direktør						
Direktion Flemming Petersen Direktør						
Revisionsfirma ND Revision, Vojens - Registreret Revisionsaktieselskab						
<input type="button" value="Koncernstruktur"/> Virksomhed 1 af 2						
<input type="button" value="Fravælg"/> <input type="button" value="Forrige"/> <input type="button" value="Næste"/>						

Figur 9: Web-direct - anden sortering.

Under denne sortering er det dog ikke kun de regnskabsmæssige kriterier, der bliver lagt til grund, men også kriterier relateret til revisorvalg. Her er der valgt, jævnfør afgrænsningen kapitel 3 afsnit 3.2, at undgå de store revisionsfirmaer, grundet den antagelse, at de er meget hurtige til at rette ind efter ajourføringen, hvilket vil betyde, at resultatet af undersøgelsen er givet på forhånd. Efter denne sortering er der fremkommet en liste over de cvr-numre, som matcher de opstillede kriterier. Denne liste kan ses i bilag 1 kapitel 13.

Efterfølgende er regnskaberne og dermed påtegningerne, jævnfør listeudtrækket, blevet hentet gennem AAU Universitetsbiblioteks Navne og Numre Erhverv database. Jævnfør afgrænsningen er der valgt kun at beskæftige sig med RS 700 og dermed kun blanke påtegninger, men da påtegningerne er udvalgt tilfældigt, og det ikke var muligt at lave det som sorteringskriterium, kan der forekomme påtegninger med supplerende oplysninger. Grundet der ikke vil blive sorteret i dem selektivt, vil der blive taget stilling til de påtegninger med supplerende oplysninger alligevel. RS 701 har samme opbygning som RS 700 ajourført, og derfor vil de blive behandlet.

Efter påtegningerne er udvalgt, vil der blive opstillet kriterier, som vi vil sammenligne på for at holde en fast struktur på undersøgelsen. Fremgangsmåden vil blive beskrevet i det følgende afsnit.

7.2 Sammenligningskriterier.

Den empiriske undersøgelse er opdelt i to faser, som er følgende:

- En strukturel del, som går på overskrifterne.
- En indholdsmæssig del.

I den første fase vil der blive analyseret om påtegningerne indeholder de samme overskrifter, samt om indholdet i overskrifterne er det samme som indholdet i vores referencepåtegning, henholdsvis en påtegning efter gammel RS 700 (UR 2002-2) gældende for regnskaber med afslutning den 31.december 2002 eller senere og en påtegning efter ajourført RS 700 gældende for regnskaber med afslutning den 31.december 2006 eller senere (UR 2007-2). Det styrende spørgsmål er:

- Indeholder påtegningen de korrekte overskrifter i forhold til referencepåtegningen?

For at svare på dette spørgsmål, er der opstillet en guide med de overskrifter, som vil blive søgt efter, hvilket fremgår af nedenstående Tabel 4:

Både ajourført og gammel RS 700	Ajourført RS 700	Gammel RS700
Overskrift Adressat Åbnings- eller indlednings- afsnit	Den udførte revision	Ledelsens ansvar Revisors ansvar og den udførte revision
Konklusion Revisors adresse Revisors underskrift Datering.		

Tabel 4: Strukturel del af undersøgelse af konsistens.

For at kunne udarbejde statistik til den videre behandling af data samt gøre undersøgelsen målbar, er der opstillet kriterier, som påtegningerne vil blive kategoriseret efter; korrekt, andet ordvalg, undladt samt forkert og andet.

For at ”korrekt” vælges opstilles det kriterium, at ordvalget skal være helt i overensstemmelse med Revisionsudtalelse UR 2002-2 for gammel og UR 2007-2 for ajourført. Det vil sige, at der skal stå den præcise sætning i forhold til revisionsudtalelserne. ”Andet ordvalg” vælges for de påtegninger, der har samme indholdsmæssige betydning, men hvor der ikke er valgt den helt præcise formulering, beskrevet i revisionsudtalelserne. ”Undladt” anvendes i de tilfælde, såfremt påtegningen ikke indeholder den givne overskrift og ”forkert” anvendes i de tilfælde, hvor der står noget direkte forkert i påtegningen, som for eksempel, hvis revisor skriver ”ekstern” i stedet for uafhængig i overskriften i påtegningen efter den ajourførte RS 700. Andet anvendes som en opsamlingskategori, og såfremt det forekommer, vil de blive kommenteret yderligere.

I den anden fase vil der komme en dybere analyse af det indholdsmæssige i påtegningerne. For at gøre det på den mest hensigtsmæssige måde opstilles der nogle styrende spørgsmål, som er lavet ud fra kapitel 5 og kapitel 6. De er, som følgende:

- Er ledelsens ansvar indholdsmæssigt korrekt beskrevet?
- Er revisors ansvar og den udførte revision indholdsmæssigt korrekt beskrevet?

For at få besvaret disse spørgsmål opstilles der nogle sætninger og begreber, der vil blive søgt efter i både de gamle og de ajourførte påtegninger. Disse sætninger og begreber er, som i fase 1, hentet fra revisionsudtalelserne fra henholdsvis UR 2002-2 og UR 2007-2. Sætningerne og begreberne fremgår af følgende Tabel 5.

Gammel påtegning RS 700	Ajourført påtegning RS 700
<i>Ledelsens ansvar:</i> Ansvar for årsrapporten.	<i>Ledelsens ansvar:</i> Besvigelser. Intern kontrol. Ansvar for anvendt regnskabspraksis. Ansvar for skøn.
<i>Den udførte revision:</i> Udført i overensstemmelse med danske standarder. Høj grad af sikkerhed. Stikprøvevis undersøgelse. Stillingtagen til anvendt regnskabspraksis. Stillingtagen til skøn. Tilstrækkeligt grundlag for konklusion	<i>Revisors ansvar og den udførte revision:</i> Udført i overensstemmelse med danske standarder. Etik. Høj grad af sikkerhed. Risikovurdering. Besvigelser. Intern kontrol. Revisionshandling.

Tabel 5: Indholdsmæssig del af undersøgelse af konsistens.

De sætninger og begreber, som er udvalgt, er nærmere beskrevet i kapitel 5 om revisionsproces, hvor også forståelsen af dem er beskrevet. Igen er der i sorteringen valgt at kategorisere efter; korrekt, andet ordvalg, undladt samt forkert og andet. For kategorisering er de samme kriterier, som i fase 1 anvendt. Derfor henvises der til ovenstående for yderligere forklaring af disse.

Efter at faserne er gennemgået vil der danne sig et billede af, om påtegningerne er blevet mere konsistente indbyrdes. Der vil også danne sig et billede af, om der er sket en udvikling i konsistensen fra 2002 til 2006. Tilsammen giver dette begrundet og kvalificeret svar til den første del af problemformuleringen, som var følgende: *"Er påtegninger efter ajourført RS 700 blevet mere konsistente?"*

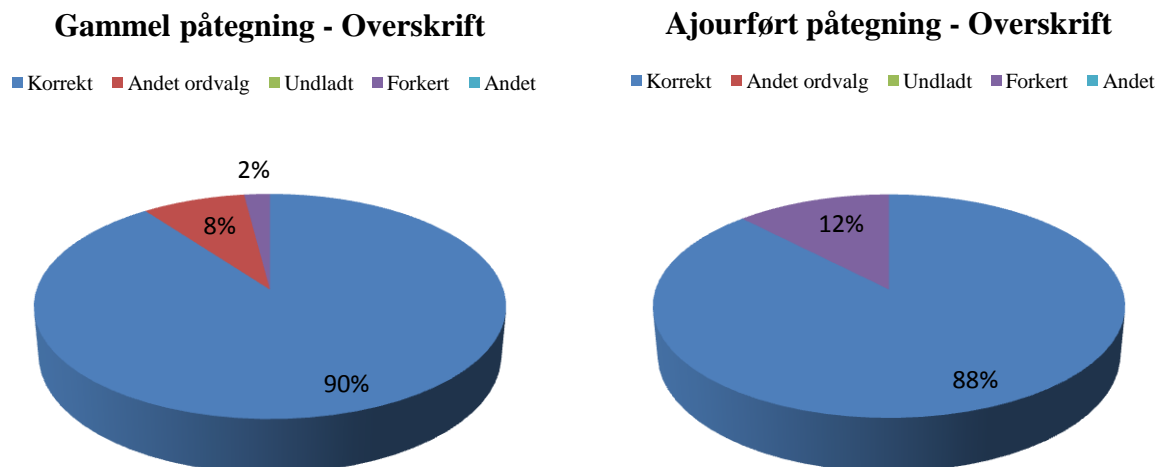
Rådata, som er fremkommet ud fra ovenstående, fremgår af bilag 3 kapitel 15.

7.3 Strukturel del – fase 1.

I dette afsnit vil resultaterne af vores empiriske undersøgelse om konsistensen i påtegningers strukturelle form bliver fremført. Følgende afsnit vil blive behandlet:

- Overskrift.
- Adressat.
- Åbnings- og indledningsafsnit.
- Ledelsens ansvar, revisors ansvar samt den udførte revision.
- Konklusion.
- Underskrift.
- Revisors adresse.
- Datering af påtegningen.

7.3.1 Overskrift.



Figur 10: Strukturel del - Overskrift.

I den gamle RS 700 var der ikke noget specielt krav til overskriften for en revisionspåtegning ud over, at den skulle være passende jævnfør afsnit 6.3. Der blev dog anbefalet, at ordet uafhængig revisor blev brugt i overskriften. Som det fremgår af Figur 10 venstre, så er det kun i 8 % af påtegningerne, hvor ordet uafhængig var nævnt. Det er ikke i overskriften, at der er problemer efter den gamle RS 700, hvilket klart bliver tilkendegivet ved, at 98 % af de undersøgte påtegninger lever op til kravene i den gamle RS 700. Dog skal det nævnes, at de 2 %, som er kategoriseret som ”forkert”, skyldes, at der er skrevet beretning. Dvs. at man har blandet revisors og ledelsens udtalelser om regnskabet sammen, hvilket ikke er tilladt, og kan medføre indberetning,

Efter den ajourførte RS 700, hvor det nu er et krav, at ordet uafhængig skal fremgå, er det knap så overbevisende, idet 12 % af påtegninger, som det fremgår af Figur 10 højre, ikke havde uafhængig i overskriften, hvoraf de fleste sikkert skyldes, at de havde glemt at opdatere. En anden forklaring kan være, at de ikke tillægger ajourføringen af overskriften væsentlig betydning, men det er en helt forkert opfattelse, da der er stor signalværdi i ordet, hvilket fremgår af afsnit 6.3. Samtidig var der én som havde skrevet ekstern, og det vurderer vi ikke som et synonym for uafhængig. Man kan godt være ekstern uden at være uafhængig, men ikke omvendt.

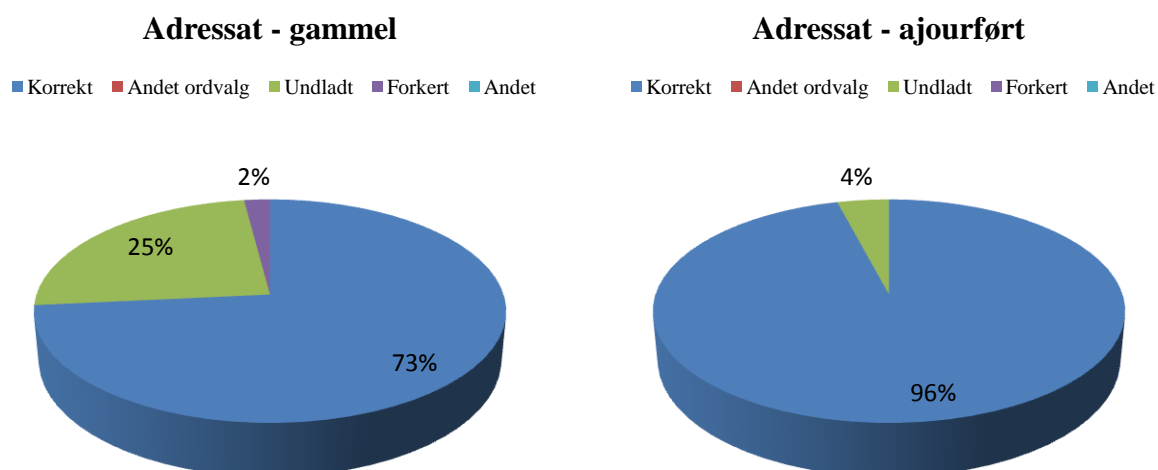
Umiddelbart kan man fristes til at fremføre, at det skyldes, at den ajourførte RS 700 først lige er trådt i kraft. Modsat må det også forventes, at revisorerne sørger for at holde sig opdateret

indenfor de fagområder, som er revisors ekspertområde. Endvidere kan vi udlede, at overskriften er blevet mere konsistent, hvilket begrundes ud fra, at der med den gamle påtegning var 8 % af de rigtige overskrifter, hvor der var variation i ordlyden af overskriften, mens alle rigtige overskrifter efter den ajourførte påtegning har samme ordlyd. Set i forhold til den undersøgelse i afsnit 6.2.7, så har ajourføringen haft den effekt, som var hensigten.

7.3.2 Adressat.

Kravene til adresseringen af påtegningerne er ikke noget, som virker til, at der bliver brugt særligt mange ressourcer på at overholde, selvom det er et indholdsmæssigt krav. Af Figur 11 venstre fremgår det, at 25 % af de undersøgte gamle påtegninger ikke havde et adressat i påtegningen. De 2 % skyldes en påtegning, som har lavet en skrivefejl, som er, at de har skrevet ”til aktionærene i ApS.”

Ud fra den betragtning, at der ikke er sket ændring fra gammel til ajourført kunne man frygte, at der ville være tilsvarende antal manglende adressater efter den ajourførte. Det forholder sig anderledes, idet kun 4 % ikke havde et adressat i deres påtegning. At der er sket en forbedring på 20 % point kan indikere, at mange revisorer har fået opdateret hele deres standardskabelon for påtegning, og dermed fået rettet de fejl, som de havde i deres gamle skabelon.



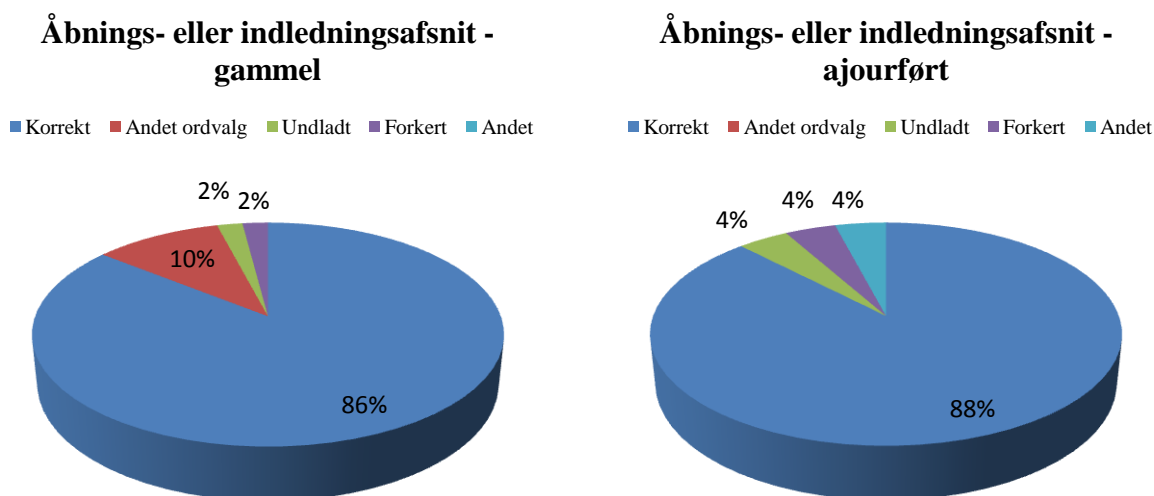
Figur 11: Strukturel del - Adressat.

Det der kan trække i modsatte retning er, at der i undersøgelsen indgår 9 revisorskifte fra gammel til ajourført, hvorfor det kan have indflydelse på resultatet. Vi er dog af den opfattelse, der er sket en ajourføring af revisorerens standardskabelon. I forhold til om dette øger

konsistensen, så taler figurerne for sig selv. At endnu flere nu får adressaten med, gør selvfølgelig konsistensen bedre.

7.3.3 Åbnings- og indledningsafsnit.

Som referencepåtegning har vi, som tidligere nævnt, taget udgangspunkt i UR 2002-2, hvor det anbefales, at der i åbningsafsnittet bliver henvist generelt til årsrapporten. Som det fremgår af nedenstående Figur 12 venstre er det 84 %, som har valgt at lave den henvisning. Derudover har 10 % valgt at lave sidetalshenvisning, som følger gammel RS 700 afsnit 11. Samlet set lever 94 % af påtegninger op til de krav, som der stilles til netop dette afsnit, hvilket er 6 % mere end efter den ajourførte påtegning. De 2 % som er kategoriseret som forkerte skyldes, at de ikke har skrevet, hvilket periode regnskabsåret dækker over, men blot har skrevet regnskabsåret 2002. Det lever ikke op til kravet i den gamle RS 700 afsnit 8, som klart kræver, at perioden for regnskabsåret skal fremgå af dette afsnit.

