

## Vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorers erklæringer (erklæringsbekendtgørelsen)

<b>1. INDLEDNING</b> .....	<b>3</b>
<b>2. REVISORLOVEN OG ERKLÆRINGSBEKENDTGØRELSEN</b> .....	<b>4</b>
<b>3. ÅRSREGNSKABSLOVEN OG ERKLÆRINGSBEKENDTGØRELSEN</b> .....	<b>8</b>
<b>4. ERKLÆRINGSBEKENDTGØRELSEN</b> .....	<b>10</b>
4.1. GENERELLE KRAV TIL ERKLÆRINGER .....	10
4.2. ET REGNSKAB .....	15
<b>5. REVISIONSPÅTEGNINGER PÅ REVIDEREDE REGNSKABER</b> .....	<b>16</b>
5.1. BESTANDDELE OG RÆKKEFØLGE .....	17
5.2. IDENTIFIKATION AF DET REVIDEREDE REGNSKAB OG DEN REGNSKABSMÆSSIGE BEGREBSRAMME.....	17
5.3. REVISORS ANSVAR OG DEN UDFØRTE REVISION .....	18
5.4. FORBEHOLD ELLER OPLYSNING OM AT PÅTEGNINGEN ER UDEN FORBEHOLD .....	18
5.4.1. <i>Forbehold generelt</i> .....	19
5.4.2. <i>Forbehold i specifikke tilfælde</i> .....	19
5.4.2.1. <i>Regnskabet giver ikke et retvisende billede</i> .....	20
5.4.2.2. <i>Manglende lovkrævede oplysninger eller manglende opfyldelse af betingelserne             for at undlade krævede oplysninger</i> .....	20
5.4.2.3. <i>Utilstrækkelig oplysning om usikkerhed eller usædvanlige forhold</i> .....	21
5.4.2.4. <i>Revisor finder, at ledelsens forudsætning om fortsat drift ikke er opfyldt</i> .....	21
5.4.2.5. <i>Forhold af betydning, som ikke er tilstrækkeligt oplyst for revisor</i> .....	22
5.4.2.6. <i>Revisor kan ikke nå til en konklusion vedrørende regnskabet</i> .....	22
5.4.2.7. <i>Regnskabet opfylder ikke lovgivningens eller andre bestemmelsers krav til             regnskabsaflæggelsen</i> .....	23
5.4.3. <i>Begrundelse af forbehold</i> .....	23
5.4.4. <i>Forbehold af så afgørende betydning, at generalforsamlingen ikke bør godkende             regnskabet</i> .....	23
5.5. KONKLUSION VEDRØRENDE DEN UDFØRTE REVISION .....	24
5.6. SUPPLERENDE OPLYSNINGER .....	25
5.6.1. <i>Supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet</i> .....	26
5.6.2. <i>Supplerende oplysninger vedrørende andre forhold</i> .....	26
5.7. UDTALELSE OM LEDELSESBERETNINGEN .....	28
5.7.1. <i>Generelle bemærkninger</i> .....	28
5.7.2. <i>Krav om udtalelse</i> .....	28
5.7.3. <i>Uoverensstemmelse mellem ledelsesberetning og årsregnskab m.v.</i> .....	29
5.7.4. <i>Oplysninger placeret uden for ledelsesberetningen</i> .....	30
5.7.5. <i>Placering af revisors udtalelse</i> .....	31
5.7.6. <i>Eksempler</i> .....	31
5.8. DATERING OG UNDERSKRIFT .....	32
5.9. HENVISNINGER I REVISIONSPÅTEGNINGEN .....	32

<b>6. ERKLÆRINGER OM GENNEMGANG (REVIEW) AF REGNSKABER.....</b>	<b>32</b>
6.1. BESTANDDELE OG RÆKKEFØLGE .....	32
6.2. IDENTIFIKATION AF DET GENNEMGÅEDE REGNSKAB.....	33
6.3. REVISORS ANSVAR .....	33
6.4. DEN UDFØRTE GENNEMGANG .....	33
6.5. FORBEHOLD.....	34
6.6. KONKLUSION.....	34
6.7. SUPPLERENDE OPLYSNINGER.....	34
6.8. DATERING OG UNDERSKRIFT .....	35
<b>7. ANDRE ERKLÆRINGER MED SIKKERHED.....</b>	<b>35</b>
7.1. BESTANDDELE OG RÆKKEFØLGE .....	36
7.2. IDENTIFIKATION AF ERKLÆRINGSEMNET OG BESKRIVELSE AF ERKLÆRINGSOPGAVEN.....	37
7.3. REVISORS ANSVAR OG DET UDFØRTE ARBEJDE .....	38
7.4. FORBEHOLD.....	38
7.5. KONKLUSION.....	39
7.6. SUPPLERENDE OPLYSNINGER.....	40
7.7. DATERING OG UNDERSKRIFT .....	40
<b>8. IKRAFTTRÆDEN M.V.....</b>	<b>41</b>

# 1. Indledning

Den seneste erklæringsvejledning er fra 1996. Siden dengang er der sket en række ændringer i erklæringsbekendtgørelsen. Der er endvidere vedtaget to revisorlove. Således kom der en ny revisorlov i 2003 (lov nr. 302 af 30. april 2003 om statsautoriserede og registrerede revisorer). I 2008 er der igen vedtaget en ny revisorlov – som erstatter 2003-loven - nemlig lov nr. 468 af 17. juni 2008 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven).

Den 1. juli 2008 trådte en ny erklæringsbekendtgørelse om godkendte revisorerers erklæringer i kraft – bekendtgørelse nr. 668 af 26. juni 2008.

Af mere væsentlige ændringer kan nævnes, at bekendtgørelsen fremover alene regulerer revisors afgivelse af erklæringer med sikkerhed – altså hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant. Bestemmelser om f.eks. arbejdets tilrettelæggelse, revisionsprotokollen og arbejdsoplysninger reguleres således nu direkte i loven.

Denne erklæringsvejledning erstatter erklæringsvejledningen fra 1996.

I vejledningen giver Erhvervs- og Selskabsstyrelsen en række fortolkningsbidrag til forskellige bestemmelser i bekendtgørelsen. Der er ikke fortolkningsbidrag til alle bestemmelserne, men styrelsen har søgt at medtage de bestemmelser, hvor der kan være behov for vejledning.

Vejledningen er bygget op, så den i de første afsnit omtaler henholdsvis revisorlovens og årsregnskabslovens betydning i forhold til erklæringsbekendtgørelsen. Vejledningen til erklæringsbekendtgørelsen følger som udgangspunkt de enkelte paragraffer i bekendtgørelsen. For de enkelte erklæringstyper tager vejledningen dog udgangspunkt i erklæringernes bestanddele og rækkefølge. Der gives altså en vejledning til det samlede regelgrundlag for hver enkelt bestanddel.

Du er velkommen til at kontakte Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, hvis bekendtgørelsen eller vejledningen giver anledning til spørgsmål.

Med venlig hilsen  
Erhvervs- og Selskabsstyrelsen

## 2. Revisorloven og erklæringsbekendtgørelsen

Den 1. juli 2008 trådte den nye **bekendtgørelse om godkendte revisors erklæringer** i kraft. Bekendtgørelsen er udstedt med hjemmel i den nye revisorlov. Revisorloven indeholder en række ændringer i forhold til den tidligere revisorlov, som har haft betydning for bekendtgørelsens indhold. Derudover indeholder loven bestemmelser, som har betydning for revisors erklæringsafgivelse, jf. nærmere nedenfor.

Anvendelsesområdet

Revisorloven regulerer revisors afgivelse af erklæringer samt revisors udtalelser om ledelsesberetninger.

**Rapporter**, som revisor typisk udarbejder som resultat af rådgivning, f.eks. due dilligence rapporter, er ikke længere omfattet af loven. Kravene til revisor vil i disse situationer derfor fremover bero på den aftale, der er indgået mellem revisor og hvervgiver. Rapporter kan omfatte undersøgelser eller rådgivning.

Loven skelner mellem **erklæringer med sikkerhed** og **andre erklæringer**. Erklæringer med sikkerhed er omfattet af hele loven og af erklæringsbekendtgørelsen. Andre erklæringer er kun omfattet af nogle få bestemmelser i loven og er ikke omfattet af erklæringsbekendtgørelsen.

I en **erklæring med sikkerhed** udtrykker revisor en konklusion, der er udformet for at øge troværdigheden og øge graden af tillid til emnet for erklæringen, f.eks. en årsrapport, over for de tiltænkte brugere af den pågældende information. **Andre erklæringer** indeholder ikke nogen samlet konklusion eller udtalelse om det emne, erklæringen vedrører.

En erklæring med sikkerhed kan være enten med **høj grad af sikkerhed** eller med **begrænset sikkerhed**. I beskrivelsen af det udførte arbejde vil det fremgå, om arbejdet er udført med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed eller begrænset sikkerhed.

**Andre erklæringer**, f.eks. erklæring om assistance med opstilling af regnskab eller erklæring vedrørende aftalte arbejdshandlinger, er alene omfattet af specifikke bestemmelser i revisorloven. Det betyder bl.a., at afgivelse af disse erklæringer ikke længere er reguleret i erklæringsbekendtgørelsen. Hvis revisor afgiver andre erklæringer, stiller revisorloven krav om at revisor 1) skal udvise professionel kompetence og omhu, 2) skal anføre hvis vedkommende ikke er uafhængig, 3) skal indberette evt. økonomiske forbrydelser, som revisor indser, er begået, 4) er omfattet af visse straffelovsbestemmelser (bestikkelse, tavshedspligt etc.), 5) kan indbringes for revisornævnet og 6) ikke må afgive urigtige erklæringer.

En revisor kan ikke undlade at følge erklæringsbekendtgørelsens krav til erklæringer, medmindre **speciallovgivning** eller **særlige EU-retlige regler** stiller krav, der går forud for erklæringsbekendtgørelsen. Særlige krav til revisors erklæring kan f.eks. typisk forekomme i EU-regler inden for tilskudsområdet.

Underskriver revisor en **fortrykt blanket** fra en offentlig myndighed, hvor revisors arbejde ikke er tilstrækkeligt beskrevet, overtræder revisor derfor i princippet erklæringsbekendtgørelsen, medmindre det er i henhold til særlovgivning. Bekendtgørelsen overtrædes også, hvis revisor undlader at tage de nødvendige forbehold og at give de nødvendige supplerende oplysninger. Disse oplysninger skal gives i direkte tilknytning til underskriften – på fortrykte blanketter evt. i en beskrivelse, der vedhæftes blanketten.

Når revisorer afgiver erklæringer i egenskab af at være godkendt som revisor i Danmark, skal revisor følge den danske revisorlov og erklæringsbekendtgørelsen. Hvis der f.eks. er tale om afgivelse af revisionspåtegning på et årsregnskab, der skal anvendes overfor en udenlandsk myndighed, og hvor revisor skal efterleve **særlige udenlandske krav eller lovgivning**, kan revisorloven og erklæringsbekendtgørelsen kun fraviges i den udstrækning, den er i konflikt med de udenlandske regler.

#### *Underskriftsforhold*

Revisor må kun afgive **revisionspåtegninger** på regnskaber sammen med andre godkendte revisorer. Revisionspåtegninger kan dog afgives sammen med **rigsrevisor**, hvis revisionen er omfattet lov om revision af statens regnskaber m.m. eller af særlovgivning, hvorefter rigsrevisor udfører revisionen sammen med en godkendt revisor.

Derimod kan revisor fremover afgive **andre erklæringer med sikkerhed** sammen med **andre end godkendte revisorer**. Det betyder f.eks., at revisor kan afgive en erklæring med sikkerhed på et skatteregnskab eller på en skatteopgørelse sammen med en skattejurist, at revisor kan afgive en erklæring med sikkerhed på et miljøregnskab sammen med en ingeniør, og at revisor kan afgive erklæringer sammen med en revisionschef for intern revision.

Revisor kan afgive alle andre erklæringer sammen med andre end godkendte revisorer.

Revisorloven og erklæringsbekendtgørelsen regulerer ikke erklæringer på en revisionsvirksomheds brevpapir afgivet af andre end revisorer. En skattejurists erklæring på en skatteopgørelse på revisionsvirksomhedens brevpapirer er således ikke omfattet af revisorloven, men skal behandles efter lovgivningens almindelige ansvarsregler m.v.

Revisionspåtegninger og andre erklæringer med sikkerhed skal fortsat afgives igennem en godkendt revisionsvirksomhed. Efter revisorloven findes der 3 typer af godkendte revisionsvirksomheder:

- **Statsautoriserede revisionsvirksomheder**
- **Registrerede revisionsvirksomheder**
- **Godkendte revisionsvirksomheder**

Derudover er det fortsat muligt for registrerede revisorer, der er ansat i et af de **landøkonomiske foreningers rådgivningskontorer**, at afgive revisionspåtegninger og andre erklæring med sikkerhed igennem dette kontor. Det gælder selvom, et rådgivningskontor ikke er en revisionsvirksomhed i lovens forstand.

En **statsautoriseret revisionsvirksomhed** er en revisionsvirksomhed, hvor majoriteten af stemmerne besiddes af statsautoriserede revisorer eller statsautoriserede revisionsvirksomheder, og som benytter sig af deres eneret til at kalde sig ”statsautoriseret revisionsvirksomhed”.

En **registreret revisionsvirksomhed** er en revisionsvirksomhed, hvor majoriteten af stemmerne besiddes af registrerede revisorer eller registrerede revisionsvirksomheder, og som benytter sig af deres eneret til at kalde sig ”registreret revisionsvirksomhed”.

En **godkendt revisionsvirksomhed** er enhver anden revisionsvirksomhed, som ikke er en statsautoriseret revisionsvirksomhed eller en registreret revisionsvirksomhed. Det kan f.eks. være en revisionsvirksomhed, hvor stemmerne er fordelt med 50 % på statsautoriserede revisorer og 50 % på registrerede revisorer, eller majoriteten af stemmerne besiddes af udenlandske revisorer. Der kan ligeledes være tale om virksomheder, hvor majoriteten af stemmerne besiddes af statsautoriserede revisorer/statsautoriserede revisionsvirksomheder henholdsvis registrerede revisorer/registrerede revisionsvirksomheder, der blot ikke har benyttet deres eneret til at kalde sig henholdsvis ”statsautoriseret revisionsvirksomhed” eller ”registreret revisionsvirksomhed”.

Revisionspåtegninger og andre erklæringer med sikkerhed skal underskrives af den eller de revisorer, der er valgt til at udføre opgaven, herunder skal tydeligt angives revisors navn og **titel**.

Hvis en **statsautoriseret revisionsvirksomhed** er valgt som revisor for en virksomhed, skal revisionsopgaven overdrages til **en statsautoriseret revisor**. Revisionspåtegningen vil kunne afgives sammen med en registreret revisor. Hvis en statsautoriseret revisionsvirksomhed ønsker, at ansatte registrerede revisorer - alene - afgiver revisionspåtegninger gennem revisionsvirksomheden, må revisionsvirksomheden enten undlade at kalde sig statsautoriseret revisionsvirksomhed eller sikre, at de registrerede revisorer bliver personligt valgt som revisorer i de pågældende virksomheder.