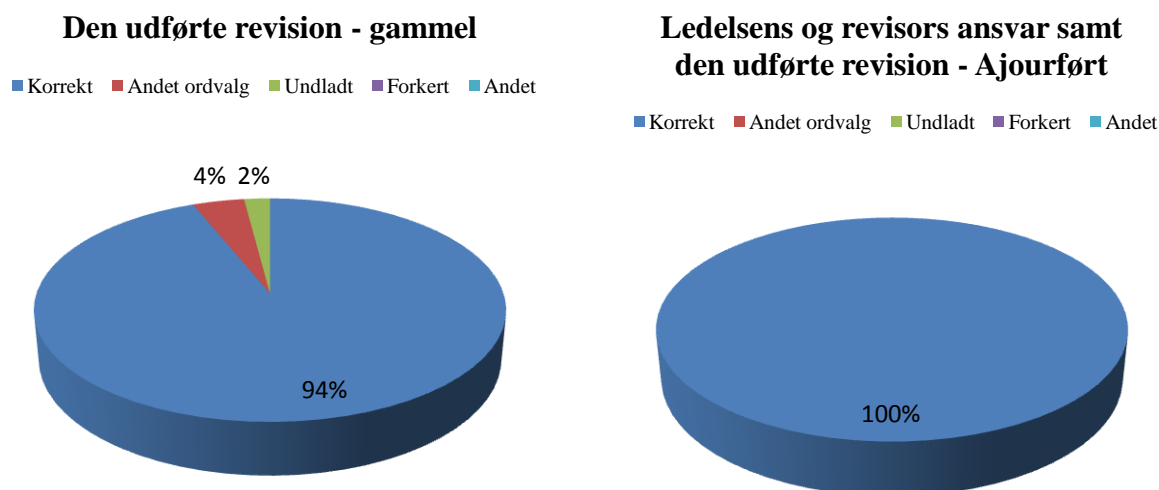


Figur 12: Strukturel del - Åbnings- eller indledningsafsnit.

Efter ajourføringen er det nu et krav, at der skal henvises til de opgørelser, som revisionen dækker, hvilket majoriteten klart gør. Set ud fra det perspektiv, om afsnittet er blevet mere konsistent, så kan et konstateres, idet at der er 88 % jævnfør Figur 12 højre, som er identiske, hvilket er en stigning på 2 % point. Enkelte påtegninger har slet ikke ændret noget i dette afsnit, hvilket en af grundene kan være, at der ikke er blevet brugt nok tid på at sætte sig ind i den ajourførte RS 700. Igen er der klar indikation på, at revisionsudtalelsen anvendes.

7.3.4 Ledelsens ansvar, revisors ansvar samt den udførte revision.

Afsnittet, som knytter sig til den udførte revision, er ikke et afsnit, hvor der efter den gamle RS 700 har været de store problemer for revisorerne at overholde, idet 94 % har benyttet samme tekst som referencepåtegningen. Efter den ajourførte RS 700 er der alligevel fremgang at spore, idet alle udvalgte påtegningen lever helt på til kravene med at have et afsnit om ledelsens ansvar samt et afsnit om revisors ansvar og den udførte revision.



Figur 13: Strukturel del - Ledelsens ansvar samt revisors ansvar og den udførte revision.

Med hensyn til konsistens er det blevet klart bedre, hvilket også klart bliver bekræftet af Figur 13 højre, som illustrerer, at 100 % har de nævnte afsnit. Der tegner sig et bedre og bedre billede af, at revisorerne har set muligheden for at få opdateret deres skabeloner, samt at konsistensen i påtegningernes overskrifter er blevet klart bedre.

7.3.5 Konklusion.

Konklusionsafsnittet er ikke blevet ændret og da alle påtegningerne havde afsnittet med, vil der ikke blive beskrevet yderligere her. Dog skal det nævnes, at der var én påtegning, som ikke havde en overskrift til konklusionsafsnittet, men det tillægges ikke betydning, grundet det betragtes som en forglemmelse.

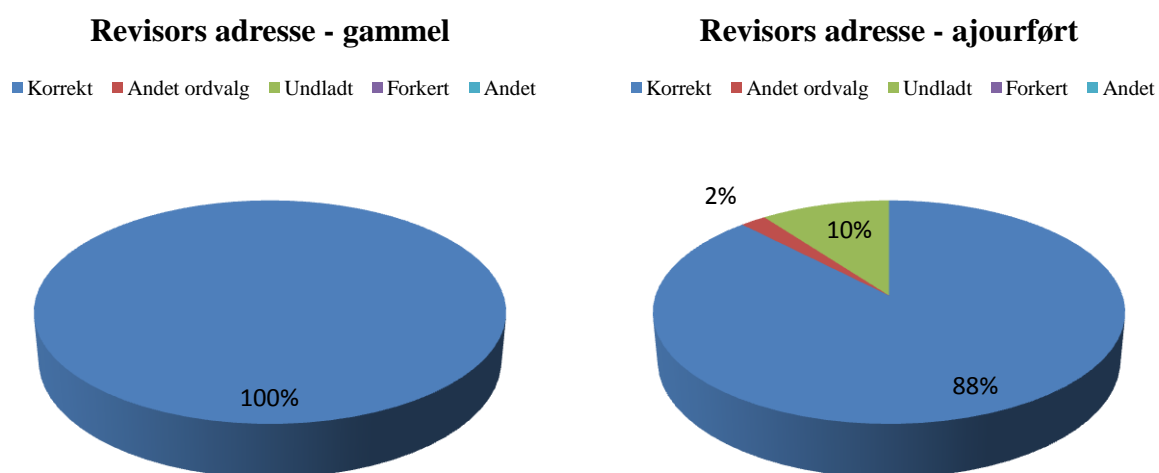
7.3.6 Underskrift.

Det forholder sig på samme måde med revisors underskrift som med konklusionen, idet der heller ikke er sket ændringer her. Alle påtegninger fra 2002 var underskrevet af enten en registreret eller statsautoriseret revisor. Selvom der efter den ajourførte RS 700 var én, som ikke

havde underskrevet påtegningen, hvilket er en meget alvorlig fejl, selvom det med sandsynlighed skyldes en administrativ fejl.

7.3.7 Revisors adresse.

Her ses, at alle jævnfør gammel påtegning har overholdt kravet om revisors adresse. Desværre ses det ud fra Figur 14 højre, at revisor er blevet dårligere til at overholde dette krav, hvilket skyldes kravet om angivelse af by for kontorsted. Der er ingen undskyldning at det glemmes, idet ikrafttrædelsen er meget skarp, og det skal være der, men det er ikke det store problem i Danmark at finde frem til den pågældende revisor. Problemet er større i de byer, hvor samme revisionsfirma har flere kontorer i samme by.

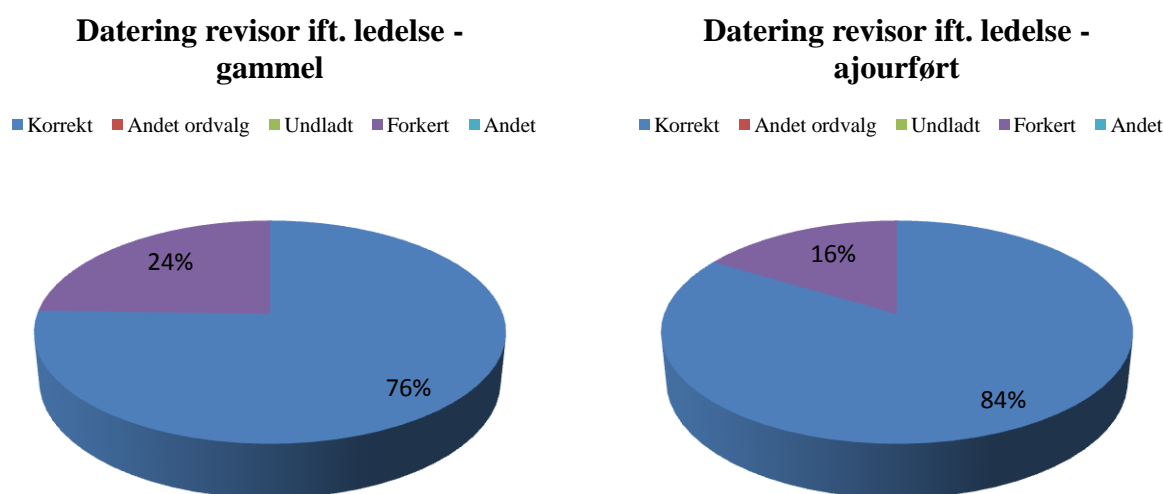


Figur 14: Strukturel del - Revisors adresse.

7.3.8 Datering af påtegningen.

Det er ledelsens ansvar at aflægge regnskabet, og revisors ansvar at påtegne det, hvilket der ikke er sket ændringer i forhold til den ajourførte RS 700. Der er heller ikke lavet om på det faktum, at revisor ikke må påtegne regnskabet tidligere end den dato, hvor ledelsen skriver under på det, hvilket er behandlet i afsnit 6.2.3. Derfor er det meget overraskende, at der efter den gamle påtegning er 24 %, som har skrevet under på påtegningen inden, at ledelsen har gjort det. Når der er så mange, som har dateret deres revisionspåtegning i strid med den gamle RS 700, så er det helt i tråd med, at arbejdsgruppen, i forbindelse med ajourføringen, har konstateret, at der er behov for yderligere vejledning, hvilket er beskrevet i afsnit 6.2.3.

Der er bedring at spore efter ikrafttrædelsen af den ajourførte RS 700, men der stadig 16 % af revisorerne jævnfør Figur 15 højre, som blåstempler et regnskab inden ledelsen har underskrevet det. En af grundene til, at så markant et antal er forkerte kan skyldes, at revisor assisterer ved opstilling af regnskabet og i den forbindelse påtegner regnskabet pr. den dato, hvorefter han fremsender det til regnskabsafleger, som indsætter dato for underskrift. Det kan være en af grundene til, sådan en fejl opstår, men på ingen måde retfærdiggør den. Det skal selvfølgelig fremhæves, at der er sket en fremgang på 8 % point, hvilket med overvejende sandsynlighed skyldes ajourføringen, men i og med, der er også sket revisorskifte i 23 % af tilfældene, så kan det også have påvirket resultatet en smule.



Figur 15: Strukturel del - Datering.

Sammenfatning.

Overordnet set kan det konstateres, at der med ajourføringen af RS 700 er sket en positiv udvikling med revisionspåtegningernes konsistens. Selvom der ikke er specielt mange direkte forkerte overskrifter i stikprøven af de gamle påtegninger, så var der en større variation i ordene eller undladelser i forhold til den referencepåtegning, som vi har taget udgangspunkt i. Som ovenstående illustrerer, så er der i de undersøgte påtegninger fra 31. december 2006 en tendens til, at langt størstedelen har fået opdateret deres påtegning, så den stemmer overens med UR 2007-2. Dermed kan det fremføres, at indholdet på det strukturelle plan er blevet mere konsistent.

I det følgende afsnit vil vi gå i dybden med det indholdsmæssige i afsnittene; ledelsens ansvar samt revisors ansvar og den udførte revision, og analysere på, om de også er blevet mere konsistente. Det har relevans for både problemformulering men også de efterfølgende diskussioner i slutningen af dette kapitel.

7.4 Indholdsmæssig del - Fase 2.

I afsnittet vil der blive analyseret på det indholdsmæssige i de udvalgte påtegninger. Først vil der blive set på de gamle påtegninger med UR 2002-2 som referencepåtegning. Efterfølgende vil der komme et afsnit med de nye påtegninger med UR 2007-2 som referencepåtegning.

7.4.1 Gammel påtegning.

Ledelsens ansvar for årsrapporten.

I den gamle påtegning efter UR 2002-2 var beskrivelsen af ledelsens ansvar begrænset til en kort sætning, hvor der stod, at "selskabets ledelse har ansvaret for årsrapporten."¹³⁴ Som det fremgår af nedenstående Figur 16, hvor 92 % af de undersøgte påtegninger havde samme ordlyd, som referencepåtegningen. De resterende 8 % har slet ikke skrevet noget om ledelsens ansvar, hvilket er i strid med den gamle RS 700, da det er sort tekst¹³⁵ og dermed et indholdsmæssigt krav jævnfør gammel RS 700 afsnit 9.



Figur 16: Indholdsmæssig del - Gammel - Ansvar.

¹³⁴ RS 700.11 (gammel)

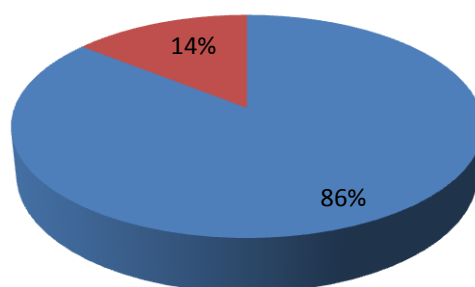
¹³⁵ Med sort tekst menes tekst, som ikke kan afviges indholdsmæssigt.

Den udførte revision - Udført efter danske standarder.

Som det fremgår af den gamle RS 700 afsnit 12, som foreskriver, at "...revisionen er udført i overensstemmelse med RS'er..." Ifølge Figur 17 nedenfor, så er der i 86 % af påtegningerne benyttet denne formulering i deres påtegning. De resterende 14 % har brugt en anden formulering, der er "revisionen er udført i overensstemmelse med almindeligt anerkendte revisionsprincipper." Om "revisionsprincipper" kan sidestilles med "revisionsstandarder" er spørgsmålet, der skal besvares for at vurdere om de 14 % skal kategoriseres som rigtige eller forkerte. Revisionsprincipper menes ikke dække over det samme, som revisionsstandarder, hvilket begrundes ud fra den betragtning, at revisionsprincipper er mere grundlæggende. Det skal forstås på den måde, når revisor er ude på en revision, så anvender han revisionsprincipper for at opfylde revisionsmålene. Det vurderer vi ikke som værende synonym med revisionsstandarder, der er retningslinjer, når han skal definere revisionens omfang og fastlægge, hvilke revisionsmetoder, der skal anvendes for, at revisionsmålene kan opfyldes.¹³⁶ Det er de kriterier eller den målestok, som revisionsarbejdet evalueres ud fra. Derfor er de 14 % klassificeret som forkerte, idet formuleringen ikke lever op til kravet i gammel RS 700 afsnit 12. Den anvendte formulering om revisionsprincipper stammer tilbage fra RV 7, som var gældende indtil 1. januar 2003.

Udført i overensstemmelse med danske revisionsstandarder

■ Korrekt ■ Andet ordvalg ■ Undladt ■ Forkert ■ Andet



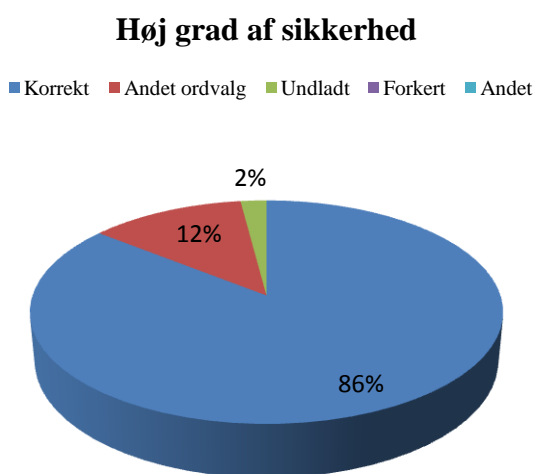
Figur 17: Indholdsmæssig del - udført i overensstemmelse med danske revisionsstandarder - Gammel.

¹³⁶ http://www.eca.europa.eu/audit_approach/glossary/docs/glossary_da.pdf

Den udførte revision - Høj grad af sikkerhed.

Ud af de udvalgte påtegninger har 86 % af dem ordlyden "høj grad af sikkerhed" jævnfør Figur 18, mens 12 % havde valgt en anden formulering, som dækker over det samme. Ordlyden i de 12 %, som er klassificeret under "andet ordvalg" er "begrundet overbevisning", som stammer fra den gamle RV 7, der blev udfaset pr. 1. januar 2003. Ved høj grad af sikkerhed forstår man, at der kun er 5 % risiko for, at man ikke opdager væsentlig fejlinformation i en årsrapport indeholdende væsentlig fejlinformation.

Om "begrundet overbevisning" også forstås som værende med samme sikkerhed er en subjektiv vurdering, hvorfor det ikke er muligt at sige, om de pågældende revisorer har haft samme sikkerhedsniveau. Vi vurderer dog, at formuleringen af "høj grad af sikkerhed" og "begrundet overbevisning" dækker over samme begreb, hvilket samtidig medfører, at afsnit 13 i den gamle RS 700 er overholdt. De sidste 2 %, som udgør én påtegning, har slet ikke skrevet noget om, hvilket niveau sikkerheden for revisionen er udført ud fra. Det fremgår, at der er en relativ forskel i ordvalg og som det vil fremgå senere, at det er blevet væsentligt bedre.



Figur 18: Indholdsmæssig del - Høj grad af sikkerhed - Gammel.

Den udførte revision - Stikprøvevis undersøgelse.