Lovpligtig revision må kun udføres af en revisor, der er

- godkendt som statsautoriseret eller registreret revisor efter RL § 3 (revisoreksamen eller kvalifikationseksamen)
- udenlandsk revisor, der er godkendt som statsautoriseret eller registreret revisor efter RL § 10 (gensidig anerkendelse)
- udenlandsk revisor, der har fået tilladelse til at udføre revisionen efter RL § 10, stk. 3 (konkret tilladelse).

En revisor, der er godkendt som statsautoriseret eller registreret revisor efter RL § 3, skal benytte betegnelsen ”statsautoriseret revisor” henholdsvis ”registreret revisor”.

En revisor, der er godkendt som statsautoriseret eller registreret revisor efter RL § 10, stk. 1, skal benytte enten betegnelsen ”statsautoriseret revisorer” henholdsvis ”registreret revisor”, ”godkendt revisor” eller sit hjemlands titel med tilføjelsen ”godkendt revisor”.

En revisor, der har fået tilladelse til at udføre en konkret revision efter RL § 10, stk. 3, skal benytte sit hjemlands titel.

Når ovenstående revisorer afgiver andre erklæringer med sikkerhed gælder samme regler for brug af betegnelsen.

Revisorer, der kun er godkendt i et andet EU/EØS-land, kan på **tjenesteydelsesbasis** (RL § 11) afgive andre erklæringer med sikkerhed end revisionspåtegninger i Danmark. Disse revisorer skal benytte deres hjemlands titel.

Revisionsstan-  
darder

Revisorer skal udføre deres erklæringsopgaver med sikkerhed i overensstemmelse med god revisorskik. Det betyder bl.a., at de **danske revisionsstandarder** (RS) om revisionspåtegninger og andre erklæringer med sikkerhed finder anvendelse i Danmark, medmindre de er i konflikt med den danske revisorlovgivning.

### Sammenhæng mellem erklæringsbekendtgørelsens erklæringstyper og de danske revisionsstandarder (RS)<sup>1</sup> (gældende pr. marts 2009).

Revisionspåtegninger på reviderede regnskaber	RS 700	Den uafhængige revisors påtegning på et fuldstændigt regnskab med generelt formål
	RS 701	Modifikationer af den uafhængige revisors påtegning <sup>1)</sup>
	RS 720	Andre oplysninger i dokumenter der indeholder reviderede regnskaber
Erklæringer om review (gennemgang) af regnskaber	RS 2400	Review af regnskaber
	RS 2410	Review af et perioderegnskab udført af den uafhængige revisor
Andre erklæringer med sikkerhed	RS 800	Den uafhængige revisors erklæring på revisionsopgaver med særligt formål
	RS 2400	Review af regnskaber <sup>2)</sup>
	RS 2410	Review af et perioderegnskab udført af den uafhængige revisor <sup>3)</sup>
	RS 3000	Andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysninger (Andre erklæringsopgaver med sikkerhed)
	RS 3400	Undersøgelse af fremadrettede finansielle oplysninger (budgetter og fremskrivninger)
	RS 3411	Erklæringsopgaver om generelle IT-kontroller og applikationskontroller med videre

<sup>1)</sup> Forventes erstattet af reviderede ISA 705 og ISA 706 inden for en kort periode.

<sup>2)</sup> Efter standardens afsnit 2 kan standarden også anvendes ved review af personlige regnskaber og review af andre historiske finansielle oplysninger, herunder skatteregnskaber.

<sup>3)</sup> Efter standardens afsnit 3a kan standarden også anvendes ved review af historiske finansielle oplysninger, f.eks. skatteregnskaber.

EU-Kommissionen har bemyndigelse til at vedtage, at **de internationale revisionsstandarder** (ISA) skal gælde for lovpligtig revision inden for EU/EØS. Indtil der er truffet en sådan beslutning, gælder den danske revisorlovgivning, herunder erklæringsbekendtgørelsen, ved revisors afgivelse af revisionspåtegninger.

*Arbejdets tilrettelæggelse, revisionsprotokol og dokumentation*

Den tidligere erklæringsbekendtgørelse indeholdt nærmere bestemmelser om revisors tilrettelæggelse af arbejdet, førelse af revisionsprotokol og revisors dokumentation. Disse forhold reguleres fremover alene i revisorloven.

De tidligere krav til revisors **tilrettelæggelse af arbejdet** følger nu af RL § 16, stk. 1, og af RL § 24, stk. 1. Kravene til **revisionsprotokollen** fremgår nu af RL §§ 20 og 21. Kravene til revisors **dokumentation**, herunder opbevaringsperiode, fremgår nu af RL § 23.

Erklæringsbekendtgørelsen indeholder således kun bestemmelser om revisionspåtegninger og andre erklæringer med sikkerhed.

### 3. Årsregnskabsloven og erklæringsbekendtgørelsen

*Årsregnskabslovens generelle krav om revision og ”konsistenstjek”*

Årsregnskabsloven (ÅRL) stiller i § 135, stk. 1, krav om, at en virksomhed, der er pligtig til at aflægge årsrapport efter loven, som udgangspunkt skal lade sit **årsregnskab og et eventuelt koncernregnskab revidere** af en statsautoriseret eller registreret revisor. Dog kan visse meget små virksomheder, der ligger under nærmere specificerede størrelsesgrænser, undlade at få årsregnskabet revideret, jf. ÅRL § 135, stk. 1-4.

ÅRL § 135, stk. 5, stiller krav om, at revisor tillige skal afgive en **udtalelse om**, hvorvidt oplysningerne i en eventuel **ledelsesberetning** er i overensstemmelse med årsregnskabet og et eventuelt koncernregnskab (det såkaldte ”konsistenstjek”).

En udtalelse om ledelsesberetningen vil også kunne være relevant i relation til ledelsesberetninger, der knytter sig til andre regnskaber end års- og koncernregnskaber aflagt efter årsregnskabsloven. Det kan eksempelvis være en delårsrapport aflagt efter delårsrapportbekendtgørelsen, hvor det aftales med virksomhedens ledelse, at revisor afgiver en udtalelse om delårsrapportens ledelsesberetning mens de øvrige dele er revideret eller gennemgået (underkastet review). I en sådan situation vil delårsrapportbekendtgørelsens krav om, at revisors erklæring skal indgå i halvårsrapporten, hvis denne er revideret eller gennemgået (underkastet review), også gælde.

*Oplysninger, der hører til i ledelsesberetningen, men som efter lovgivningen kan placeres udenfor denne*

Loven giver mulighed for, at visse oplysninger, der som udgangspunkt skal gives i ledelsesberetningen, alternativt kan placeres andre steder. Der er i dag konkret tale om, at specifikke oplysninger kan gives på virksomhedens hjemmeside eller i en supplerende beretning til årsrapporten.

Således giver loven mulighed for, at **redegørelser for samfundsansvar** efter ÅRL § 99 a alternativt kan placeres i en supplerende beretning til årsrapporten eller på virksomhedens hjemmeside. I begge tilfælde skal der henvises hertil i ledelsesberetningen.

Tilsvarende indeholder ÅRL § 107 b hjemmel til, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved bekendtgørelse kan tillade, at **redegørelser om virksomhedsledelse** efter ÅRL § 107 b alternativt kan placeres på virksomhedens hjemmeside, hvis ledelsesberetningen indeholder en henvisning til den pågældende hjemmeside.