76 % har valgt at anvende den anbefalede formulering fra den revisionstekniske udtalelse UR 2002-2, hvor formuleringen er "revisionen omfatter stikprøvevis undersøgelse...", hvilket fremgår af nedenstående Figur 19. Endvidere illustrerer den, at 22 % af påtegninger har valgt en

anden formulering, som vi har vurderet dækker over det samme. Der er tale om forskellige formuleringer i de 22 %, hvilket er:

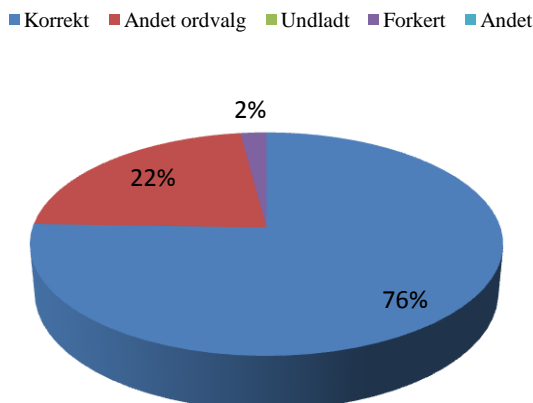
1. "...på testbasis efterprøver grundlaget og dokumentationen..."
2. "...efterprøvelse af det grundlag, og den dokumentation..."

Ordlyden "*...på testbasis efterprøver grundlaget og dokumentationen*" har vi, som nævnt tidligere, vurderet dækkende over samme formulering, som stikprøvevis undersøgelse. Vurderingen er taget på baggrund af, at når man undersøger noget på testbasis, så udvælger man tilfældige stikprøver, som man undersøger, hvilket svarer til den metodik, som den anbefalede formulering også anbefaler samt at det er den formulering som er anført i den gamle RS 700 i afsnit 14a. Formuleringen under punkt 2, foretages på baggrund af væsentlighed og risiko, hvilket vi i vurderer som værende dækkende over, at udvælgende er tilfældig, når man udvælger dem efter dette princip.

Én af påtegninger nævner slet ikke noget om, hvordan informationen der understøtter de i årsrapporten anførte beløb og oplysninger er kontrolleret, men anfører i stedet, at værdiansættelsen er forsvarlig. Den formulering er ikke i overensstemmelse med reglerne i den gamle RS 700.

Det er denne formulering, hvor der er konstateret den mindste konsistens påtegningerne imellem fra 2002, hvilket, efter vores vurdering, skal ses ud fra følgende betragtning. Det fremgår af de sorte afsnit 14a, at udvælgelsen skal ske på "testbasis", men under afsnit 16 bliver formuleringen "stikprøvevis" benyttet, som også bliver brugt i referencepåtegningen. Når der ikke er konsekvens mellem de to afsnit, så er det en naturlig tendens, at begge formuleringer bliver brugt. Endvidere finder vi det fuld forståeligt, at det er formuleringen i den revisionstekniske udtalelse, som anvendes hyppigst.

Stikprøvevis undersøgelse

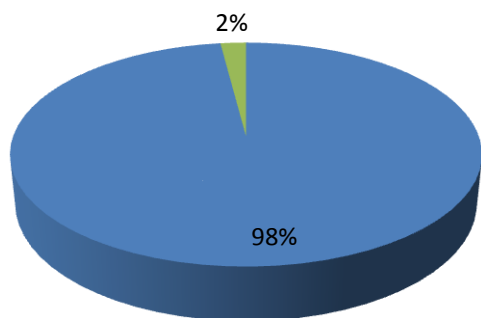


Figur 19: Indholdsmæssig del - Stikprøvevis undersøgelse - Gammel.

Den udførte revision - Stillingtagen til anvendt regnskabspraksis/Stillingtagen til skøn.
 Som det fremgår af nedenstående Figur 20, så er der fuld konsistens mellem de udvalgte påtegninger og referencepåtegningen, hvorfor udfyldende analyse ikke foretages. Den ene påtegning er et udtryk for, at én af de 49 påtegninger slet ikke opfylder nogle af kravene til en påtegning for et regnskab med regnskabsår 1. januar til 31. december 2002.

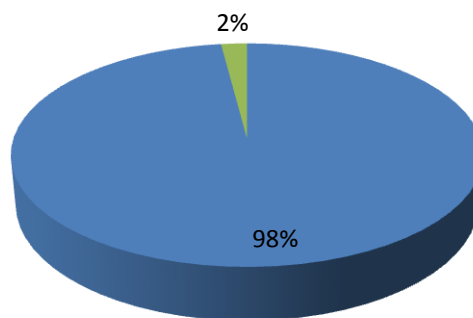
Stillingtagen til anvendt regnskabspraksis

■ Korrekt ■ Andet ordvalg ■ Undladt ■ Forkert ■ Andet



Stillingtagen til skøn

■ Korrekt ■ Andet ordvalg ■ Undladt ■ Forkert ■ Andet

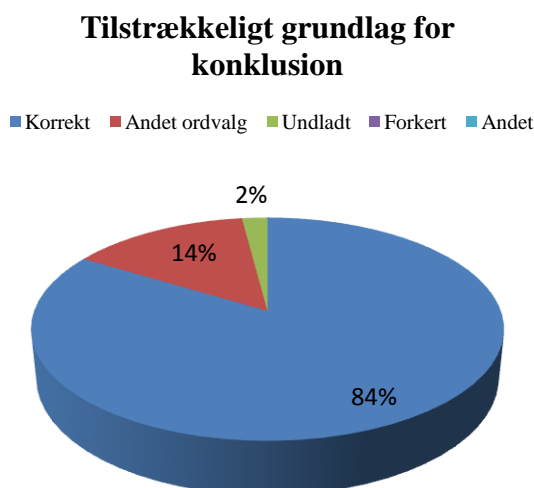


Figur 20: Indholdsmæssig del - anvendt regnskabspraksis og skøn - Gammel.

Den udførte revision - Tilstrækkeligt grundlag for konklusion.
 Som det fremgår af Figur 21 har 84 % af de udvalgte påtegninger anvendt det samme ordvalg, som anvendt i referencepåtegningen. Derudover har 14 % valgt en anden ordlyd, hvilken har samme betydning. Der er tale om følgende formulering "... informationer som helhed er

fyldestgørende." Denne formulering har vi vurderet er lige så dækkende, som den anbefalet i UR 2007-2.

Der er udarbejdet en påtegning, hvor der ikke bliver taget stilling til, om revisionen giver et tilstrækkeligt grundlag for konklusion. Følgende formulering er anvendt "*afsluttende skal revisionen give grundlag for en bedømmelse af det virksomhedsbillede, årsrapporten som helhed giver.*" Som det fremgår, så står der ikke om revisionen er tilstrækkelig som grundlag for en konklusion, men blot at revisionen skal give et grundlag for en konklusion. Dette ordvalg er ikke i tråd med det krav, som fremgår i den gamle RS 700 afsnit 15, hvorfor den formulering er kategoriseret som forkert og udgør de 2 %.

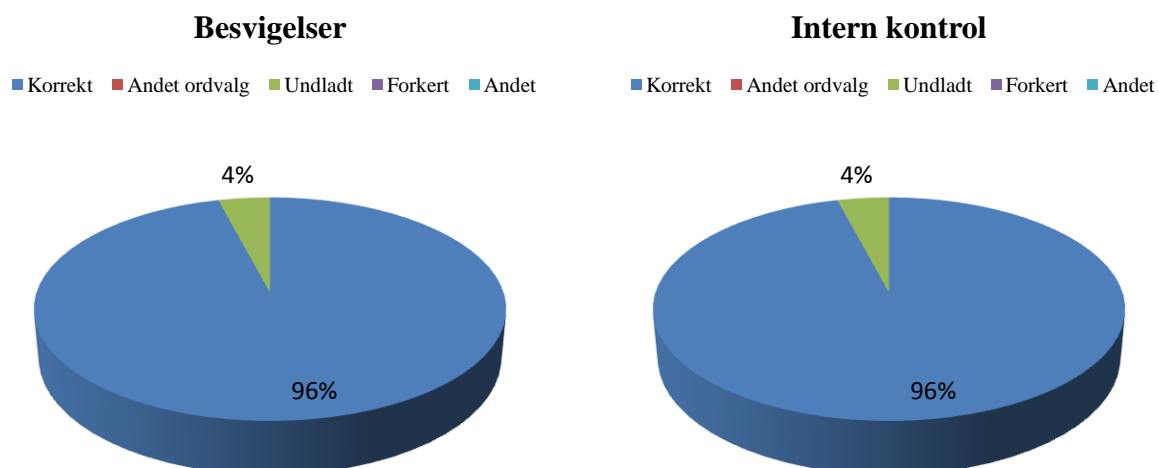


Figur 21: Indholdsmæssig del - tilstrækkeligt grundlag for konklusion - Gammel.

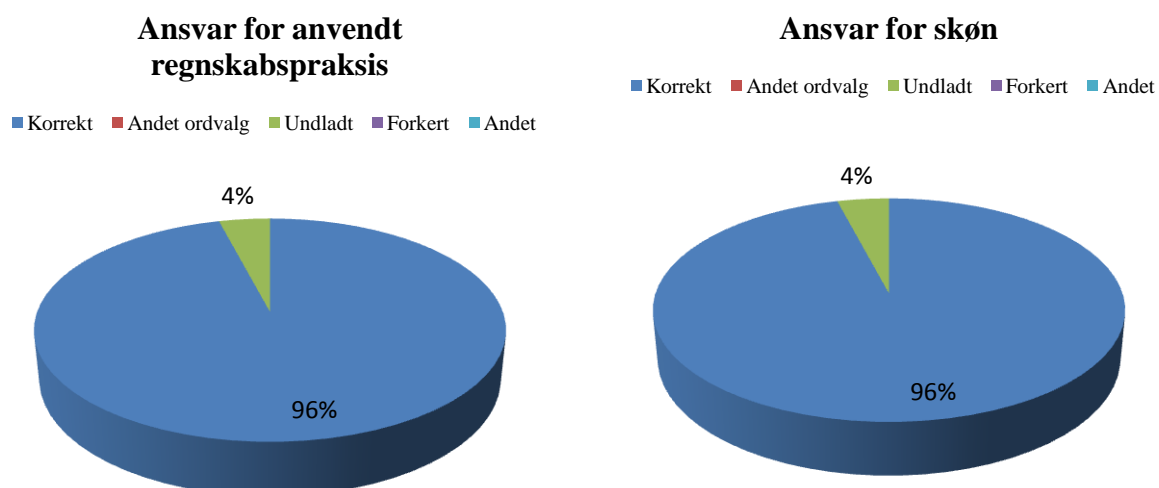
7.4.2 Ajourført påtegning.

Ledelsens ansvar.

Som det fremgår af den ovenstående analyse var der en del variation og mangler i de gamle påtegninger. Derfor kan man frygte, at der vil være mange fejl og mangler i den indholdsmæssige del i påtegninger efter ajourført RS 700, når det er første gang den skal anvendes.



Figur 22: Indholdsmæssig del - Besvigelser og Intern kontrol - Ajourført.



Figur 23: Indholdsmæssig del - Anvendt regnskabspraksis og skøn - Ajourført.

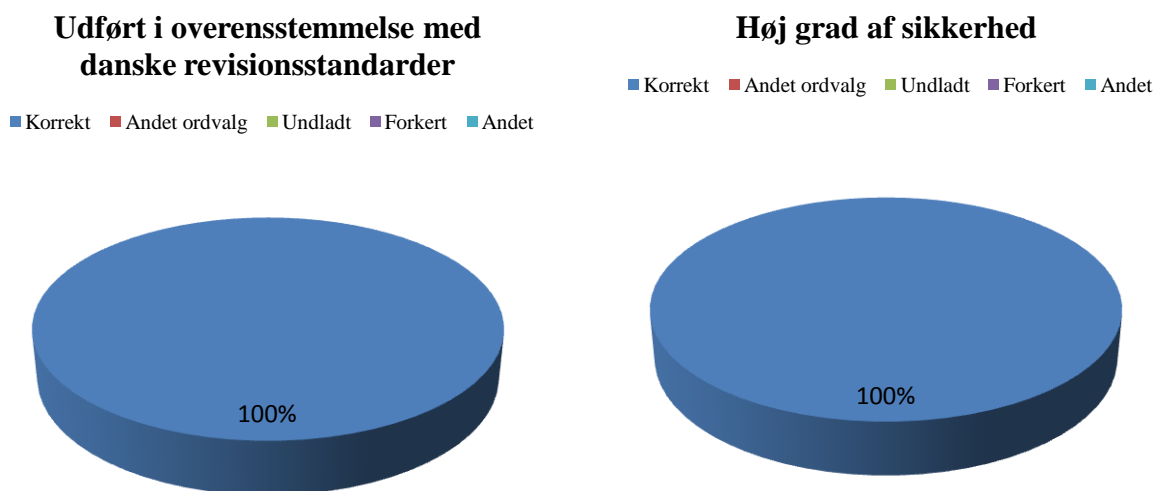
Det forholder sig anderledes, som det fremgår af Figur 22 og Figur 23, idet 96 % af de undersøgte påtegninger indeholder alle de ændringer, som ajourføringen af RS 700 har medført. Der er kun 4 %, som ikke opfylder kravene til ledelsens ansvar. Det er de samme to påtegninger, som går igen ved alle fire undersøgte forhold, og det kan udledes, at der er tale om påtegninger aflagt efter tidligere krav.

Som det fremgår af ovenstående analyse af både den gamle RS 700 samt den ajourførte RS 700 om ledelsens ansvar, så er det sket en positiv udvikling. Ifølge Figur 16 var 92 % af påtegningerne konsistente, hvilket skal ses i forhold til, at der efter den ajourførte RS 700 nu er

96 %, som aflægger ens påtegninger både strukturelt og indholdsmæssigt i henhold til RS 700. Dermed kan det udledes, at påtegninger på dette område er blevet mere konsistente efter ajourføringen af RS 700. Det er væsentligt at bemærke, at alle de rigtige har valgt samme ordvalg som UR 2007-2, da der kun er et indholdsmæssigt krav i form af sort tekst i RS 700 og ikke noget krav om at følge UR 2007-2.

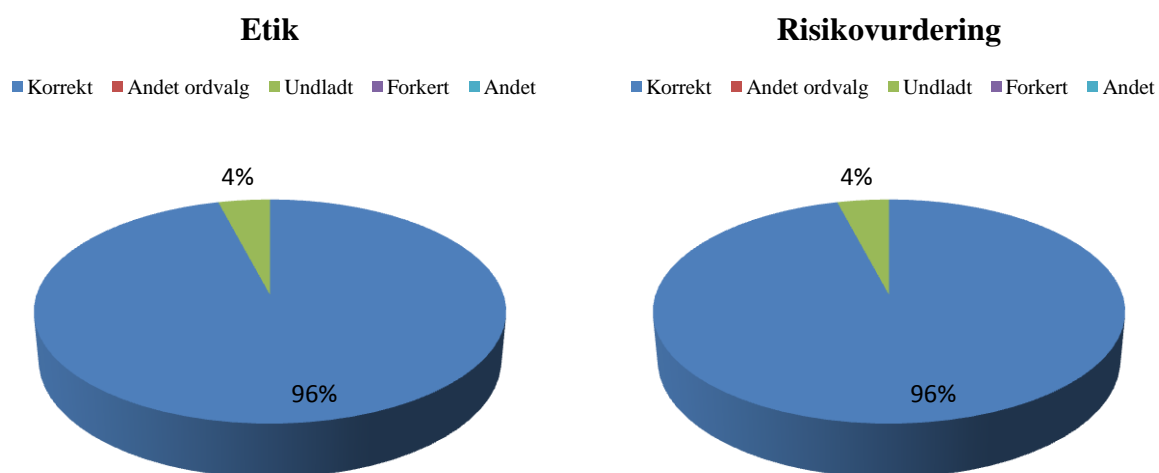
Revisors ansvar og den udførte revision.

Det er de samme forhold, som gør sig gældende under revisors ansvar og den udførte revision, som beskrevet i ovenstående under ledelsens ansvar. Både efter den gamle og ajourførte RS 700 skal det fremgå, at revisionen er udført efter RS'er samt revisionen giver høj grad af sikkerhed. Det fremgår af undersøgelsen jævnfør Figur 24, at alle de påtegninger indeholder korrekt beskrivelse af disse, hvilket der kan være to argumenter for. For det første kan det skyldes, at alle revisorerne er ajourførte på det reguleringsmæssige område indenfor revision. For det andet kan det skyldes, at det også skulle fremgå af den gamle RS 700, og så er det mere et udtryk for, at der ikke er sket en opdatering. Vi vurderer, at der er to påtegninger, som har ramt rigtigt på disse ord ud fra den betragtning, at begge ord også skulle fremgå af den gamle RS 700. Endvidere understøttes det af, at de pågældende påtegninger ikke er opdelt mellem revisors og ledelsens ansvar.

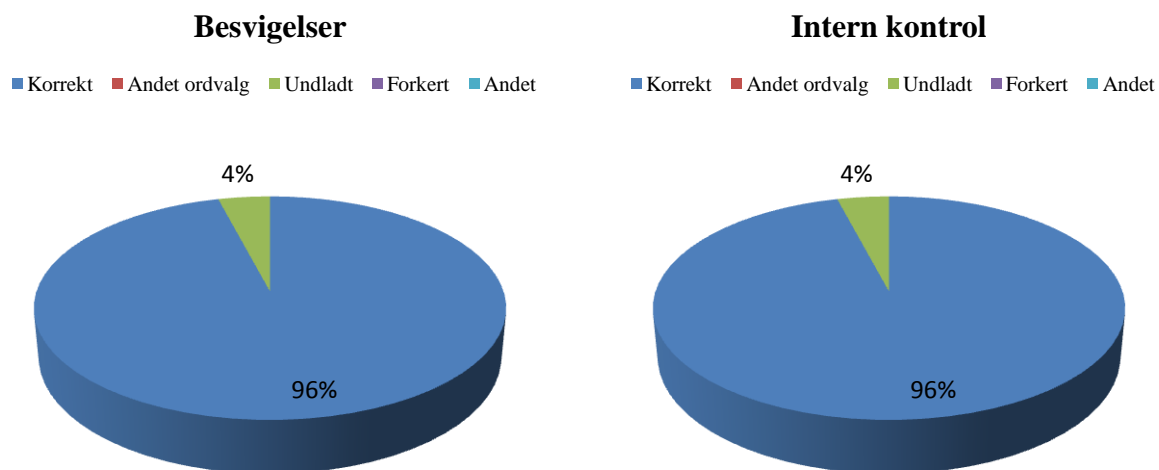


Figur 24: Indholdsmæssig del - Udført i overensstemmelse med danske revisionsstandarder og høj grad af sikkerhed - Ajourført.

Angående den udførte revision er der 96 % jævnfør Figur 25 og Figur 26, som har korrekt beskrivelse i forhold til referencepåtegningen og dermed også indeholder de begreber. Deres teoretiske betydning er beskrevet i kapitel 5 samt afsnit 6.3, hvor det fremgår, at det er sort tekst. De resterende 4 % består også her af to påtegninger, hvor det må formodes, at revisorerne ikke har fået opdateret deres standardskabelon for påtegninger.



Figur 25: Indholdsmæssig del - Etik og Risikovurdering - Ajourført.



Figur 26: Indholdsmæssig del - Besvigelser og Intern kontrol - Ajourført.

Opsummering.

Som det fremgår af ovenstående, så har ajourføringen af RS 700 nået ud til langt de fleste revisorer, som vores undersøgelse har omfattet. Som det fremgår, så var der en større variation i

de aflagte påtegninger efter den gamle RS 700 end efter den ajourførte, idet 96 % af de undersøgte påtegninger indeholdt samme ordvalg, som den anbefalede formulering fra revisionsteknisk udvalg. Endvidere er hyppigheden af fejl eller undladelser også blevet mindre efter ajourføringen. Derfor kan vi, på baggrund af ovenstående undersøgelse, vurdere, at påtegningerne er blevet mere konsistente både strukturelt og indholdsmæssigt.

Samtidig med, at konsistensen er blevet bedre både strukturelt og indholdsmæssigt, kan det undre, at flere ikke vælger et andet ordvalg end i den revisionstekniske udtalelse. I de udvalgte påtegninger er der ingen, som har valgt at lave om i formuleringen hverken ved tilrettelser eller tilføjelser, og det kan forekomme underligt idet alle påtegninger i undersøgelsen er lavet til regnskaber i klasse B, som er små virksomheder. I disse tilfælde kunne der netop være brug for ændringer, som vil fremgå af de to følgende diskussioner. På den anden side skal man have in mente, at vi har undersøgt påtegninger fra mindre revisionsfirmaer, hvor det ikke kan forventes, at der bliver brugt ressourcer på tilpasning af påtegninger. Når FSR/FRR udsender en UR, så vælger majoriteten at følge den, hvorved de opnår sikkerhed om, at de opfylder kravene.

7.5 Diskussion af relevante problemstillinger.

I de to følgende afsnit vil der blive diskuteret de problemstillinger, som har vist sig gennem arbejdet i kapitlet om den første empiriske undersøgelse. Desuden vil de også have relevans for den efterfølgende empiriske del og dermed problemformuleringen. Følgende forhold bliver diskuteret:

- Formulering af påtegning (sort/grå tekst i standard).
- Revision af små/mellemstore virksomheder.

7.5.1 Formulering af påtegning (sort/grå tekst i standard).

Med ajourføringen af RS 700 ses de største ændringer i afsnittene omkring ledelsens ansvar samt revisors ansvar og den udførte revision. Hvor de før var samlet under en overskrift i den gamle RS 700, er de nu opdelt i to afsnit. Herudover er der blevet tilføjet en overskrift, der hedder andre rapporteringspligter samt uafhængighed er tilføjet i selve overskriften til påtegningen.

I den forbindelse vil der i dette afsnit komme en diskussion af mulighederne for variation i udformningen af en revisionspåtegning efter ajourført RS 700 i forhold til den gamle RS 700. For det første skal det gøres klart, at det kun er den sorte tekst, som skal indeholdes, hvor den grå

tekst kun er hensigtsmæssig vejledning og dermed ikke et indholdsmæssigt krav. Diskussionen vil være indledende til diskussionen om formulering af en påtegning for små virksomheder, der vil munde ud i et forslag til formulering af påtegning for små virksomheder, som lever op til de indholdsmæssige krav i ajourført RS 700.

De indledende overvejelser om denne mulighed for variation skal ses i lyset af, at der er nationale revisionsudtalelser i Danmark udstedt af revisionsteknisk udvalg, som indeholder eksempler på, hvordan en påtegning for de forskellige regnskabsklasser kan se ud dækkende de indholdsmæssige krav. Det er selvfølgelig ikke et krav at følge eksemplerne, da de kun er vejledende, men, som det klart ses ud fra vores undersøgelse om konsistens i de foregående afsnit under gennemgangen af fase 1 og fase 2, så vælger de fleste revisorer at følge disse revisionsudtalelser uden overhovedet at lave nogen art af tilrettelser eller tilføjelser. Der tegner sig et billede af to scenarier; enten følger man revisionsudtalelsens eksempler, eller så gør man ikke. Det kan skyldes, at revisionsvirksomheden har glemt at opdatere sin standardskabelon for påtegninger, som i vores undersøgelse er blevet kategoriseret som andet ordvalg eller forkert.

Som nævnt er et af hovedformålene med ajourføringen af RS 700, at gøre påtegningerne internationalt mere sammenlignelige, og derfor kan man komme med den påstand, at det vil gå ud over mulighederne for variation, da man for at øge sammenligneligheden bliver nødt til at øge præciseringen af indholdet under de forskellige overskrifter og en øget præcisering giver mindre mulighed for variation. Det er til en vis grænse rigtigt, men alligevel skal det påpeges, at en revisor altid vil have muligheden for enten at tilrette eller tilføje noget, så længe at revisor overholder de indholdsmæssige krav i form af den sorte tekst i standarden.

I forhold til den efterfølgende diskussion og formulering af en påtegning for små virksomheder er det relevant at få diskuteret mulighederne for variation i nedenstående afsnit. At det netop er nedenstående, som er relevant, skyldes, at det er her, der ses de største problemstillinger i forhold til revisionen af små virksomheder. Der vil blive set nærmere på følgende afsnit i påtegningen:

- Ledelsens ansvar
- Revisors ansvar og den udførte revision.

Der er sket en præcisering af både ledelsens ansvar samt revisor ansvar og den udførte revision med det formål at få fremhævet begreber fra risikovurderingsprocessen beskrevet i kapitel 5. Det

er blevet mere fastlagt, hvad der skal omtales i henholdsvis afsnittet om ledelsens ansvar og afsnittet om revisors ansvar, hvilket fremgår af den sorte tekst i standarden.

Under ledelsens ansvar er der sket en præcisering af ansvaret. Ifølge den sorte tekst, som også nævnt i afsnit 6.3 kapitel 6, skal beskrivelsen af ledelsens ansvar indeholde følgende:

- Udforme/implementere/opretholde interne kontroller.
- Udarbejde og aflægge en retvisende årsrapport uden væsentlig fejlinformation uanset om fejlinformationen skyldes besvigelser eller fejl.
- Anvende regnskabsmæssige skøn, som er rimelige efter omstændighederne.

Her er det omtalen af de interne kontroller samt besvigelser og fejl, som er en præcisering i forhold til den gamle RS 700, og det vil på den ene side mindske muligheden for variation, men som diskuteret indledende ovenfor, er der en mulighed for at tilføje noget, hvilket også fremgår af afsnit 30 i ajourført RS 700, hvor der står, at det kan findes hensigtsmæssigt at beskrive ledelsens ansvar yderligere. For eksempel kunne det være, hvis påkrævet af nationallovgivning eller virksomhedens art, men reelt er der ingen grænser for, hvad der kan skrives, når ovenstående indhold fremtræder. Dog skal man være klar over, at det er en påtegning og ikke en ledelsesberetning, hvorfor beskrivelsen af ledelsens ansvar skal være sekundært. Ordvalget er heller ikke bundet, og derfor er der også i dette afsnit mulighed for tilrettelser i form af synonymer.

Selvom man måske kunne få den opfattelse, at omfanget af ledelsens ansvar er blevet øget, er det ikke tilfældet, dog vil vi gennem den efterfølgende empiriske undersøgelse søge viden om regnskabsbrugeren er af den opfattelse eller ej.

Under revisors ansvar og den udførte revision kræves der nu af den sorte tekst, som også nævnt i afsnit 6.3 kapitel 6, at følgende skal fremgå:

- At revisionen er udført i overensstemmelse med RS.
- At revisor lever op til etiske krav.
- At revisor planlægger og udfører revisionen med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed.
- At udføre revisionshandlingerne med det formål at opnå tilstrækkeligt revisionsbevis.

- At der er foretaget vurdering af risici for besvigelser og fejl.
- At have gjort overvejelse om relevante interne kontroller, men ikke om effektiviteten af disse.

Dette er en klar udvidelse af beskrivelsen i forhold til den gamle RS 700, idet at etiske krav, intern kontroller samt besvigelser skal omtales. Denne præcisering af revisors ansvar og den udførte revision vil gøre mulighederne for variation mindre, men igen skal man have den vinkel på det, at der er mulighed for at tilføje eller tilrette og disse muligheder kan være yderst relevante i forhold til revision af små virksomheder, hvilket vil fremgå af efterfølgende diskussionsafsnit.

Ud fra ovenstående er vi nået frem til to synspunkter; På den ene side kan man argumentere for, at elastikken i påtegningerne bliver mindre, jævnfør det øgede krav om præcisering beskrevet i det ovenstående. Det har den virkning, at innovationen går i stå, da der ikke er mulighed for den store afvigelse fra det pålagte. Til dette kan man sige, at det er en afvejning af, hvor stor vægt man lægger på sammenlignelighed, men idet samfundet og dermed også virksomhederne går mod mere og mere internationalisering, vil det give behov for en større ensartethed. Så er man nødsaget til at gå på kompromis med innovationen. Desuden må det også være et krav fra en regnskabsbrugers synsvinkel, at det er let og enkelt at finde ud af, hvad revisor erklærer sig om, og det må gøre det klart lettere, såfremt der ikke er relativt store muligheder for variation. Dette argument vil også blive bekræftet af en respondent i den følgende undersøgelse under afsnit 8.6.4.

På den anden side kan man også argumentere for, at elastikken i påtegningen efter ajourført er den samme, som ved den gamle RS 700, da der, som illustreret i det ovenstående, er mulighed for både at tilføje og tilrette. De muligheder vil give den nødvendige elastik for at lave tilrettelser og tilføjelser, som innovationen vil kunne kræve. At innovationen er vigtig vil blive vist i den efterfølgende diskussion, hvor der vil blive set nærmere på påtegninger for små virksomheder og én tilpasset formulering af den udførte revision.

7.5.2 Revision af små/mellemstore virksomheder.

Denne diskussion udspringer af diskussionen i overstående afsnit, som endte ud med, at der stadig er elastik i påtegningen efter ajourført RS 700 i form af muligheden for enten at tilrette formuleringen af det indholdsmæssige eller at tilføje noget, som ikke konflikter med de andre indholdsmæssige krav i standarden.

Med hensyn til revisionen og en påtegning af små virksomheders regnskaber er det specielt omkring interne kontroller problemstillingen ligger. I den ajourførte RS 700 optræder intern kontrol markant både under ledelsens ansvar i afsnit 28, hvor der står: ”... *ledelsens ansvar... udformning, implementering og opretholdelse af interne kontroller, der er relevante til at udarbejde og præsentere et retvisende regnskab uden væsentlig fejlinformation ...*” og under revisors ansvar og den udførte revision i afsnit 37, hvor der står: ”... *revisor skal omtale, at en revision omfatter ... ved fastlæggelsen af disse risikovurderingshandlinger overvejer revisor de interne kontroller, der er relevante for virksomhedens udarbejdelse og præsentation af et retvisende regnskab, for at kunne udforme revisionshandlinger, der er passende efter omstændighederne ...*”

At intern kontrol er så centralt i revisionspåtegningen er forståeligt ud fra de nye risikostandarders fokus herpå, men det kan virke underligt i forbindelse med en mindre revisionsopgave. For eksempel i forbindelse med revisions af et lille ukomplekst holdingselskab med meget få transaktioner og én ansat, nemlig ejeren. I sådan en situation vil substanshandlinger vil være det mest effektive og tit også den eneste mulighed. Derfor kan det virke meningsløst, at revisor skal stå inde for, at han har gjort overvejelser om, hvilke interne kontroller som er relevante for et retvisende regnskab, når der ingen interne kontroller er.¹³⁷ I en enkeltmandsejet virksomhed, vil ejeren tage sig af alle funktioner i virksomheden, hvorfor kontroller mod for eksempel regnskabsmanipulation og misbrug af aktiver ikke giver mening, grundet han både vil være den kontrollerende og udøvende enhed, hvorfor der vil mangle funktionsadskillelse.

Det fremgår, at der kan være problemstillinger ved anvendelse af det revisionsmæssige begreb intern kontrol ved en påtegning på et regnskab for en virksomhed af relativ begrænset størrelse. Ajourført RS 700 er udarbejdet til større virksomheder. Så for små virksomheder kan det blive tidskrævende at skulle udarbejde denne form for dokumentation for interne kontroller og i de fleste tilfælde direkte umuligt.

¹³⁷ Kiertzner, Revisionsprocesstandarder 2005, side 205

IAASB har set denne problemstilling og har nedsat en arbejdsgruppe, som arbejder med et projekt om standarder for små virksomheder. Som praksis ser ud nu, er problemet ikke stort nok til, at det kræver handling her og nu, men man skal selvfølgelig være opmærksom på problemstillingen ved fremtidige ajourføringer. Dog skal det stadig siges, at det er påfaldende at se, at vores empiriske undersøgelse, hvor vi netop har udvalgt segmentet små virksomheder i form af klasse B, viser, at alle, som har fået ajourført deres skabelon for påtegninger, har valgt at følge den udstedte revisionsudtalelser eksempler uden at lave nogen form for tilrettelser eller tilføjelser, når de arbejder med små virksomheder.

Ud fra ovenstående finder vi det relevant at få tilrettet den udførte revision specifikt til små virksomheder, og måden, som vi vil gøre det på, er ved at lave en tilføjelse og en tilrettelse, som ikke konflikter med det indholdsmæssige, der er påkrævet af den sorte tekst i den ajourførte RS 700. Tilføjelsen og tilrettelsen tager udgangspunkt i, at revisor stadig skal vurdere hvilke interne kontroller, som er relevante i virksomheden. Forslaget er, som følgende vist i Figur 27:

Revisors ansvar og den udførte revision.

En revision omfatter handlinger for at opnå revisionsbevis for de beløb og oplysninger, der er anført i årsrapporten. De valgte handlinger afhænger af revisors vurdering, herunder vurderingen af risikoen for væsentlig fejlinformation i årsrapporten, uanset om fejlinformationen skyldes besvigelser eller fejl. Revisor udtaler sig ikke om effektiviteten af de interne kontroller, men har under risikovurderingen taget stilling til, hvilke der er relevante for udarbejdelse og aflæggelse af en årsrapport, der giver et retvisende billede. Det er blevet vurderet, at passende revisionshandling følger en substansstrategi. En revision omfatter endvidere stillingtagen til, om den af ledelsen anvendte regnskabspraksis er passende, om de af ledelsen udøvede regnskabsmæssige skøn er rimelige samt en vurdering af den samlede præsentation af årsrapporten.

Figur 27: Forslag til revisors ansvar og den udførte revision for små virksomheder.

Efter sætningen om fejlinformation skyldes besvigelser eller fejl anbefaler vi, at der tilrettes og tilføjes: *”Revisor udtaler sig ikke om effektiviteten af de interne kontroller, men har under risikovurderingen taget stilling til, hvilke der er relevante for udarbejdelse og aflæggelse af en årsrapport, der giver et retvisende billede. Det er blevet vurderet, at passende revisionshandling følger en substansstrategi.”* Dette ordvalg er valgt ud fra, at, som led i risikovurderingen, vil revisor nå frem til i sådanne tilfælde, at de interne kontroller ikke er etableret og ikke kan etableres. Ifølge den generelle revisionsproces vil det føre til vurdering af risikoen, og dermed vil alene substansrevision blive nødvendigt for at kunne konkludere om regnskabet er retvisende. Det er vores overvisning ud fra ovenstående diskussion og eksemplet,

at dette vil give regnskabsbrugerne en bedre information om, hvad det er, der er foretaget i forbindelse med interne kontroller. Om det er en valid tese, vil blive undersøgt i efterfølgende kapitel afsnit 8.6.