Lovens klare udgangspunkt er her, at oplysninger, der som udgangspunkt hører til i ledelsesberetningen, men som efter lovgivningen alternativt offentliggøres andre steder, hvortil der henvises i ledelsesberetningen, vil være **omfattet af revisors konsistentstjek** på linje med de oplysninger, der fremgår af selve ledelsesberetningen, jf. ÅRL § 135, stk. 5, 4. pkt.

Specifikt om de oplysninger om kodeks, der indgår i **redegørelsen for virksomhedsledelse**, jf. ÅRL § 107 b, stk. 1, nr. 1-5, vil der i den kommende bekendtgørelse dog blive fastsat den konkrete undtagelse, at disse **ikke vil være underlagt revisors konsistentstjek**, hvis de alternativt placeres på hjemmesiden. Denne helt konkrete undtagelse er begrundet i regnskabsdirektivernes tilsvarende regulering af dette område. Der er imidlertid her tale om en specifik undtagelse fra lovens hovedregel.

Beskrivelsen af hovedelementerne i virksomhedens **interne kontrol og risikostyringsystemer** i forbindelse med regnskabsaflæggelsesprocessen, jf. ÅRL § 107 b, stk. 1, nr. 6, og beskrivelsen af **sammensætningen af virksomhedens ledelsesorganer og deres udvalg og disses funktion**, jf. ÅRL § 107 b, stk. 1, nr. 7, vil derimod være **underlagt revisors konsistentstjek**, som foreskrevet i direktiverne.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen vil udstede bekendtgørelser, der fastsætter nærmere regler om disse alternative offentliggørelsesmåder. Herunder vil der bl.a. blive fastsat regler om virksomhedens opdatering af oplysninger på hjemmesiden. Herudover vil de særlige forhold for revisors udtalelse, der måtte være i relation til sådanne offentliggørelsesmåder, blive reguleret i bekendtgørelserne, jf. ÅRL §§ 99 a, stk. 4, og 107 b, stk. 4.

Udgangspunktet er imidlertid, at konsistentstjekket er det samme, uanset om oplysningerne gives i ledelsesberetningen eller offentliggøres på en af de tilladte alternative måder. Revisors udtalelse om ledelsesberetningen ændrer heller ikke karakter eller udformning, blot fordi visse af de oplysninger, udtalelsen omfatter, gives et andet sted end i ledelsesberetningen. Der henvises til afsnit **5.7.** nedenfor.

*Oplysninger, der hører til i års- eller koncernregnskabet, men som efter lovgivningen kan placeres uden for disse elementer*

Af ÅRL § 135, stk. 5, 1. pkt., følger det, at hvor oplysninger, som skal gives i årsregnskabet eller koncernregnskabet, alternativt kan placeres i andre dokumenter m.v., hvortil der henvises i års- eller koncernregnskabet, omfatter revisionspligten også de pågældende oplysninger.

Oplysninger, som efter årsregnskabsloven skal gives i års- eller koncernregnskabet, kan alene gives andre steder, hvis denne mulighed følger eksplicit af årsregnskabsloven. Det samme gælder for virksomheder, som anvender de af Kommissionen vedtagne internationale regnskabsstandarder, IFRS. Her kan oplysningerne kun gives andre steder end i års- eller koncernregnskabet, hvis dette er direkte hjemlet i IFRS.

Den internationale regnskabsstandard IFRS 7 om oplysninger om finansielle instrumenter giver mulighed for, at visse oplysninger kan gives uden for års- og koncernregnskabet. Bestemmelsen i årsregnskabsloven har således til formål at ”opfange” tilfælde som i IFRS 7 samt sikre, at evt. lignende fremtidige tilfælde ”opfanges”. Uanset placeringen af oplysningerne – i eller uden for regnskabet – vil oplysningerne være omfattet af revisionspligten.

Revisors revisionspåtegning ændrer som udgangspunkt ikke karakter eller udformning, blot fordi visse af de revisionspligtige oplysninger gives et andet sted end i årsrapporten. Der stilles således ikke efter bekendtgørelsen yderligere krav til påtegningen i de tilfælde, hvor visse af de oplysninger, som påtegningen omfatter, i overensstemmelse med lovgivningen måttet være placeret uden for de revisionspligtige dele af årsrapporten. Revisor har således ikke særskilt pligt til at identificere disse oplysninger i sin påtegning. Der er imidlertid heller ikke noget til hinder for, at revisor i påtegningen angiver, at visse oplysninger er placeret andre steder. Der henvises til afsnit 5.2. nedenfor.

## 4. Erklæringsbekendtgørelsen

### 4.1. Generelle krav til erklæringer

§ 1, stk. 1

**Revisor** er en person, der er godkendt som statsautoriseret eller registreret revisor efter RL § 3 eller § 10, stk. 1 eller 3. Derudover kan revisor være en person, der er godkendt som revisor i et andet EU/EØS-land, og som på tjenesteydelsesbasis efter RL § 11 afgiver andre erklæringer med sikkerhed end revisionspåtegninger i Danmark.

Revisor er **offentlighedens tillidsrepræsentant** ved afgivelse af revisionspåtegninger og andre erklæringer med sikkerhed. Begrebet blev indført i revisorloven ved lov nr. 427 af 1. juni 1994. Det fremgår bl.a. af lovbemærkningerne, at begrebet har til formål at angive, at revisor ved udførelse af revision også skal varetage hensynet til virksomhedens omverden såsom myndigheder, medarbejdere, kreditorer og investorer, selv om revisor er valgt af virksomhedens ejere, som kan have modstående interesser.

Er erklæringen kun til eget brug, må dette fremgå af selve erklæringen.

Derfor skal revisor være opmærksom på, at en ekstern modtager ikke har den samme viden og de samme forudsætninger som virksomhedens ledelse og revisor for at bedømme de forhold, der ligger til grund for erklæringen.

Revisorloven og bekendtgørelsen gælder kun for erklæringer, som ikke udelukkende er bestemt til **hvervgivers eget brug**. Hvervgiver er den, der har bedt revisor om at afgive en erklæring. Hvervgiver er derfor den person eller det organ, som har ansvaret for virksomhedens forhold.

Ved revision af årsregnskabet og et eventuelt koncernregnskab er det i aktie- og anpartsselskaber som udgangspunkt generalforsamlingen, der vælger revisor, som er hvervgiver, uanset at det er bestyrelsen, der er ansvarlig for udarbejdelse og indsendelse af årsrapporten. I andre virksomhedsformer er hvervgiver normalt et tilsvarende organ.

Erklæringer, der udelukkende er bestemt til hvervgivers eget brug, er ikke omfattet af bekendtgørelsen. Her må revisor sikre sig, at det af dokumentet eller erklæringen tydeligt fremgår, at erklæringen kun er til hvervgivers eget brug for at markere, at erklæringen ikke er omfattet af bekendtgørelsens krav.

Revisionsstandardernes begrebsramme for erklæringsopgaver med sikkerhed, som FSR har udgivet, anvender ikke begrebet hvervgiver, men sondrer mellem ”tre-” eller ”topartsforhold”, hvor kun trepartsforhold er omfattet af begrebsrammen. Der kan forekomme situationer, hvor en erklæringsopgave vil være omfattet af begrebsrammen, men ikke vil være omfattet af revisorloven og erklæringsbekendtgørelsen. Det kan f.eks. være en situation, hvor bestyrelsen i et selskab anmoder revisor om at gennemgå en opgørelse udarbejdet af direktionen for at sikre kvaliteten af beslutningsgrundlaget. Efter begrebsrammen vil der være tale om et trepartsforhold med revisor, direktionen som ansvarlig part og bestyrelsen som bruger. Efter revisorloven vil erklæringen være til hvervgivers eget brug (selskabet) og vil dermed ikke være omfattet af loven og bekendtgørelsen.