Vi har valgt kun at tilrette den udførte revision og ikke også afsnittet om ledelses ansvar, hvilket skyldes et ønske om at illustrere en simpel og ukompliceret tilrettelse med fokus kun på den udførte revision.

7.6 Delkonklusion.

Ud fra ovenstående analyse af, om påtegninger udarbejdet efter ajourført RS 700 er blevet mere konsistente, kan følgende konkluderes.

Delkonklusionen for den strukturelle del er, at der er sket en forbedring af konsistensen i påtegninger i 2006 i forhold til 2002. I 2002 var der en markant andel af de undersøgte påtegninger, som havde en anden formulering, end der anbefales i UR 2002-2, hvilket er medvirkende til, at det strukturelle i påtegningerne ikke er helt sammenlignelige. Anderledes forholder det sig i 2006, hvor markant flere påtegninger opfylder kravene i den ajourførte RS 700 samt har valgt at følge UR 2007-2. Der er ikke brugt alternative formuleringer, som ligger inden for de indholdsmæssige krav i den ajourførte RS 700, hvorfor de alternative formuleringer er et resultat af, at revisorerne ikke har fået opdateret deres standardpåtegning til RS 700 ajourført, og dermed er kategoriseret som forkerte.

Delkonklusionen på den indholdsmæssige del er, at der også her ses en klar forbedring i konsistensen både indbyrdes for regnskabsåret 2006 og i forhold til regnskabsåret 2002. Endvidere tegner der sig det samme billede som i ovenstående for den strukturelle del. I 2002 var der større variation i ordvalg i påtegningerne, hvilket ikke gør dem forkerte, da det indholdsmæssigt er det samme, men sammenligneligheden er mindre. Anderledes forholder det sig med 2006, hvor ordvalget er nøjagtig det samme i en større andel af påtegningerne end i 2002. Det vil sige, at der ikke er nogle, som er kategoriseret, som andet ordvalg. De har enten helt samme formuleringer som i UR 2007-2, ellers benytter de formuleringen i UR 2002-2 eller ældre krav ifølge tidligere RV 7.

Ovenstående undersøgelse udledte to problemstillinger, hvor den første var mulighed for variation i påtegningen og den anden var problemstillingen om anvendelsen af begreber som intern kontrol i påtegninger for små virksomheder.

I den første problemstilling om variation af påtegningen fremføres de synspunkter, at enten medfører den øgede præcisering, at mulighederne for variation bliver mindre og dermed bremser innovationen. Alternativt er elastikken den samme, som i den gamle påtegning, da der stadig er mulighed for at tilrette eller tilføje, grundet der kun er indholdsmæssige krav i den ajourførte RS 700. Muligheden for innovation er stadig til stede, hvilket er særligt vigtigt i henhold til problemstillingen om påtegningens anvendelse på små virksomheder.

Den anden problemstilling omhandler, at det er iøjnefaldende, at der i undersøgelsen ikke er nogle, som har valgt at tilrette påtegningerne til de små virksomheder, som de arbejder med, idet der er særlige problemer med formuleringen om intern kontrol. Det konkluderes gennem diskussionen, at der er mulighed for at tilrette og tilføje i påtegningen, så den bliver mere informativ for regnskabsbrugeren. Dette har medført, at vi har udarbejdet et tilrettet eksempel på en påtegning til små virksomheder. Rettelsen er sket i form af en omskrivning af ordlyden af intern kontrol under den udførte revision, så den passer bedre til de faktiske revisionshandlinger, som revisor udfører.

8 Empirisk undersøgelse – Informationsniveau.

Hovedformålet med undersøgelsen er at opnå en indikation af regnskabsbrugers forståelse af den nye revisionspåtegning. Forståelsen af den nye påtegning skal sættes i forhold til den tidligere påtegning for at få et billede af, om de finder den mere informativ.

Som nævnt i afgrænsningsafsnittet har vi valgt at definere samt afgrænse regnskabsbruger til banker og SKAT. Det er blevet gjort ud fra den betragtning, at begrebet regnskabsbruger spænder over en meget stor og forskellig kreds, hvor det ikke vil give mening at undersøge en samlet tilkendegivelse i en undersøgelse af vores størrelse. Derfor har vi valgt at indsnævre regnskabsbruger til de førnævnte grupper, hvor vi finder det muligt at definere en spørgeramme, som er relevant input til besvarelse af vores problemformulering.

I undersøgelsen vil det være regnskabsbrugers forståelse af de revisionstekniske ord, som vil være i fokus. Der vil blive taget udgangspunkt i en på forhånd udarbejdet spørgeramme, hvor vi vil forbeholde os retten til at spørge yderligere ind til forhold, som findes relevante og interessante.¹³⁸ Det vil med andre ord sige, at der er tale om semistrukturerede interviews. Ved denne struktur vil vi opstille en spørgeramme, hvor spørgsmålenes rækkefølge samt indhold ligger fast, hvilket skal være med til at undgå misforståelser.¹³⁹ Endvidere skal spørgerammen være en medvirkende faktor til, at respondenternes svar bliver sammenlignelige.¹⁴⁰ Det vil kun være spørgsmålene, som vil være fastlagt på forhånd, hvorimod svarmulighederne vil være helt åbne uden foruddefinerede svarbokse. Dog vil der blive udarbejdet en liste over forventede svar, der dels vil gøre det lettere løbende at få noteret respondentens svar samt at bearbejde dataen. Herudover vil der blive udarbejdet cases, som vil blive brugt til besvarelse af holdningsspørgsmål.

8.1 Spørgeramme.

I spørgerammen er der tre kategorier af spørgsmål, hvor den første er spørgsmål om specifikke ord og sætninger, som optræder i en påtegning efter den ajourførte RS 700, hvilket vil belyse respondentens forståelse af det indholdsmæssige. Dette gøres for at få regnskabsbrugeren til at læse og have en holdning til påtegningen og dermed de revisionstekniske ord. Årsagen til, at det gøres på den måde, er, at vi mener, at en regnskabsbruger normalt kun læser eventuelle

¹³⁸ Riis, Sociologiske metoder i praksis 2004, side 82

¹³⁹ Riis, Sociologiske metoder i praksis 2004, side 81

¹⁴⁰ Riis, Sociologiske metoder i praksis 2004, side 81

supplerende oplysninger samt forbehold i en påtegning. Andet ville være underligt, da man ikke læser det samme igen og igen. Det vil sige, at alt det over konklusionsafsnittet stort set aldrig vil blive læst, da indholdet er standardiseret og er en slags varedeklaration.

Spørgerammens kategori 1 er som følgende:

- Hvad bruger du revisionspåtegningen til?
- Hvad forstår du ved "uafhængig revisor"?
- Hvad forstår du ved, at revisor "lever op til etiske krav"?
- Hvad forstår du ved, at "revisor ikke udtaler sig om effektiviteten af intern kontrol"?
- Hvad forstår du ved, "høj grad af sikkerhed"?

De efterfølgende spørgsmål skal besvares ud fra spørgeskort, som vil blive udleveret under interviewene. Der vil blive udarbejdet fire spørgeskort i alt; to efter den gamle og to efter den ajourførte påtegning, hvis indholdsmæssige del er ens. Derigennem bliver det muligt at analysere på, hvilken påtegning som regnskabsbrugeren finder mest informativ.

Kortene vil blive præsenteret, uden at det fremgår, hvilken der er efter gammel og efter ajourført RS 700. Spørgekortene vil fremgå af bilag 4 kapitel 16, og de forskellige kombinationer vil fremgå i forbindelse med den følgende præsentation af spørgsmålene. Svarene fra respondenterne vil blive noteret i stikord. Spørgsmålene til spørgeskortene vil være som følgende, og udgør spørgerammens kategori 2:

- Hvordan vil du vurdere ansvarsfordelingen mellem revisor og ledelsen?

For at få besvaret det vil kort 1 og kort 2 først blive præsenteret. Disse kort indeholder beskrivelse af ledelsens og revisors ansvar i henhold til ajourført RS 700. Efterfølgende vil kort 3 og kort 4 indeholdende ledelsens og revisors ansvar efter gammel RS 700 blive fremvist.

- Har revisors måde at udføre revisionen ændret sig?

Fremgangsmåden for at få besvaret dette spørgsmål er, at fremvise kort 2 og kort 4, som er henholdsvis afsnittet revisors ansvar i gammel og ajourført RS 700.

- Hvordan vurderer du ledelsens ansvar i forhold til besvigelser?

Først får respondenterne mulighed for at gennemlæse kort 3, hvorefter kort 1 fremvises til gennemlæsning. Efterfølgende stilles ovenstående spørgsmål.

- Ændrer den øgede fokus på intern kontrol og besvigelser på de situationer, hvor revisor opfatter regnskabet som indeholdende væsentlig fejlinformation?

Dette spørgsmål omhandler fejldefinition for afsnittene ledelsens ansvar samt revisors ansvar. Spørgekortene 1-4 vil blive præsenteret for respondenterne for at få besvaret det ovenstående spørgsmål.

- Hvad er din generelle holdning til disse revisionspåtegninger?

Sluttelig vil der komme ovenstående spørgsmål, hvor der forventes subjektive svar, hvilket er kategori 3 i spørgerammen. For at få regnskabsbrugeren til at svare på dette vil spørgekortene fra kategori 2 igen blive anvendt samt tre yderligere spørgekort. Det første af de yderligere kort indeholder et anonymiseret eksempel på en påtegning fra praksis, der på ingen måde overholder kravene hverken i henhold til gammel eller ajourført RS 700. Spørgekortet vises for at se om regnskabsbrugeren har en forståelse for hvilke elementer, der skal være i en påtegning efter de gældende RS'er. De ting, som ikke er i overensstemmelse med gældende RS'er, er:

- Overskriften – både påtegning og beretning
- Ledelsens ansvar ikke nævnt
- Revisors ansvar mangler
- Mangler i forhold til beskrivelse af den udførte revision
- Konklusion
- Ledelsen og revisor skriver under sammen.

Det sidste kort 6 indeholder den udførte revision fra vores eksempel på en tilpasset påtegning for små virksomheder. Ved at vise dem det og få en holdning dertil får vi et billede, om det, vi er kommet frem til, vil være bedre at anvende i stedet ved revision af små virksomheder.

8.2 Respondenternes baggrund.

Dette afsnit skal give et kort og præcist indblik i, hvilke personer der er interviewet og dermed det vidensniveau, som de er på.

Udvælgelsen af respondenterne fremgår af afgrænsningsafsnittet, hvor der er udvalgt to fra en Bank og to fra SKAT. Den første medarbejder (efterfølgende B1) fra Banken er erhvervsrådgiver på 4 år. Han har arbejdet i banken i 9 år, hvor han samtidig med har læst en HD i finansiering og en HD i regnskab. Hans kunder er små som store virksomheder med en maksimal omsætning på 500 mio. B1 største engagement er 140 mio. Den anden bankmedarbejder (B2) er også erhvervsrådgiver på 9. år. B2 uddannelsesmæssige baggrund er en traditionel bankuddannelse. De kunder, som han arbejder med har en størrelse i omsætning fra 50 – 300 mio., hvoraf den største kunde har et engagement i banken på 70 mio.

De to medarbejdere fra SKAT (S1 og S2) sidder begge i SKAT's selskabsafdeling, hvor S1 arbejder med virksomhedsomdannelser og S2 sidder med selve selskabsligningen og selvangivelse. S2 har arbejdet hos SKAT i 9 år og er uddannet revisorassistent hos KPMG, hvor S1 er kandidat fra Aalborg Universitet og ekstern lektor i skatteret på cand.merc.aud.

8.3 Påtegningens anvendelsesområde.

	B1	B2	S1	S2
Risikovurdering	X	X	X	X
Kreditvurdering	X	X		

Tabel 6: Anvendelsesområde

Som det fremgår af ovenstående Tabel 6, bruger de udvalgte regnskabsbrugere påtegningen til risikovurdering og banken bruger den også til kreditvurdering. Det generelle billede viser, at hverken bank eller SKAT læser hele påtegningen igennem, men kun ser efter supplerende oplysninger og forbehold, hvilket er i overensstemmelse med vore forventninger. B1 og B2 lægger også meget vægt på, hvilket revisionsfirma som har underskrevet påtegningen og som følge deraf stoler de mere på påtegninger fra store revisionsfirmaer end på påtegninger fra små revisionsfirmaer, selvom der ikke i teorien er forskel på en revision udført af små eller store revisionsfirmaer.

SKAT tillægger forbehold og supplerende oplysninger om aktionærlån, afregning af skatter størst vægt grundet det er deres kontrolområde. Generelt siger både S1 og S2, at de opfatter supplerende oplysninger og forbehold, som en opfordring fra revisor til at se nærmere på forholdene i det givne regnskab. Navnet på revisionsfirmaet har, som ved banken, også betydning for vurderingen, men S1 siger alligevel, at *"ingen kan vide sig helt sikre"*, men siger

at der generelt tegner sig et billede af, at de store revisionsfirmaer sorterer de værste kunder fra. Det medfører, at det er de små revisionsfirmaer, som tager over.

8.4 Kategori 1 – Specifikke ord og sætninger.

I dette afsnit vil respondenternes svar på spørgsmålene i spørgerammens kategori 1 blive behandlet. Det vil sige, at der vil komme en behandling af respondenternes forståelse af specifikke ord og sætninger, der optræder i en påtegning efter den ajourførte RS 700. I belysningen af den indholdsmæssige forståelse vil følgende punkter blive behandlet:

- Forståelsen af ”uafhængig revisor”
- Forståelsen af, at revisor ”lever op til etiske krav”
- Forståelsen af, at ”revisor ikke udtaler sig om effektiviteten af intern kontrol”
- Forståelsen af, ”høj grad af sikkerhed”

8.4.1 Forståelsen af ”uafhængig revisor.”

Jævnfør afsnit 6.3 dækker uafhængig i revisionsmæssig forstand over, at revisor efterlever relevante etiske bestemmelser, som særligt knytter sig til objektivitet. Det ses af Tabel 7, at B2, S1 samt S2 har den rigtige forståelse af ordret og knytter begreber som objektivitet, habilitet samt offentlighedens tillidsrepræsentant til uafhængig. Det fremgår også af tabellen, at B1 er af den holdning, at uafhængig bare dækker over ekstern, hvilket ikke er helt korrekt. Ekstern dækker ikke over alle de begreber som uafhængig dækker over. Man kan godt være ekstern uden at være uafhængig men ikke omvendt.

De var alle enige om, at revisor altid har været uafhængig, hvorfor de ikke mener, der er sket en skærpelse på dette område. Deres opfattelse er korrekt, idet der også i den gamle RS 700 blev anbefalet, at uafhængig fremgik af overskriften.

	B1	B2	S1	S2
Ekstern	X			
Lever op til de etiske krav		X	X	X
Andet		Objektivitet habilitet		Offentlighedens tillidsrepræsentant

Tabel 7: Forståelsen af ”uafhængig revisor”

Generelt kan der til ovenstående siges, at regnskabsbrugerne har en god forståelse af uafhængig og er af den klare holdning, at det øger informationsniveauet, idet der nu helt tydeligt fremgår, hvilken type revisor det er, men som S1 siger: ”er det ikke en selvfølge og har det ikke altid været sådan?”

8.4.2 Forståelsen af, at revisor "lever op til etiske krav."

Alle har en idé om, hvad etiske krav dækker over. Hvad det helt præcist dækker over revisionsteknisk, volder regnskabsbrugerne problemer, og der er det relevant at finde ud af om de får den rigtige information ud af denne sætning: "lever op til etiske krav"

	B1	B2	S1	S2
Integritet	X	X		
Objektivitet			X	X
Professionel kompetence	X	X	X	X
Fortrolighed				
Professionel adfærd	X	X	X	X
Andet		Moral	Opfatter ordet som moderne	Opfatter ordet som moderne

Tabel 8: Forståelsen af, at revisor "lever op til etiske krav."

Ifølge afsnit 5.1, som behandler den teoretiske ramme om etiske krav, er der følgende grundprincipper; integritet, objektivitet, professionel kompetence, fortrolighed samt professionel adfærd. Som det fremgår af ovenstående Tabel 8, er respondenterne enige om, at etiske krav dækker over professionel kompetence samt professionel adfærd, hvor de to fra banken er mere tvivlende overfor objektivitet. Her fremhæver B1 og B2 golfiture mm., som eksempler på, at dette er i fare. Herudover er der heller ikke nogle af respondenterne, som nævner fortrolighed, som indeholdt i etiske krav, men det er nok mere fordi både B1 og B2 samt S1 og S2 opfatter det som en selvfølge. De er alle af den opfattelse, at revisor har et tæt forhold til sine klienter.

Samlet set tegner der sig et billede af, at regnskabsbrugerne får den tilsigtede information ud fra sætningen med få afvigelser. S1 og S2 opfatter det dog, som et lidt moderne begreb, som bare er en del af tidsånden, hvor alle taler om etik.

8.4.3 Forståelsen af, at "revisor ikke udtaler sig om effektiviteten af intern kontrol."

Som det fremgår af afsnit 6.3 skal revisor skrive: "at revisor ikke udtaler sig om effektiviteten af intern kontrol", såfremt det ikke er en del af revisionsopgaven. Forståelsen af sætningen kan være tvetydig, idet den også kan misforstås som en ansvarsfraskrivelse, selvom det egentlig skal forstås på den måde, at revisor konstaterer om der forefindes relevante interne kontroller i virksomheden ved sine risikovurderingshandlinger.

	B1	B2	S1	S2
Konstatering af tilstedeværelse		X		
Ansvarsfraskrivelse	X	X		X
Andet	Har ikke været ude i virksomheden	Revisor vælger ikke at forholde sig til det.	Forstår ikke helt sætningen. Ikke revision af interne kontroller	Forstår ikke helt sætningen Virker lidt modstridende Mangel på intern kontrol Der er måske ting, som kan gøres bedre.

Tabel 9: Forståelsen af, at ”revisor ikke udtaler sig om effektiviteten af intern kontrol”.

Det fremgår tydeligt af Tabel 9, at regnskabsbrugeren opfatter denne sætning som en ansvarsfraskrivelse, idet tre ud fra fire opfatter det sådan. Faktisk har regnskabsbrugerne svært ved i det hele taget at forstå denne sætning og opfatter den som direkte modstridende. Ud fra det kan det konstateres, at der tegner sig et generelt billede af, at denne sætning i den udførte revision i en påtegning efter ajourført RS 700 i de fleste tilfælde vil skabe mere tvivl end gavn og specielt i små virksomheder, hvor der ikke forefindes relevante interne kontroller, som diskuteret i afsnit 7.5.2. Endvidere efterlader det tvivl hos regnskabsbruger om, hvad revisor kommer frem til under sin vurdering af relevante interne kontroller.

8.4.4 Forståelsen af, ”høj grad af sikkerhed.”

	B1	B2	S1	S2
90 - 100 %				
80 – 90 %				
Andet	70-80 % Det spiller ind hvilket firma, som har lavet det	Over 50 %	Over 50 %	Over 50 %

Tabel 10: Forståelsen af, ”høj grad af sikkerhed”.

Begrebet ”høj grad af sikkerhed” er også et revisionsteknisk begreb og spørgsmålet er om en regnskabsbruger får den rigtige information ud fra det. Teoretisk set betyder det en sikkerhed på mindst 95 %. Det vil sige, at der kun er 5 % risiko for, at revisor overser væsentlig fejlinformation i et regnskab indeholdende væsentlig fejlinformation jævnfør afsnit 5.2.1 om revisionsrisikoen. Som det fremgår af ovenstående Tabel 10, opfatter de fire regnskabsbrugere

høj af grad sikkerhed helt anderledes end tilsigtet. Tre mener, at der kun menes en sikkerhed på over 50 %, mens en mener, at der gives en sikkerhed på 70-80 %. Det er langt under den egentlige sikkerhed og det kan virke tankevækkende, at regnskabsbrugeren ikke har mere tillid til sikkerheden af revisors udførte revision. Endvidere fremførte både B1 og B2, at sikkerheden var afhængig af, hvilket revisionsfirma der var underskrivende. Det udsagn må betragtes som værende et udtryk for deres praktiske erfaringer.

Ud fra de fire ovenstående afsnit har der dannet sig et billede af, hvordan regnskabsbrugerne opfatter væsentlige ord og sætninger i en påtegning efter ajourført RS 700. Overordnet har de en ret nuanceret opfattelse, men der er stadig ting, som kunne blive bedre. Her tænkes specielt på afsnittet om intern kontrol og effektiviteten, da dette giver en usikkerhed for regnskabsbrugerne.

8.5 Kategori 2 – Informationsniveau i hele afsnit samt udvikling.

I dette afsnit vil der blive behandlet respondenternes svar på spørgsmålene fra spørgerammens kategori 2, hvor respondenterne via spørgeskort præsenteres for uddrag af påtegninger, der er ens indholdsmæssigt. Spørgeskortene indeholder ledelsens ansvar samt revisors ansvar og den udførte revision for en gammel påtegning og en påtegning efter ajourført RS 700. Gennem denne fremgangsmetode vil det vise sig, hvilken påtegning, som regnskabsbrugeren finder mest informativ. Følgende punkter vil blive behandlet:

- Ansvarsfordelingen mellem revisor og ledelsen.
- Den udførte revision.
- Ledelsens ansvar i forhold til besvigelser for gammel og ajourført.
- Fejldefinition for gammel og ajourført.

8.5.1 Ansvarsfordelingen mellem revisor og ledelsen.

For at have noget at holde respondenternes svar op mod, er det en kendsgerning, at ledelsen har ansvaret for årsrapporten, og det er revisor ansvar at give høj grad af sikkerhed for, at årsrapporten ikke indeholder uopdaget væsentlig fejlinformation. Samtidig er det også en kendsgerning, som er underbygget i afsnit 6.3, at ansvarsfordelingen ikke har rykket sig fra en påtegning efter gammel RS 700 til en påtegning efter ajourført RS 700.

	B1	B2	S1	S2
Gammel	Ledelsen: Ansvar for tal, opgørelse. faktisk i sidste ende dem der har hele ansvaret Revisors ansvar: høj grad af sikkerhed i henhold til RS'erne	Ledelsen: Ansvar for tal, opgørelse. faktisk i sidste ende dem der har hele ansvaret Revisors ansvar: høj grad af sikkerhed i henhold til RS'erne	Ledelsen: Ansvar for tal, opgørelse. faktisk i sidste ende dem der har hele ansvaret Revisors ansvar: høj grad af sikkerhed i henhold til RS'erne	Ledelsens ansvar: Upræcist
Ajourført	Beskrivelsen er blevet mere detaljeret, men ansvarsdeling er den samme	Ansvarsfordelingen er den samme.	Samme ansvarsfordeling. Uddybning i forhold til den anden.	Samme ansvarsfordeling. Ledelsens ansvar: måske en skærpelse. Fremhæver besvigelser og fejl, man skulle tro at det var revisors opgave

Tabel 11: Ansvarsfordelingen mellem revisor og ledelsen.

Som det fremgår af ovenstående Tabel 11, er alle respondenterne enige i, hvordan ansvarsfordelingen er og de er også enige i at ansvarsfordelingen ikke har rykket sig fra gammel til ajourført RS 700. Alle mener også, at den ajourførte er en præcisering af ansvaret for henholdsvis ledelsen og revisor. Dog er S2 villig til at sige, at ledelsens ansvar er blevet skærpet, men ender også med at komme frem til, at beskrivelsen af ledelsens ansvar i gammel påtegning kunne være en overskrift til ledelsens ansvar i den ajourførte, og der ikke er sket en ændring i ansvarsfordelingen. S2 påpeger også, at ledelsens ansvar i gammel påtegning er meget upræcist.

Ud fra respondenternes holdninger til ansvarsfordelingen kan det konstateres, at beskrivelsen af ledelsens ansvar og revisors ansvar er blevet mere informativt i den ajourførte RS 700, idet der er sket en præcisering.

8.5.2 Den udførte revision – ændring.

Her ønskes at teste informationsniveauet vedrørende den udførte revision og den præcisering, som er sket fra gammel til ajourført RS 700. Igen er det vigtigt at få på plads jævnfør teoriafsnit 6.3, at der ikke er sket nogen indholdsmæssig ændring, men kun en præcisering i forhold til

regnskabsbrugeren af den udførte revision. Spørgsmålet er så, om regnskabsbrugerne føler, at der kun er sket en præcisering eller en direkte ansvarsflytning.

B1	B2	S1	S2
Laver det samme Måske har revisor større ansvar	Laver det samme Den ene er bare lidt mere forklarende	Samme opgaveniveau	Revisor skal lave lidt mere.

Tabel 12: Den udførte revision – ændring.

Det fremgår af Tabel 12, at B1, B2 samt S1 er enige om, at revisor skal udføre det samme stykke arbejde ifølge både gammel og ajourført RS 700. Der kan også spores et udtryk for, at de mener, at der er tale om en præcisering og mere forklarende. Dog er både B1 og S2 inde på, at ansvar samt den udførte revision er blevet øget. Igen ser det ud fra ovenstående ud som om, at informationsniveauet er blevet bedre samt præciseringen ikke rykker på opfattelsen af, hvad der opfattes som den udførte revision.

8.5.3 Ledelsens ansvar i forhold til besvigelser for gammel og ajourført.

Her ønskes at undersøge, om en regnskabsbruger mener, at det øgede fokus på besvigelser i beskrivelsen af ledelsens ansvar har betydning for ledelsens ansvar for disse. Teoretisk er der ikke sket nogen forskel fra gammel til ajourført. Ifølge nedenstående Tabel 13, er B1, S1 samt S2 også af den holdning, at ansvaret er det samme, der er bare sket en præcisering, hvilket øger informationsniveauet i påtegningen. Dog mener B2, at ansvaret er blevet øget, da det ikke er nævnt i den gamle påtegning. Det er faren ved at uddybe nogle ting, idet at fokuset bliver øget på netop disse, hvilket kan skabe mere forvirring end gavn.

B1	B2	S1	S2
Samme – bare en præcisering	Jo mere man skriver jo mere kan man blive hængt op på. Måske en forøgelse af ledelsens ansvar, da besvigelser ikke nævnt i kort 1	Bare en præcisering. Gammel formulering kunne være en overskrift til den nye formulering.	Blevet uddybet, ikke noget nyt for dem, som ved noget om det.

Tabel 13: Ledelsens ansvar i forhold til besvigelser for gammel og ajourført.

8.5.4 Fejldefinition for gammel og ajourført.

Idet der er sket en præcisering af ledelsens ansvar samt revisors ansvar og den udførte revision kunne man fristes til at tro, at det eventuelt kunne rykke en regnskabsbrugers opfattelse af fejldefinitionen. Det vil sige, at der er opstået flere tilfælde, hvor revisor vurderer, at påtegningen

skal indeholde supplerende oplysninger eller forbehold. Det er selvfølgelig ikke tilfældet, og de fire regnskabsbrugere er også enige herom jævnfør nedenstående Tabel 14. De siger alle, at den ikke har rykket sig, dog er S1 lidt i tvivl i starten, men ved nærmere eftertanke siger han også, at den ikke har rykket sig.

B1	B2	S1	S2
Den har ikke rykket sig.	Den har ikke rykket sig.	Først siges der, at der er sket en skærpelse, men ved nærmere eftertanke siges der at den ikke har rykket sig.	Den har ikke rykket sig.

Tabel 14: Fejldefinition for gammel og ajourført.

Af ovenstående ses stort set det samme som i kategori 1. Informationsniveauet er blevet bedre i ajourført RS 700 end i den gamle RS 700. Det har ikke nævneværdigt rykket på regnskabsbrugernes opfattelse af henholdsvis ledelsens ansvar, revisors ansvar samt den udførte revision.

8.6 Kategori 3 – Generel holdning.

I denne kategori er det regnskabsbrugerens generelle og subjektive holdning til fire forskellige påtegninger, hvilket vil give oplysning om den rapporteringsform, som de givne regnskabsbrugere finder mest informativ og hensigtsmæssig, samt en idé om regnskabsbrugerne ved hvilke elementer, som skal være i en påtegning. De fire forskellige påtegninger indeholder følgende:

- Anonymiseret eksempel.
- Gammel påtegning efter UR 2002-2.
- Ny påtegning efter UR 2007-2.
- Tilrettet påtegning til små virksomheder.

8.6.1 Anonymiseret eksempel.

Som omtalt i afsnit 8.1 om spørgerammen er dette et eksempel på en påtegning, som absolut ikke overholder de gældende krav eller for den sags skyld de dagældende krav.

B1	B2	S1	S2
Mix	Mix Meget meget dårlig Blander ting sammen Revisor tager ikke stilling. Heller ikke ok selvom ikke giver anledning til forbehold	Ser efter forbehold Skriver retvisende Ikke det store problem Ved nærmere eftertanke måske lidt problemer.	Ikke fulgt med udviklingen Ikke et faresignal fra skattemæssigt synspunkt.

Tabel 15: Anonymiseret eksempel.

Tabel 15 indeholder respondenternes holdning til denne påtegning. B1 og B2 ser hurtig og tydeligt, at der er problemer med adskillelsen mellem påtegning og beretning. Som de siger: ”det er et mix”. B2 fremhæver flere ting, som er galt. Blandt andet, at revisor ikke tager stilling til årsrapporten. I den sammenhæng er det vigtigt at fremhæve, at B1 og B2 ikke finder denne påtegning ok, selvom der ikke fremgår supplerende oplysninger eller forbehold. S1 og S2 har ikke så skarp en holdning til denne påtegning. De er meget fastlåste på kun at se efter supplerende oplysninger samt forbehold og ser ikke manglerne, som et faresignal. Dog påpeger S2, at det sikkert er en revisor som ikke har fulgt med udviklingen.

8.6.2 Gammel påtegning.

Det indeholder et eksempel på en påtegning, som den så ud før den 31.december 2006.

B1	B2	S1	S2
Opfylder mindstekrav. Den er fin.	Opfylder mindstekrav. Den er fin.	Klart bedre end den første Ser fin ud Har de oplysninger, som man skal bruge.	Fin. Der er stillingtagen.

Tabel 16: Gammel påtegning.

Alle respondenterne er enige om, jævnfør Tabel 16, at denne påtegning er væsentlig bedre end det foregående eksempel, hvilket selvfølgelig også var forventet. Den opfylder mindstekravene til, hvad man kan forlange, og den har de oplysninger, som man skal bruge, samt det hele er holdt i kort form.

Ud fra de to første eksempler er der klart udtryk for, at regnskabsbrugerne har en forventning om, hvordan en påtegning skal se ud, og de er også klar over nogle af de væsentlige elementer i

en påtegning, blandt andet at det ikke er en beretning fra ledelsen, men kun en konklusion om årsrapporten, som er udarbejdet af revisor. Desuden er de også klar over, at påtegningen skal indeholde en stillingtagen til årsrapportens indhold. Der var klar tilkendegivelse om, at det manglede i det anonymiserede eksempel.

8.6.3 Ajourført påtegning.

Denne påtegning indeholder eksempel på, hvordan en påtegning pr. 31. december typisk vil se ud såfremt det revisionstekniske udvalg eksempel følges.

B1	B2	S1	S2
Bedre i forhold til de to foregående	Uddybning er fin.	Godt lide præcisering. Efterspørger påtegning for små virksomheder.	Kan bedre lide den foregående Konklusionen er alt for langt væk. Måske skulle den op foran. Når den er så lang, skal man passe på skjulte oplysninger.

Tabel 17: Ajourført påtegning.

Tabel 17 viser respondenternes holdning til denne påtegning, og som det fremgår, er den generelle holdning, at denne påtegning er bedre end de to andre, idet påtegningen er mere uddybende og præciserende. Dog begynder S1 og S2 at kunne se nogle problemstillinger ved denne præcisering. S1 efterspørger en påtegning for små virksomheder, idet han ikke helt mener, at denne passer, da han finder det underligt at tale om interne kontroller i små enkeltmandsvirksomheder. Desuden udtrykker S2 også en skepsis, og baggrunden for det er, at han mener, at oplysninger lettere bliver skjult i så lang en påtegning. Desuden kommer S2 med en anden spændende vinkel i form af, at konklusionen er kommet for langt væk, og den burde rykkes op foran. Det er alligevel kun det de ser efter.

8.6.4 Eksempel på påtegning til små virksomheder.

Det sidste eksempel, som regnskabsbrugerne vil blive præsenteret for, er den tilrettede påtegning for små virksomheder, som blev udarbejdet på baggrund af foregående kapitel og de afsluttende diskussioner i afsnit 7.5.1 og afsnit 7.5.2. Det fulde eksempel er vist i Figur 27.

B1	B2	S1	S2
Bedre for små virksomheder.	Forstår ikke substansstrategi Men finder den bedre efter at vi har fortalt, hvad substansstrategi er.	Bedre for små virksomheder. Dog passe på at man ikke får for mange valgmuligheder.	Bedre for små virksomheder.

Tabel 18: Eksempel på påtegning til små virksomheder.

De fire regnskabsbrugere finder generelt denne påtegning bedre for små virksomheder, idet man går ind og uddyber de ting, som er nødvendige at udføre i en revision af små virksomheder, hvor de relevante interne kontroller ikke kan etableres. Dog påpeger B2 og S1 et par problemstillinger. Blandt andet har B2 svært ved at forstå ordret ”substansstrategi”. Vi klarede ham herefter, hvad begrebet dækker over, og idet de tre andre regnskabsbrugere ikke kommenterer forståelsen af dette begreb, antages det, at det vil kunne forstås på lige fod med de andre revisionstekniske begreber, som allerede optræder i en påtegning efter ajourført RS 700.

S1 påpeger den problemstilling, at det kan være farligt med alt for mange valgmuligheder, da man så aldrig kan være sikker på, hvad der står i en påtegning. Angående dette tilrettede eksempel til små virksomheder skal det siges, at det overholder de indholdsmæssige krav i ajourført RS 700, og dermed har samme indhold som det foregående eksempel. Man kan selvfølgelig godt følge tankegangen, at alt for mange valgmuligheder vil føre til megen forvirring og forværre konsistensen. Endvidere har undersøgelsen bekræftet vores formodning om, at regnskabsbrugerne ikke læser hele påtegningen. Tages dette i betragtning vil forskellige beskrivelser af den udførte revision skabe forvirring, selvom revisionen indeholder samme sikkerhed.