En erklæring kan ikke bringes uden for lovens anvendelsesområde ved formelt at angive, at erklæringen alene er til hvervgivers eget brug, hvis revisor i forbindelse med afgivelse af erklæringen indså eller burde have indset, at erklæringen reelt ville blive brugt over for tredjemand. Hvis revisor således indså eller burde have indset, at erklæringen ville blive brugt overfor tredjemand, er erklæringen omfattet af loven.

En erklæring på f.eks. en skatteopgørelse vil typisk ikke kun være bestemt til hvervgivers eget brug.

§ 1, stk. 2

Som offentlighedens tillidsrepræsentant skal revisor **udforme** erklæringerne uafhængigt af hvervgiver og under hensyn til de forhold, som modtagerne normalt må forventes at tillægge betydning.

Revisor skal være opmærksom på oplysninger, som ledelsen måske anser for helt selvfølgelige og dermed ikke har indarbejdet eller informeret om i regnskabet eller emnet for erklæringen. Dette kan skyldes, at ledelsen på grund af forhåndsviden anser dem for uvæsentlige. Revisor skal også her tage hensyn til modtagernes informationsbehov.

Revisor skal inddrage alle forhold, der ikke er uvæsentlige for formålet med erklæringen.

Hvad der er **væsentligt** bestemmes ud fra de informationsbehov, som en modtager i almindelighed må forventes at have. Det afgørende er, om bestemte oplysninger eller fremgangsmåder ud fra normale omstændigheder må forventes at påvirke modtagerens bedømmelse af den situation, som revisors erklæring handler om.

Det fremgår af den internationale revisionsstandard om væsentlighed (ISA 320), som er udsendt i februar 2009, at:

I regnskabsmæssige begrebsrammer redegøres der ofte i sammenhæng med udarbejdelse og aflæggelse af regnskaber for begrebet væsentlighed. Selvom der måske i regnskabsmæssige begrebsrammer redegøres for væsentlighed på forskellig vis, er den generelle forklaring deri, at:

- Fejlinformationer, herunder udeladelser, betragtes som væsentlige, hvis det med rimelighed kan forventes, at de enkeltvis eller sammenlagt påvirker de økonomiske beslutninger, som brugerne træffer på grundlag af regnskabet,
- Bedømmelser vedrørende væsentlighed foretages under de givne omstændigheder og påvirkes af størrelsen eller arten af en fejlinformation eller en kombination af begge, og
- Bedømmelser vedrørende forhold, der er væsentlige for regnskabsbrugere, er baseret på overvejelser om de almindelige behov for finansielle oplysninger hos brugerne som en samlet gruppe. Fejlinformationens mulige indvirkning på bestemte individuelle brugere, hvis behov kan variere meget, er ikke taget i betragtning.

Det følger endvidere af standarden, at den regnskabsmæssige begrebsrammes redegørelse for væsentlighed angiver referencerammen, når revisor skal vurdere væsentlighed for revisionen.

Den nye ISA 320 henviser i modsætning til den tidligere ISA 320 ikke specifikt til væsentlighedskriteriet i IFRS. Dette er naturligt, da ISA 320 skal kunne anvendes under vidt forskellige regnskabsmæssige begrebsrammer og ikke kun under IFRS. Det væsentlige er dog, at ISA 320 sammenkæder væsentlighedsniveauet for regnskabsaflægger og revisor.

Revisor skal således vurdere væsentlighed ud fra den regulering som et regnskab er aflagt efter.

Fondbrådet har i december 2008 offentliggjort et notat<sup>2</sup> om væsentlighed i forbindelse med regnskabskontrol af børsnoterede virksomheder. Fondbrådets notatet er et internt arbejdsrapport fra Fondbrådet til dets sekretariater. Notatet er dog blevet offentliggjort for at give større indblik i Fondbrådets arbejde, samt for at vejlede de virksomheder, som i det daglige skal vurdere væsentlighed ved udarbejdelsen af deres regnskab.

Notatet er endvidere vedtaget i Det Finansielle Virksomhedsråd og gælder derfor også for Finanstilsynets kontrol af finansielle virksomheder, der ikke er børsnoterede.

Fondbrådet inddrager også RS 320, Væsentlighed ved revision, i sine betragtninger og anfører bl.a., at standarden efter rådets opfattelse ikke giver anledning til revurdering af rådets væsentlighedsbetragtninger.

Fondbrådets notat henviser bl.a. til den definition af væsentlighed, der følger af det såkaldte framework (begrebsramme) til de internationale regnskabsstandarder<sup>3</sup>. Heraf fremgår følgende:

*"Information er væsentlig, hvis udeladelse heraf eller fejl heri kan have indflydelse på regnskabsbrugeres økonomiske beslutningstagen truffet på grundlag af årsregnskabet. Væsentligheden afhænger af størrelsen af posten eller fejlen, vurderet ud fra de specifikke forhold ved udeladelsen eller ved den fejlagtige oplysning. Derfor fungerer væsentlighedskriteriet som et niveau eller en grænse, snarere end som en primær kvalitativ egenskab, som oplysningen skal opfylde for at kunne være nyttig."*

Notatet opsummerer det således, at regnskabsinformation er væsentlig i henhold til IFRS's begrebsramme (Framework), såfremt udeladelser af eller fejl i den pågældende information ville kunne påvirke en regnskabsbrugers økonomiske beslutninger. Formuleringen "væsentligheden afhænger af størrelsen af posten eller fejlen, vurderet ud fra de specifikke forhold..." betyder, at væsentlighed i sidste ende altid må vurderes konkret ud fra de specifikke forhold i den enkelte sag.

I notatet konkluderes det endvidere, at det ud fra IFRS helt grundlæggende kan udledes, at der indgår mindst tre betydende faktorer ved fastsættelsen af væsentlighed:

- regnskabspostens/-oplysningens beløbsmæssige størrelse,
- regnskabspostens/-oplysningens art/karakter og
- de faktiske forhold, som fejlen eller udeladelsen indgår i.

Det fremgår endvidere af notatet, at selvom væsentlighed ikke er defineret eksplicit i årsregnskabsloven og lov om finansiel virksomhed, antages det, at væsentlighedsbegrebet i de to love i praksis svarer til det, IFRS anvender.

---

<sup>2</sup> Fondbrådets generelle overvejelser og afvejninger ved vurdering af væsentlighed i forbindelse med regnskabskontrol, notat af 17. december 2008 ([www.fondbraadet.dk](http://www.fondbraadet.dk))

<sup>3</sup> Framework afsnit 30.

Fondbetragningens betragtninger omkring væsentlighed tager sit udgangspunkt i de internationale regnskabsstandarders bestemmelser<sup>4</sup> herom og giver således referencerammen, når revisor efter erklæringsbekendtgørelsen skal tage stilling til, om et forhold er væsentligt. Det gælder i det mindste, når den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme er årsregnskabsloven, regnskabsregler udstedt i medfør af lov om finansiel virksomhed og IFRS.

Se nærmere om væsentlighed i forhold til manglende lovkrævede oplysninger under **5.4.2.2**.

§ 1, stk. 3

Erklæringer skal udformes i et **entydigt og let forståeligt sprog**. Revisors erklæringer skal således kunne forstås af de modtagere, som de retter sig mod. Derved kan modtagerne anvende revisors oplysninger, når de skal træffe beslutninger.