8.7 Delkonklusion.

Ud fra ovenstående analyse om påtegninger udarbejdet efter ajourført RS 700 er blevet informative kan følgende konkluderes.

Angående specifikke ord og sætninger har regnskabsbrugerne generelt en god forståelse af, hvad de forskellige revisionstekniske ord dækker over. Dog får de ikke alle dimensioner med, hvilket kan forklares ud fra, at de selvfølgelig ikke har samme indgående kendskab til det revisionstekniske, som en revisor. Ved forståelsen af ”uafhængig revisor” havde tre af

respondenterne den helt rigtige forståelse, hvor en mente, at det kun dækkede over ekstern, hvilket ikke er korrekt. Alle var af den holdning, at ”uafhængig” øger informationsniveauet, da der nu ikke er nogen tvivl om, hvilken type revisor det er, som udfører revisionen.

Vedrørende at revisor skal leve op til etiske krav, tegner der sig et billede af, at regnskabsbrugerne får den tilsigtede information ud fra sætningen med få afgivelser. De får ikke alle fem dimensioner af etiske krav med, men deres betragtninger er fyldestgørende. Respondenterne fra SKAT opfatter begrebet som moderne og tidstypisk, hvor alle taler om etik, hvilket på sin vis kan være rigtigt. Vi finder det væsentligt og relevant, at der er klare linjer for revisors etiske adfærd. Samtidig er det i nær sammenhæng med præcisering af uafhængig i overskriften.

Formuleringen af, at ”revisor ikke udtaler sig om effektiviteten af intern kontrol” har regnskabsbrugerne svært ved at forstå. Der tegner sig et billede af, at regnskabsbrugerne opfatter sætningen som en ansvarsfraskrivelse, hvilket skyldes, at de ikke er klar over revisors rolle med hensyn til interne kontroller. Samtidig fremgår det også, at i de fleste tilfælde vil den sætning skabe mere tvivl end gavn og specielt i små virksomheder, hvor der ikke forefindes relevante interne kontroller. I forhold til problemformuleringen skaber denne lidt problemer, idet den forvirrer mere end den gavner. Dermed kan det konkluderes, at informationsniveauet ikke er blevet øget.

Regnskabsbrugernes forståelse af ”høj grad af sikkerhed” ligger væsentligt under den faktiske sikkerhed. Endvidere viser det sig også, at de opfatter sikkerheden som værende afhængig af, hvilket revisionsfirma som har udført revisionen. Der er ikke sket ændringer på dette område i forhold til den gamle RS. Angående informationsniveauet kunne det tyde på, at formuleringen trænger til præcisering, hvilket er bekræftet af regnskabsbrugernes svar.

Vedrørende informationsniveau i hele afsnit og udviklingen, fremgår det generelt, at informationsniveauet er blevet bedre i ajourført RS 700 end i den gamle RS 700. Præciseringen har heller ikke rykket nævneværdigt på regnskabsbrugernes opfattelse af henholdsvis ledelsens ansvar, revisors ansvar samt den udførte revision, hvilket man ellers kunne frygte.

Informationsniveauet i beskrivelsen af ansvarsfordelingen mellem ledelsen og revisor er blevet bedre i form af præciseringen af ledelsens og revisors ansvar.

Under den udførte revision forholder det sig på samme måde som ved ovenstående. Der er sket en præcisering, hvilket gør afsnittet mere informativt. Dog kunne man frygte, at det ville rykke på regnskabsbrugernes opfattelse af, hvilket arbejde revisor skal udføre. Den holdning bliver delvis bekræftet af to respondenter, men ikke overbevisende, grundet de ikke er helt sikre i deres formulering. Med hensyn til besvigelser mener regnskabsbrugerne heller ikke, at der er ændret ansvar om dette, men mener, at informationsniveauet er bedre i form af en præcisering.

Slutteligt er der testet den tese, at den gennemgående præcisering kunne rykke på regnskabsbrugernes opfattelse af fejldefinitionen, men det har gennem undersøgelsen vist sig ikke at være korrekt. Regnskabsbrugerne har samme opfattelse af fejldefinitionen. På den baggrund kan der konkluderes, at den øgede præcisering af uafhængig, ledelsens ansvar samt revisors ansvar og den udførte revision har højnet informationsniveauet i påtegningerne. Dog skal man passe på, at den fremtidige udvikling ikke gør påtegningerne alt for lange. Der kan allerede nu spores en skepsis hos regnskabsbrugerne, at de synes, at påtegningerne er ved at være lange, og derfor kan der være oplysninger, som man overser i påtegningerne.

Angående respondenternes generelle holdning til de fire fremviste påtegninger, er det klart, at de har en fornemmelse af, hvilke elementer en påtegning skal indeholde. Samtidig er det også blevet helt klart, at de finder den ny påtegning efter ajourført RS 700 væsentlig bedre end den gamle, hvilket også tydeligt fremgår af kategori 1 og kategori 2. Efter at have forklaret dem problemstillingen med små virksomheder, finder de også det tilrettede eksempel for små virksomheder mere informativt end den generelle påtegning efter UR 2007-2.

Ud fra ovenstående delkonklusion på undersøgelsen og argumentationen findes svaret på den del i problemformuleringen at være, at den ajourførte RS 700 er blevet mere informativ, og selvom der er kommet flere revisionstekniske ord ind i påtegningen, har undersøgelsen vist, at regnskabsbrugerne har en generelt god og velovervejede forståelse af, hvad begreberne dækker over.

9 Konklusion.

I dette kapitel vil den endelige konklusion på specialet blive præsenteret, og den vil tage udgangspunkt i problemformuleringen, som er følgende:

Er påtegninger udarbejdet efter RS 700 blevet mere konsistente, og er informationsniveauet blevet bedre for regnskabsbrugeren?

Først vil der komme en kort opsummering på strukturen i specialet, hvorefter den endelige konklusion vil tage form på baggrund af sammenfatningerne og delkonklusionerne.

Indledningsvis startede vi med at præsentere problemformuleringen samt den efterfølgende afgrænsning. Afgrænsningerne gjorde problemformuleringen præcis, og det blev præciseret, hvad det var, som mentes med denne. Efterfølgende kom projektdesignsafsnittet, som viser den røde tråd i projektet, og hvordan opbygningen af specialet udformer sig. Efterfølgende kom der to teoretiske kapitler med yderst relevans for de to empiriske undersøgelser. På baggrund af at der var valgt at opdele problemformuleringen i to var det naturligt også at opdele undersøgelserne på i to. Den første undersøgelse koncentrerer sig om konsistensen i påtegningerne, og den anden undersøgelse koncentrerer sig om regnskabsbrugernes opfattelse af informationsniveauet i revisionspåtegningerne.

Den første undersøgelse blev afklaret ved, at der subjektivt tilfældigt blev udvalgt 49 påtegninger fra 2002 og 49 påtegninger fra 2006. Disse blev sammenlignet indbyrdes og årgang mod årgang. Den anden undersøgelse valgtes undersøgt ved interview med regnskabsbrugere i henhold til afgrænsningerne om til dels specifikke ord og sætninger, indbyrdes informationsniveau i forskellige spørgeskort. De indeholdte et anonymiseret eksempel på en ubrugelig påtegning, en påtegning efter den gamle RS 700, en påtegning efter den ajourførte RS 700 og slutteligt et tilrettet eksempel på en påtegning for små virksomheder. Her fik vi undersøgt regnskabsbrugernes subjektive holdning til de fire påtegninger.

Ovenstående er den korte opsummering, og nu vil den endelige konklusion på baggrund af problemformuleringen blive præsenteret.

For at kunne begrunde og svare på ovenstående problemformulering er der gennem to teoretiske kapitler 5 og 6 blevet gennemgået den generelle revisionsproces og påtegningen. Fokus har været på centrale begreber i den ajourførte RS 700 samt gennemgået det indholdsmæssige i påtegningen. Det er gjort ved dels at se på de problemstillinger, som har været i forbindelse med ajourføringen samt ved at sammenligne den ajourførte RS 700 med den gamle RS 700.

Kapitlet om den generelle revisionsproces har givet en indgående forståelse af begreberne: etiske krav, risikovurdering, besvigelser samt intern kontrol. Dette har været af yderst relevans for at kunne udarbejde spørgerammen for undersøgelsen om informationsniveauet. Kapitlet om påtegningen er det centrale teoretiske fundament i de efterfølgende undersøgelser. Der er blevet gennemgået; projektforsløb, problemstillinger ved udarbejdelsen, sammenligning med gammel og ajourført RS 700 samt et eksempel på en påtegning med udgangspunkt i UR 2007-2.

Gennem den første undersøgelse, som knytter sig til den første del af problemformuleringen, kan det konkluderes, at den ajourførte RS 700 øger konsistensen både strukturelt og indholdsmæssigt. Dog er det bemærkelsesværdigt, at alle udvalgte påtegninger følger UR 2007-2 ordret uden nogen form for tilrettelser eller tilføjelser. Dette medførte en diskussion af to problemstillinger om dels mulighederne for variation i påtegningerne og dels problemstillinger vedrørende intern kontrol i små virksomheder.

Konklusionen på den første problemstilling er, at der er muligheder for at tilrette og tilføje i påtegningerne bare man overholder de indholdsmæssige krav, som er de sorte afsnit i standarden. Revisionsfirmaerne vælger ikke at forholde sig til det, og anvender derfor UR 2007-2, som deres standardskabelon til alle virksomheder. Konklusionen på den anden problemstilling er, at UR 2007-2 ikke er informativ nok i forhold til beskrivelsen af udførelsen af revisionen i små virksomheder, da den ikke tager stilling til, at der ikke forefindes interne kontroller i mange små virksomheder. Der konkluderes endvidere, at det er muligt at lave de nødvendige tilrettelse og tilføjelse til påtegningerne for små virksomheder, hvorfor vi har udarbejdet et tilrettet eksempel.

Gennem den anden undersøgelse, som knytter sig til den anden del af problemformuleringen, kan det konkluderes, at ajourført RS 700 med sin præcisering af uafhængig revisor, ledelsens ansvar, revisors ansvar og den udførte revision, øger informationsniveauet væsentligt. Man

kunne frygte, at regnskabsbrugerne ville have svært ved at forstå de nye revisionstekniske ord, men det er ikke tilfældet. Derfor kan det konkluderes, at præciseringen øger informationsniveauet. Dog kan regnskabsbrugerne også godt se, at tilrettelser ville være en god idé for små virksomheder, og de finder det tilrettede eksempel, som vi har udarbejdet, mere informativ end standarden efter UR 2007-2.

Samlet set på baggrund af de to empiriske undersøgelser konkluderes, at konsistensen er blevet forbedret samtidig med, at informationsniveauet også er blevet højnet i forhold til tidligere. Dog kunne det, som nævnt, ønskes, at revisionsfirmaerne ville arbejde mere med få tilpasset påtegningerne afhængig af, hvilken størrelse virksomhed, der revideres.

10 Figurliste.

Figur 1: Problemformulering.	10
Figur 2: Projektdesign.	14
Figur 3: Revisionsprocessen.....	19
Figur 4: Sammenhæng mellem den forretningsmæssige risiko og revisionsrisikomodellen.	27
Figur 5: Udvikling i standarder for revisionspåtegningen.	38
Figur 6: Projektforløb for RS 700.	39
Figur 7: Teoretisk grundlag for de empiriske undersøgelser.	69
Figur 8: Web-direct - første sortering.	71
Figur 9: Web-direct - anden sortering.	72
Figur 10: Strukturel del - Overskrift.	76
Figur 11: Strukturel del - Adressat.	77
Figur 12: Strukturel del - Åbnings- eller indledningsafsnit.	78
Figur 13: Strukturel del - Ledelsens ansvar samt revisors ansvar og den udførte revision.....	79
Figur 14: Strukturel del - Revisors adresse.	80
Figur 15: Strukturel del - Datering.....	81
Figur 16: Indholdsmæssig del - Gammel - Ansvar.	82
Figur 17: Indholdsmæssig del - udført i overensstemmelse med danske revisionsstandarder - Gammel.	83
Figur 18: Indholdsmæssig del - Høj grad af sikkerhed - Gammel.	84
Figur 19: Indholdsmæssig del - Stikprøvevis undersøgelse - Gammel.....	86
Figur 20: Indholdsmæssig del - anvendt regnskabspraksis og skøn - Gammel.	86
Figur 21: Indholdsmæssig del - tilstrækkeligt grundlag for konklusion - Gammel.	87
Figur 22: Indholdsmæssig del - Besvigelser og Intern kontrol - Ajourført.....	88
Figur 23: Indholdsmæssig del - Anvendt regnskabspraksis og skøn - Ajourført.....	88
Figur 24: Indholdsmæssig del - Udført i overensstemmelse med danske revisionsstandarder og høj grad af sikkerhed - Ajourført.....	89
Figur 25: Indholdsmæssig del - Etik og Risikovurdering - Ajourført.....	90
Figur 26: Indholdsmæssig del - Besvigelser og Intern kontrol - Ajourført.....	90
Figur 27: Forslag til revisors ansvar og den udførte revision for små virksomheder.	96

11 Tabelliste.

Tabel 1: Danmarks 10 største virksomheder og deres revisorer - baseret på omsætning.	12
Tabel 2: Anbefaling omkring rapportering af nationale rapporteringspligter.	47
Tabel 3: Særlige danske undersøgelses- og rapporteringsregler ved lovpligtig revision.	63
Tabel 4: Strukturel del af undersøgelse af konsistens.	73
Tabel 5: Indholdsmæssig del af undersøgelse af konsistens.	74
Tabel 6: Anvendelsesområde	102
Tabel 7: Forståelsen af "uafhængig revisor"	103
Tabel 8: Forståelsen af, at revisor "lever op til etiske krav."	104
Tabel 9: Forståelsen af, at "revisor ikke udtaler sig om effektiviteten af intern kontrol"	105
Tabel 10: Forståelsen af, "høj grad af sikkerhed"	105
Tabel 11: Ansvarsfordelingen mellem revisor og ledelsen.	107
Tabel 12: Den udførte revision – ændring.	108
Tabel 13: Ledelsens ansvar i forhold til besvigelser for gammel og ajourført.	108
Tabel 14: Fejldefinition for gammel og ajourført.	109
Tabel 15: Anonymiseret eksempel.	110
Tabel 16: Gammel påtegning.	110
Tabel 17: Ajourført påtegning.	111
Tabel 18: Eksempel på påtegning til små virksomheder.	112

12 Litteraturliste.

Bøger

Forfatter: Christensen m.fl.
Titel: Virksomhedens årsregnskab
Udgave: 4. udgave
Forlag: Syddansk universitetsforlag, 2003
ISBN: 8778386578

Forfatter: Eilifsen m.fl.,
Titel: Auditing & Assurance Services
Udgave: International edition,
Forlag: McGraw-Hill Education, 2006
ISBN: 139780077104177

Redigeret af: Jørgensen, Ole Steen
Titel: Revisor håndbogen 2006
Udgave: 1. udgave
Forlag: Thomson, 2006
ISBN: 8761916277

Forfatter: Kiertzner, Lars
Titel: Revisionsprocesstandarder, Med fokus på centrale nyskabelser
Forlag: Thomson, 2006
ISBN: 8761913677

Forfatter: Riis, Ole
Titel: Sociologiske metoder i praksis
Udgave: Nr. 19 2004, Sociologisk Laboratorium
ISBN: 8790867211

Internet

<http://www.business.aau.dk/cmaud/2001/studieordning2001.pdf>
<http://www.ifac.org/IAASB>, Agenda Item 3-A, ISA 700 history, December 2002 Møde
<http://www.ifac.org/IAASB>, Agenda Item 3-C, Paragraf 38-49, December 2002 Møde
<http://www.ifac.org/IAASB>, Agenda item 3-D, December 2002, Møde
<http://www.ifac.org/IAASB>, Agenda 3, side 1, Miami 8. – 13. december 2002
<http://www.ifac.org/IAASB>, Mødereferat 2003, Marts
<http://www.ifac.org/IAASB>, Mødereferat 2003, Maj
<http://www.ifac.org/IAASB>, Agenda item 7-H, Juli 2003, Møde
<http://www.ifac.org/IAASB>, Mødereferat 2003, December
<http://www.ifac.org/IAASB>, resume omkring hovedproblemstillinger, juli 2003 møde
<http://www.ifac.org/IAASB> - December 2004 - mødereferat
<http://www.ifac.org/IAASB/ProjectHistory.php?ProjID=0013>
<http://www.ifac.org/IAASB>, Rom juni, Mødereferat

<http://kpmg.dk/view.asp?ID=188>
<http://www.ksr.dk/site/fsrstart.nsf/web/KSRFramesetNonMember?opendocument>
<http://test.ifac.org/iaasb/Projects.php#Completed>
<http://www.ifac.org/IAASB, Project History, Task Force progress>
<http://www.iasplus.com/ifac/iaasb.htm>
<http://www.kob.dk>

Etiske retningslinier:

Retningslinier for revisors etiske adfærd, del A
Retningslinier for revisors etiske adfærd, del B

Fagskrifter

Revision & Regnskabsvæsen, nr. 11, november 2006
INSPI 2007 nr. 3

Forelæsninger:

Forelæsning 10, Efterår 2006, Peter Thor Kellmer

Revisionsstandarder, love og lign.

Straffeloven
ÅRL
RS 240
RS 315
RS 330
RS 700
RS 700 gammel
RS 701
Erklæringsbekendtgørelsen
Revisorloven
Revisionstekniskudtalelse 2002-2
Revisionstekniskudtalelse 2007-2

13 Bilag 1 (Liste over påtegninger).

<u>Virksomhedsnavn:</u>	<u>CVR:</u>
Arne Andersen Frederikshavn A/S	16271136
Lyceby Industrial A/S	11714218
Niels Andersens Legats Handelsaktieselskab	14582614
Privathospitalet H.C. Andersen Klinikken A/S	17642731
Arkitektfirmaet Christensen & Rottbøll A/S	14820582
Christian Dam Christensen Herre- og Drengetøj ApS	10207509
E.C.B. Vest A/S	15190639
ECB Kød A/S	15440090
L Christensen Rudkøbing A	49889518
Murerfirmaet Malthe Høyer Christensen ApS	13231605
Møller Christensen A/S VVS-Installatører/Ingeniører	11369286
Peter Brøgger Christensen ApS	14794131
Poul Christensens Planteskole ApS	10045843
Viborg Ingeniørerne A/S	15701382
ApS Niels Nielsens Eftf. V/Klaus & Flemming Petersen	12753209
Aut. VVS-Installatør Charles Nielsen A/S	13746303
Brødrene Nielsen A/S	17637886
Frede E Nielsen & Søn ApS	10409942
Frederikssund Motion Center ApS	11574548
Henry Nielsen A/S	17207881
Max Nielsen Agentur ApS	10204690
Murerfirmaet Astrup Nielsen ApS	11093833
Brdr. Ostermann Petersen Holding A/S	56729313
J.Posborg Peters ApS	31062012
Lisbeth Petersen og Kirsten Lauridsen ApS	Grønland
Petersen & Sørensen Cigar- og Tobaksfabrikker ApS	24581519
Tømrermester Ove Petersen & Søn ApS	14683399
Advokataktieselskabet Svend-Aage Dreist Hansen	17003275
BKH, Nexø ApS	14459103
Henrik Søgren Hansen A/S	10314135
Malerfirmaet Hansen & Mortensen A/S	10236606
Tømrerfirmaet Jørgen Hansen ApS	11507646
Vagn Hansen Holding A/S	11731341
Bakkelandets Malerfirma ApS	12213190
Ebbe Jensen, Næstved ApS	10579201
Holger K Jensen ApS	12884095
Kurt M. Jensen Invest A/S	11999174
N O Jensen A/S	24257061
Tandlæge Birte Hyldgaard ApS	10215277
Ejendomsselskabet af 15. Januar 1963 ApS	24331113
Ejendomsselskabet af 8.Juni 1989, Randers ApS	12626940
Ejendomsselskabet B.K.A. 1993 ApS	16688495
Ejendomsselskabet Bannerslund ApS	15497335
Håndværkergården A/S	26645328
Håndværkervej 11 ApS	25380207
Driftselskabet Hotel Sisimiut ApS	Grønland
Driftselskabet Hotel Tønderhus ApS	21077631
Murermester Bent Frandsen ApS	21450294
Niels Aage Nielsen ApS	25872150
Murerfirmaet Wiese ApS	21537691
Murerfirmaet Sigfred Poulsen ApS	28708998
Murerfirmaet Ove Andersen ApS	11969445

14 Bilag 2 (Skema til sammenligning).

Nummer:

Fase 1

Gammel påtegning

	Korrekt	Andet ordvalg	Undladt	Forkert	Andet
Overskrift					
Adressat					
Åbnings- eller indledningsafsnit(sidetal)					
Den udførte revision					
Konklusion					
Revisors adresse					
Revisors underskrift					

Dato for ledelsens underskrift af regnskab	
Data for revisors underskrift af påtegning	

Ny påtegning

Samme revisor: JA / NEJ

	Korrekt	Andet ordvalg	Undladt	Forkert	Andet
Overskrift(er uafhængig nævnt)					
Adressat					
Indledningsafsnit(afsnit)					
Ledelsens ansvar for regnskabet					
Revisors ansvar					
Konklusion					
Revisors adresse(kontorsted)					
Revisors underskrift					

Dato for ledelsens underskrift af regnskab	
Data for revisors underskrift af påtegning	

Fase 2
Gammel påtegning.
Ledelsens ansvar

	Korrekt	Andet ordvalg	Undladt	Forkert	Andet
Ansvar for årsrapporten.					

Den udførte revision

	Korrekt	Andet ordvalg	Undladt	Forkert	Andet
Udført i overensstemmelse med dk-standarder.					
Høj grad af sikkerhed.					
Stikprøvevis undersøgelse.					
Stillingtagen til anvendt regnskabspraksis.					
Stillingtagen til skøn.					
Tilstrækkeligt grundlag for konklusion.					

Ny påtegning.

Ledelsens ansvar

	Korrekt	Andet ordvalg	Undladt	Forkert	Andet
Besvigelser.					
Intern kontrol.					
Ansvar for anvendt regnskabspraksis.					
Ansvar for skøn.					

Den udførte revision

	Korrekt	Andet ordvalg	Undladt	Forkert	Andet
Udført i overensstemmelse med dk-standarder.					
Etik.					
Høj grad af sikkerhed.					
Risikovurdering.					
Besvigelser.					
Intern kontrol.					
Revisionshandlinger.					

15 Bilag 3 (Data, første empiriske undersøgelse).

Fase 1	Korrekt	Andet ordvalg	Undladt	Forkert	Andet
Overskrift - gammel	44	4		1	
Overskrift - ajourført	43			6	
Adressat - gammel	36		12	1	
Adressat - ajourført	47		2		
Åbnings- eller indledningsafsnit - gammel	42	5	1	1	
Åbnings- eller indledningsafsnit - ajourført	43		2	2	2
Den udførte revision - gammel	46	2	1		
Ledelsensansvar - ajourført	49				
Revisors ansvar og den udførte revision – ajourført	49				
Konklusion - gammel	48		1		
Konklusion - ajourført	49				
Revisors adresse - gammel	49				
Revisors adresse - ajourført	43	1	5		
Revisors underskrift - gammel	49				
Revisors underskrift - ajourført	48		1		
Datering revisor ift. ledelse - gammel	37			12	
Datering revisor ift. ledelse - ajourført	41			8	
Supplerende oplysninger (placering) - gammel				2	
Supplerende oplysninger (placering)- ajourført					
Samme revisor	40			9	

Fase 2	Korrekt	Andet ordvalg	Undladt	Forkert	Andet
Gammel påtegning					
<i>Ledelsens ansvar</i>					
Ansvar for årsrapporten	45		4		
<i>Den udførte revision</i>					
Udført i overensstemmelse med dk-standarder	42	7			
Høj grad af sikkerhed	42	6	1		
Stikprøvevis undersøgelse	37	11		1	
Stillingtagen til anvendt regnskabspraksis	48		1		
Stillingtagen til skøn	48		1		
Tilstrækkeligt grundlag for konklusion	41	7	1		
Ajourført påtegning					
<i>Ledelsens ansvar</i>					
Besvigelser	47		2		
Intern kontrol	47		2		
Ansvar for anvendt regnskabspraksis	47		2		
Ansvar for skøn	47		2		
<i>Revisors ansvar</i>					
Udført i overensstemmelse med dk-standarder	49				
Etik	47		2		
Høj grad af sikkerhed	49				
Risikovurdering	47		2		
Besvigelser	47		2		
Intern kontrol	47		2		
Revisionshandlinger	47		2		

16 Bilag 4 (Spørgeramme).

Kategori 1: Forventede svar.

Hvad bruger du revisionspåtegningen til?

- Risikovurdering
- Kreditvurdering
- Andet

Hvad forstår du ved "uafhængig revisor"?

- Ekstern.
- Lever op til de etiske krav.
- Andet

Hvad forstår du ved, at revisor "lever op til etiske krav"?

- Integritet
- Objektivitet
- Professionel kompetence
- Fortrolighed
- Professionel adfærd
- Andet

Hvad forstår du ved, at "revisor ikke udtaler sig om effektiviteten af intern kontrol"?

- Konstatning af tilstedeværelse
- Ansvarsfraskrivelse
- Andet

Hvad forstår du ved, "høj grad af sikkerhed"?

- 90-95 %
- 80-90 %
- Andet

Kategori 2: Spørgekort.

<p>Kort 1.</p> <p>Ledelsens ansvar.</p> <p>Ajourført RS 700</p>	<p>Ledelsen har ansvaret for at udarbejde og aflægge en årsrapport, der giver et retvisende billede i overensstemmelse med årsregnskabsloven. Dette ansvar omfatter udformning, implementering og opretholdelse af interne kontroller, der er relevante for at udarbejde og aflægge en årsrapport, der giver et retvisende billede uden væsentlig fejlinformation, uanset om fejlinformationen skyldes besvigelser eller fejl, samt valg og anvendelse af en hensigtsmæssig regnskabspraksis og udøvelse af regnskabsmæssige skøn, som er rimelige efter omstændighederne.</p>
<p>Kort 2.</p> <p>Revisors ansvar og den udførte revision.</p> <p>Ajourført RS 700</p>	<p>Vort ansvar er at udtrykke en konklusion om årsrapporten på grundlag af vor revision. Vi har udført vor revision i overensstemmelse med danske RS'er. Disse standarder kræver, at vi lever op til etiske krav samt planlægger og udfører revisionen med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for, at årsrapporten ikke indeholder væsentlig fejlinformation.</p> <p>En revision omfatter handlinger for at opnå revisionsbevis for de beløb og oplysninger, der er anført i årsrapporten. De valgte handlinger afhænger af revisors vurdering, herunder vurderingen af risikoen for væsentlig fejlinformation i årsrapporten uanset om fejlinformationen skyldes besvigelser eller fejl. Ved risikovurderingen overvejer revisor interne kontroller, der er relevante for virksomhedens udarbejdelse og aflæggelse af en årsrapport, der giver et retvisende billede, 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 kontroller. En revision omfatter endvidere stillingtagen til, om den af ledelsen udøvede regnskabsmæssige skøn er rimelige, samt en vurdering af den samlede præsentation af årsrapporten.</p>
<p>Kort 3.</p> <p>Ledelsens ansvar.</p> <p>Gammel RS 700</p>	<p>Selskabets ledelse har ansvaret for årsrapporten.</p>
<p>Kort 4.</p> <p>Revisors ansvar og den udførte revision.</p> <p>Gammel RS 700</p>	<p>Vort ansvar er på grundlag af vor revision at udtrykke en konklusion om årsrapporten.</p> <p>Vi har udført vor revision i overensstemmelse med danske revisionsstandarder. Disse standarder kræver, at vi tilrettelægger og udfører revisionen med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for, at årsrapporten ikke indeholder væsentlig fejlinformation. Revisionen omfatter stikprøvevis undersøgelse af information, der understøtter de i årsrapporten anførte beløb og oplysninger. Revisionen omfatter endvidere stillingtagen til den af ledelsen anvendte regnskabspraksis og til de væsentlige skøn, som ledelsen har udøvet, samt vurdering af den samlede præsentation af årsrapporten. Det er vor opfattelse, at den udførte revision giver et tilstrækkeligt grundlag for vor konklusion.</p>

Kategori 3: Spørgekort

<p>Kort 5.</p> <p>Anonymt praktisk eksempel.</p>	<p>Revisionspåtegning og beretning.</p> <p>Som generelforsamlingsvalgt revisor for XX ApS, har jeg revideret selskabets årsrapport for perioden 1. oktober 200X – 30. september 200Y.</p> <p>Årsrapporten er aflagt i overensstemmelse med lovgivningens og vedtægternes krav til regnskabsaflæggelse. Årsrapporten giver efter min mening et retvisende billede af selskabets aktiver og passiver pr. 30. september 200X</p> <p>Selskabets aktiviteter har været tilfredsstillende i regnskabsåret.</p> <p>Selskabets aktiviteter forventes yderligere forbedret i 200Y/200Z</p> <p>Godkendt på generelforsamlingen den 20/2 200Y</p> <p>Ledelsens underskrift. Revisors underskrift.</p>
<p>Kort 6.</p> <p>Vort eget eksempel.</p> <p>Kun udklip af det, som er rettet.</p>	<p>En revision omfatter handlinger for at opnå revisionsbevis for de beløb og oplysninger, der er anført i årsrapporten. De valgte handlinger afhænger af revisors vurdering, herunder vurderingen af risikoen for væsentlig fejlinformation i årsrapporten, uanset om fejlinformationen skyldes besvigelser eller fejl. Revisor udtaler sig ikke om effektiviteten af de interne kontroller, men har under risikovurderingen taget stilling til, hvilke der er relevante for udarbejdelse og aflæggelse af en årsrapport, der giver et retvisende billede. Det er blevet vurderet, at passende revisionshandling følger en substansstrategi. En revision omfatter endvidere stillingtagen til, om den af ledelsen anvendte regnskabspraksis er passende, om de af ledelsen udøvede regnskabsmæssige skøn er rimelige samt en vurdering af den samlede præsentation af årsrapporten.</p>

17 Bilag 5 (Påtegning efter UR 2002-2).

Revisionspåtegning

Til aktionærerne i selskab ABC A/S

Vi har revideret årsrapporten for selskab ABC A/S for regnskabsåret 1. januar – 31. december 2002.

Selskabets ledelse har ansvaret for årsrapporten. Vort ansvar er på grundlag af vores revision at udtrykke en konklusion om årsrapporten.

Den udførte revision

Vi har udført vor revision i overensstemmelse med danske revisionsstandarder. Disse standarder kræver, at vi tilrettelægger og udfører revisionen med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for, at årsrapporten ikke indeholder væsentlig fejlinformation, Revisionen omfatter stikprøvevis undersøgelse af information, der understøtter de i årsrapporten anførte beløb og oplysninger. Revisionen omfatter endvidere stillingtagen til den af ledelsen anvendte regnskabspraksis og til de væsentlige skøn, som ledelsen har udøvet, samt vurdering af den samlede præsentation af årsrapporten. Det er vor opfattelse, at den udførte revision giver et tilstrækkeligt grundlag for vor konklusion.

Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.

Konklusion

Der er vor opfattelse, at årsrapporten giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 2002 samt af resultatet af selskabets aktiviteter for regnskabsåret 1. januar – 31. december 2002 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

X-by (revisors kontorsted), dato

NN

Statsaut. revisors

18 Bilag 6 (Påtegning efter UR 2007-2).

Den uafhængige revisors påtegning

Til aktionærerne i selskab KM A/S

Vi har revideret årsrapporten for Selskab KM A/S for regnskabsåret 1. januar – 31. december 2006, omfattende ledelsespåtegning, anvendt regnskabspraksis, resultatopgørelse, balance, (egenkapitalopgørelse), (pengestrømsopgørelse) og noter. Årsrapporten aflægges efter årsregnskabsloven.

Ledelsens ansvar for årsrapporten.

Ledelsen har ansvaret for at udarbejde og aflægge en årsrapport, der giver et retvisende billede i overensstemmelse med årsregnskabsloven. Dette ansvar omfatter udformning, implementering og opretholdelse af interne kontroller, der er relevante for at udarbejde og aflægge en årsrapport, der giver et retvisende billede uden væsentlig fejlinformation, uanset om fejlinformationen skyldes besvigelser eller fejl, samt valg og anvendelse af en hensigtsmæssig regnskabspraksis og udøvelse af regnskabsmæssige skøn, som er rimelige efter omstændighederne.

Revisors ansvar og den udførte revision.

Vort ansvar er at udtrykke en konklusion om årsrapporten på grundlag af vor revision. Vi har udført vor revision i overensstemmelse med danske revisionsstandarder. Disse standarder kræver, at vi lever op til etiske krav samt planlægger og udfører revisionen med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for, at årsrapporten ikke indeholder væsentlig fejlinformation.

En revision omfatter handlinger for at opnå revisionsbevis for de beløb og oplysninger, der er anført i årsrapporten. De valgte handlinger afhænger af revisors vurdering, herunder vurderingen af risikoen for væsentlig fejlinformation i årsrapporten uanset om fejlinformationen skyldes besvigelser eller fejl. Ved risikovurderingen overvejer revisor interne kontroller, der er relevante for virksomhedens udarbejdelse og aflæggelse af en årsrapport, der giver et retvisende billede, 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 kontroller. En revision omfatter endvidere stillingtagen til, om den af ledelsen udøvede regnskabsmæssige skøn er rimelige, samt en vurdering af den samlede præsentation af årsrapporten.

Det er vor opfattelse, at det opnåede revisionsbevis er tilstrækkeligt og egnet som grundlag for vor konklusion.

Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.

Konklusion.

Det er vor opfattelse, at årsrapporten giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 2006 samt af resultatet af selskabets aktiviteter og (pengestrømme) for regnskabsåret 1. januar – 31. december 2006 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

By, den

NN Revision

Statsaut. revisors