Kravet om entydigt og let forståeligt sprog er særlig relevant, når revisor afviger fra en standarderklæring, f.eks. når revisor tager forbehold eller giver supplerende oplysninger i en revisionspåtegning.

§ 1, stk. 4

Revisor skal ikke tage hensyn til alle tænkelige **modtagere**. Kun til dem der normalt må forventes at bruge revisors erklæringer som grundlag for beslutninger.

Modtagergruppen afhænger af, hvilken type erklæring revisor afgiver.

Sædvanligvis er der enighed om, hvem der normalt bruger årsrapporter og anses for modtagere heraf. Virksomhedsdeltagere (f.eks. aktionærer og anpartshavere), nuværende og potentielle investorer og kreditorer er de brugergrupper, der mest falder i øjnene.

Årsrapporter for aktie- og anpartsselskaber, erhvervsdrivende fonde og visse virksomheder med begrænset ansvar skal offentliggøres i henhold til årsregnskabsloven. Tilsvarende krav om offentliggørelse for finansielle virksomheder følger af den finansielle lovgivning.

Modtagergruppen for årsrapporter (og revisors revisionspåtegning eller anden erklæring, hvis årsrapporten er forsynet med en erklæring) er derfor stor.

Revisors erklæring på et andet dokument end et regnskab (andre erklæringer med sikkerhed) vil derimod normalt være rettet til én eller flere bestemte modtagere.

---

<sup>4</sup> Årsregnskabsloven har den samme begrebsramme som IFRS, hvorfor årsregnskabslovens væsentlighedskriterium er det samme som under IFRS.

## Eksempler på typiske modtagere:

### Revisionspåtegninger og erklæringer om review      Andre erklæringer med sikkerhed

- |                        |                                  |
|------------------------|----------------------------------|
| - Virksomhedsdeltagere | - Bestemte långivere             |
| - Ansatte              | - Ansatte                        |
| - Investorer           | - Investorer                     |
| - Myndigheder          | - Myndigheder                    |
| - Kunder               | - Tilskudsgivende organisationer |
| - Leverandører         |                                  |
| - Långivere            |                                  |
| - Pressen              |                                  |

## 4.2. Et regnskab

Den nye revisorlov indsnævrer definitionen af, hvad der forstås ved et regnskab i forhold til den tidligere erklæringsbekendtgørelse og erklæringsvejledning.

### § 2, nr. 1

Ved regnskaber forstås alene årsrapporter, årsregnskaber, koncernregnskaber, delårsregnskaber og delårskoncernregnskaber i henhold til årsregnskabsloven eller tilsvarende regnskaber.

### § 2, nr. 2

Med et **andet tilsvarende regnskab** menes et regnskab, som indeholder bestanddele svarende til et årsregnskab m.v. efter årsregnskabsloven. Dvs. at regnskaberne i det mindste skal indeholde en resultatopgørelse, en balance og forklarende noter. Regnskabet skal endvidere omfatte **hele virksomheden**. Dvs. at regnskabsmæssige opgørelser for dele af virksomheden, f.eks. afdelingsregnskaber eller projektregnskaber falder uden for definitionen af et regnskab.

At regnskabet skal tjene et **generelt formål** og rette sig mod en **bred kreds af brugere**, vil sædvanligvis skulle afgøres ud fra den regnskabsmæssige begrebsramme, som regnskabet er udarbejdet efter. Hvis den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme er udformet med henblik på at imødekomme almindelige oplysningsbehov hos en bred kreds af brugere, vil regnskabet været omfattet af bestemmelsen.

## Eksempler på regnskaber:

- Regnskaber, der aflægges efter årsregnskabsloven
- Regnskaber, der aflægges af finansielle virksomheder efter regler fastsat af Finanstilsynet
- Regnskaber, der aflægges efter de internationale regnskabsstandarder (IFRS)
- Regnskaber for ikke-erhvervsdrivende fonde
- Regnskaber for friskoler og private grundskoler mv.
- Regnskaber for frie kostskoler
- Regnskaber for institutioner for erhvervsrettet uddannelse

Andre former for regnskabsmæssige opstillinger, der er udarbejdet efter regnskabsmæssige begrebsrammer, som skal imødekomme oplysningsbehov hos bestemte brugere, er ikke ”regnskaber” i lovens forstand. De anses efter loven som andre dokumenter, hvor revisor afgiver en anden erklæring med sikkerhed efter bestemmelserne i bekendtgørelsens §§ 13-16.

Eksempler på **andre dokumenter**:

- Skatteregnskaber
- Mellembalancer
- Åbningsbalancer
- Likvidationsregnskaber
- Fusionsregnskaber
- Afsluttende boregnskaber ved konkurs
- Statusoversigter som grundlag for akkord
- Projektregnskaber
- Tilskudsregnskaber

## **5. Revisionspåtegninger på reviderede regnskaber**

§ 3, stk. 2, 2. pkt.

Når årsrapporten for en virksomhed, der er underlagt revisionspligt, indeholder en ledelsesberetning, skal revisionspåtegningen indeholde en udtalelse fra revisor herom. Dette gælder, uanset om ledelsesberetningen er udarbejdet på baggrund af lovkrav eller frivilligt efter ønske fra virksomheden.

Vælger virksomheden i stedet at lade oplysningerne i ledelsesberetningen underkaste revision, skal revisionspåtegningen ikke indeholde en sådan særskilt udtalelse om ledelsesberetningen. Ledelsesberetningen vil her være omfattet af revisors revisionspåtegning, hvori det skal fremgå, at revisionen også omfatter ledelsesberetningen.

Virksomheden kan derimod ikke vælge at lade revisor afgive en anden form for erklæring i relation til ledelsesberetningen. En erklæring med begrænset sikkerhed kan således eksempelvis ikke erstatte en udtalelse om ledelsesberetningen.

Hvis virksomheden vælger at lade ledelsesberetningen underkaste revision i stedet for konsistentstjek, må forhold, der ved konsistentstjek ville medføre en udtalelse om uoverensstemmelse med årsregnskabet m.v., her betyde, at forholdet fører til et forbehold i revisionspåtegningen. Sagt på en anden måde, så kan en virksomhed ikke ”undgå” en udtalelse om uoverensstemmelse med årsregnskabet m.v. ved i stedet at lade ledelsesberetningen omfatte af revision. Ved revision vil der så i stedet blive tale om et forbehold i påtegningen.

§ 4 Hvis revisor afgiver en erklæring med sikkerhed på en eller flere supplerende beretninger, der indgår i en årsrapport, kan sådanne erklæringer udarbejdes særskilt. Det kan f.eks. være en erklæring om miljømæssig og social ansvarlighed. Erklæringen kan indgå som en del af revisionspåtegningen og placeres efter de lovpligtige bestanddele, jf. § 5, stk. 1. Erklæringen kan også placeres særskilt efter revisionspåtegningen - altså som en selvstændig erklæring. I bekendtgørelsen er der ikke fastsat krav til placeringen af en sådan erklæring.

### **5.1. Bestanddele og rækkefølge**

§ 5, stk. 1 En revisionspåtegning skal i det mindste indeholde følgende:

- 1) En identifikation af det reviderede regnskab samt hvilken regnskabsmæssig begrebsramme, der er anvendt ved udarbejdelsen
- 2) En omtale af revisors ansvar for revisionen og en omtale af den udførte revision
- 3) Forbehold eller oplysning om, at påtegningen er uden forbehold
- 4) En konklusion vedrørende den udførte revision
- 5) Eventuelle supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet
- 6) Eventuelle supplerende oplysninger vedrørende andre forhold
- 7) Eventuel udtalelse om ledelsesberetningen
- 8) Datering og underskrift

§ 5, stk. 9 Bestanddelene skal altid vises i ovennævnte rækkefølge.

Der stilles ikke længere krav om en omtale af, at det er det af ledelsen udarbejdede regnskab, som er revideret. Dog er der ikke noget til hinder for, at ledelsens ansvar omtales, ligesom der kan henvises til ledelsespåtegningen, hvor ledelsens ansvar for regnskabet fremgår.

Kravene til de enkelte bestanddele er gennemgået nedenfor.

### **5.2. Identifikation af det reviderede regnskab og den regnskabsmæssige begrebsramme**

§ 5, stk. 1, nr. 1 Det reviderede regnskab **identificeres** ved angivelse af virksomhedens navn, regnskabsperiode og regnskabets art. Aflægger virksomheden også koncernregnskab, skal revisor afgive en **fælles revisionspåtegning** for årsregnskabet og koncernregnskabet. Identifikationen skal da omfatte begge regnskaber. I tilknytning til identifikationen skal revisor bekræfte, at regnskabet/regnskaberne er revideret.

§ 3, stk. 3

Det forhold, at visse af de revisionspligtige oplysninger er placeret andre steder end i årsrapporten, har ikke nødvendigvis betydning for udformningen af påtegning. Der vil dog ikke være noget til hinder for, at revisor i påtegningen angiver, at visse oplysninger er placeret andre steder.

Revisor skal henvise til den **regnskabsmæssige begrebsramme**, som ledelsen har anvendt ved udarbejdelse af regnskabet. Dette vil typisk være årsregnskabsloven eventuelt suppleret med danske regnskabsvejledninger, regnskabsregler for finansielle virksomheder og/eller International Financial Reporting Standards som godkendt af EU eller andre særlige retningslinjer som for eksempel særlige oplysningskrav til børsnoterede virksomheders årsrapporter.

### **5.3. Revisors ansvar og den udførte revision**

§ 5, stk. 1, nr. 2

Det skal fremgå af revisionspåtegningen, at det er **revisors ansvar** at udtrykke en konklusion om regnskabet baseret på revisionen, således at revisors ansvar adskilles fra ledelsens ansvar for udarbejdelsen af regnskabet.

Revisionspåtegningen skal indeholde en omtale af **den udførte revision**. Formålet er at give modtager en forståelse af indholdet og rækkevidden af revisors arbejde.

§ 5, stk. 2

Revisor skal i hovedtræk beskrive revisionens **formål og karakter**. Ved revisionens karakter forstås de fremgangsmåder, der er anvendt. Endvidere skal revisor angive de revisionsstandarder, der er anvendt ved revisionen. Det er tilstrækkeligt at oplyse, at der er anvendt f.eks. de danske revisionsstandarder, de internationale revisionsstandarder eller/og INTOSAI revisionsstandarder (revisionsstandarder for offentlig revision).

Endeligt skal det særskilt oplyses, hvis revisionen omfatter andet end regnskabet, jf. dog afsnit **5.2.** om oplysninger placeret uden for regnskabet.

### **5.4. Forbehold eller oplysning om at påtegningen er uden forbehold**

§ 5, stk. 1, nr. 3

Tager revisor **forbehold**, skal det vises klart i påtegningen. Det skal være tydeligt for modtagerne, at der er tale om et forbehold, hvad forbeholdet vedrører samt forbeholdets omfang og betydning. Forbeholdet skal altid skrives i et særskilt afsnit med overskriften ”Forbehold”. Nedenfor beskrives, hvornår der tages forbehold.

§ 5, stk. 3

Har revisionen **ikke givet anledning til forbehold**, skal det **tydeligt og fremhævet** angives, at ”Revisionen har ikke givet anledning til forbehold”, således at det tydeliggøres for modtageren, at påtegningen er uden forbehold. Her er der ikke krav om overskrift.

Er revisor uenig med ledelsen om oplysninger i regnskabet, som er omfattet af revisionen, eller er der utilstrækkeligt revisionsbevis, skal revisor tage forbehold.

Alle nødvendige forbehold skal tages. Ét forbehold kan således ikke begrunde udeladelse af et andet forbehold.

### 5.4.1. Forbehold generelt

§ 6, stk. 1

De situationer, hvor revisor skal tage forbehold, kan helt overordnet inddeles i følgende to kategorier:

1. Når revisor på baggrund af det opnåede revisionsbevis konkluderer, at regnskabet indeholder væsentlige fejl eller mangler
2. Når revisor ikke er i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at konkludere, at regnskabet er uden væsentlige fejl.

Den første kategori omfatter forhold, hvor revisor er **uenig med ledelsen** i den regnskabsmæssige behandling i regnskabet. Det kan f.eks. være i relation til indregning og måling, valg af regnskabspraksis, anvendelse af regnskabspraksis, eller om de angivne oplysninger er tilstrækkelige.

Den anden kategori omfatter de situationer, hvor revisor **ikke kan opnå tilstrækkeligt revisionsbevis**. Dette kan skyldes forhold, der er uden for virksomhedens kontrol, eller at ledelsen tilbageholder oplysninger for revisor.

### 5.4.2. Forbehold i specifikke tilfælde

§ 6, stk. 2

Bekendtgørelsen opregner de tilfælde, hvor revisor altid skal tage forbehold:

1. Regnskabet ikke opfylder krav om, at det skal give et retvisende billede af virksomhedens aktiver og passiver, finansielle stilling samt resultatet i overensstemmelse med den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme, eller det ikke opfylder andre tilsvarende kvalitetskrav
2. Regnskabet ikke indeholder de krævede oplysninger eller ikke opfylder betingelserne for at udelade krævede oplysninger, medmindre de manglende oplysninger er uvæsentlige
3. Usikkerhed vedrørende opgørelsen af regnskabet eller usædvanlige forhold, som har påvirket det, ikke er tilstrækkelig oplyst
4. Regnskabet er aflagt under forudsætning af fortsat drift, men revisor finder, at forudsætningen ikke er opfyldt
5. Forhold af betydning for regnskabet ikke er tilstrækkelig oplyst for revisor
6. Revisor ikke kan udtrykke en konklusion vedrørende dele af regnskabet eller regnskabet som helhed
7. Regnskabet i øvrigt ikke er aflagt i overensstemmelse med lovgivningens eller eventuelle andre bestemmelser krav til regnskabsaflæggelsen

Revisor skal ikke tage forbehold, hvis det vurderes, at forbeholdet er uvæsentligt for modtageren, jf. afsnit **4.1.** og **5.4.2.2.**

Nedenfor omtales forhold, der, som følge af enten uenighed med ledelsen eller som følge af begrænsninger i revisionens omfang, kan føre til et forbehold.

### 5.4.2.1. Regnskabet giver ikke et retvisende billede

§ 6, stk. 2, nr. 1

Der skal tages forbehold, hvis revisor er uenig med ledelsen om, hvorvidt årsregnskabet giver et retvisende billede. Det kan f.eks. være uenighed om, hvorvidt den anvendte regnskabspraksis er acceptabel eller om den konkrete anvendelse heraf.

### 5.4.2.2. Manglende lovkrævede oplysninger eller manglende opfyldelse af betingelserne for at undlade krævede oplysninger

§ 6, stk. 2, nr. 2

Hvis en virksomheds regnskab ikke indeholder de oplysninger, der kræves i henhold til lovgivningen, skal der tages forbehold, medmindre de manglende oplysninger er uvæsentlige.

Dette er en videreførelse af den tidligere bestemmelse. Dog er ”helt ubetydelige” nu ændret til ”uvæsentlige”. Der ligger ingen realitetsændring i dette, men er et udtryk for, at der ikke anvendes flere forskellige væsentlighedsbegreber.

Benytter virksomheden en eller flere undtagelsesmuligheder i den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme, uden at betingelserne herfor er opfyldt, skal revisor tage forbehold, medmindre oplysningerne er uvæsentlige.

Det er ikke hensigtsmæssigt at vurdere manglende oplysningers væsentlighed på samme måde som indregnings- og målingsfejl, da de ikke direkte påvirker hverken resultat eller egenkapital, men alligevel kan manglende oplysninger have stor betydning for de beslutninger, der træffes på grundlag af regnskabet.

Ved **væsentlighedsvurderingen** må man se på den enkelte oplysningens karakter og den sammenhæng, den indgår i, herunder relationen til konkrete regnskabsposter. Væsentlighedsvurderingen vil ofte være mere kvalitativ snarere end kvantitativ. Se generelt om væsentlighed under afsnit **4.1.1.**

Et eksempel på en manglende oplysning, der kan karakteriseres som uvæsentlig, kan være udeladelse af en note relateret til en uvæsentlig post i regnskabet, idet omfang noten alene er af specificerende art.

Noter, som giver regnskabsbrugeren en relevant supplerende målingsinformation, skal altid opfattes som væsentlig, medmindre såvel det indregnede beløb som det i noten oplyste beløb er uvæsentligt.

De noter, som ikke knytter sig direkte til regnskabsposter, men alligevel er af stor betydning for en samlet vurdering af regnskabet som f.eks. oplysning om, hvordan virksomheden styrer sine risici eller oplysning om en virksomhedsovertagelse anses som udgangspunkt for værende væsentlige. En udeladelse heraf vil ofte fratage regnskabsbrugeren en væsentlig in-

formation om virksomheden og forringer dermed muligheden for at forstå den øvrige finansielle information i regnskabet. Ved den konkrete vurdering af denne notetype må oplysningens art og karakter samt de faktiske forhold vurderes.

Oplysningskrav, der giver information til aktionærer og andre regnskabsbrugere til et ”kontrolformål”, f.eks. ledelseshonorering herunder incitamentsprogrammer, revisionshonorar osv. vil som udgangspunkt altid være væsentlige.

#### **5.4.2.3. Utilstrækkelig oplysning om usikkerhed eller usædvanlige forhold**

§ 6, stk. 2, nr. 3

Såfremt revisor er uenig med ledelsen i en beskrivelse af usikkerhed ved indregning og måling eller af usædvanlige forhold, skal der tages forbehold.

Usikkerheden vil typisk relatere sig til værdiansættelse af aktiver og forpligtelser, men kan også relatere sig til de konkrete tilfælde, hvor der er tvivl om virksomhedens fortsatte drift.

Usædvanlige forhold vil typisk relatere sig til resultatpåvirkningen fra større indtægter eller omkostninger, der er usædvanlige i forhold til virksomhedens aktiviteter, uanset at posterne ikke er ekstraordinære.

#### **5.4.2.4. Revisor finder, at ledelsens forudsætning om fortsat drift ikke er opfyldt**

§ 6, stk. 2, nr. 4

Aflægger ledelsen årsregnskabet under forudsætning om fortsat drift, og er revisor uenig i denne forudsætning, skal der tages forbehold for anvendelse af et forkert regnskabsprincip (going concern princippet). Dette skal gøres uanset ledelsens omtale af sådanne usikkerheder i regnskabet.

Vurderer ledelsen, at der er usikkerhed om going concern, og ledelsen har beskrevet denne usikkerhed, og er revisor enig heri, skal der ikke tages forbehold. Der skal eventuelt henvises hertil under supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet.

Hvis ledelsen ikke har beskrevet usikkerheden, skal revisor tage forbehold herfor, jf. afsnit **5.4.2.3**.

Nedenstående tabel illustrerer, hvornår der skal tages forbehold eller gives supplerende oplysninger.

<i>Going concern valgt som regnskabsprincip</i>	<i>Relevant valg</i>	<i>Omtale af usikkerhed</i>	
		<i>Tilstrækkelig</i>	<i>Utilstrækkelig</i>
		<b>Supplerende oplysning</b>	<b>Forbehold</b>
	<i>Ikke relevant valg</i>	<b>Afkræftende konklusion</b>	
<i>Going concern ikke valgt som regnskabsprincip</i>	<i>Relevant valg</i>	<b>Supplerende oplysning</b>	
	<i>Ikke relevant valg</i>	<b>Afkræftende konklusion</b>	

Hvis årsregnskabet er aflagt efter going concern princippet, og virksomhedens ledelse har givet en tilstrækkelig omtale af usikkerheden, kan revisor i en supplerende oplysning fremhæve usikkerheden og henvise til omtalen i årsrapporten. Der kan f.eks. være tale om, at det er usikkert, om der opnås tilsagn om begærede lån til driften og nødvendige investeringer i det kommende år, men ledelsen har vurderet, at låneansøgningerne vil blive imødekommet.

#### 5.4.2.5. Forhold af betydning, som ikke er tilstrækkeligt oplyst for revisor

§ 6, stk. 2, nr. 5

Hvis revisor ikke kan få de oplysninger, som er nødvendige i forhold til at kunne revidere regnskabet, eller hvis der er andre begrænsninger i revisionen af betydning, som kan henføres til virksomhedens ledelse, skal der tages et forbehold.

Det har ingen betydning for, om der skal tages et forbehold, om det manglende revisionsbevis skyldes forhold hos ledelsen eller eksterne forhold.

#### 5.4.2.6. Revisor kan ikke nå til en konklusion vedrørende regnskabet

§ 6, stk. 2, nr. 6

Der kan være situationer, hvor revisionsbeviset er så utilstrækkeligt, at revisor ikke kan overbevise sig om væsentlige dele af regnskabet eller hele regnskabet. Her skal revisor tage forbehold.

Det kunne f.eks. være i følgende tilfælde:

- Regnskabsgrundlaget er bortkommet og kan ikke rekonstrueres
- Regnskabsgrundlaget er så mangelfuldt, at det ikke kan tillægges betydning
- Oplysninger om betydningsfulde forhold i regnskabet tilbageholdes
- Virksomheden er uden ledelse, eller dens organisation er i opløsning
- Oplysninger fra virksomhedens ledelse kan ikke tillægges betydning

#### **5.4.2.7. Regnskabet opfylder ikke lovgivningens eller andre bestemmelsers krav til regnskabsaflæggelsen**

§ 6, stk. 2, nr. 7

Dette er en opsamlingsbestemmelse i relation til de tilfælde, der ikke er opregnet ovenfor, og hvor regnskabet ikke er aflagt i overensstemmelse med kravene i lovgivningen og eventuelle andre bestemmelser.

#### **5.4.3. Begrundelse af forbehold**

§ 6, stk. 4

Forbehold skal begrundes. Begrundelsen, som er en del af forbeholdet, skal give modtageren en klar forståelse af årsagen til forbeholdet.

Hvor det er muligt, skal den beløbsmæssige indvirkning af forholdet på regnskabet gives.

Har virksomheden udeladt lovkrævede oplysninger i regnskabet, skal revisor beskrive arten af det udeladte samt give den udeladte oplysning. Dette forudsætter naturligvis, at revisor har opnået tilstrækkeligt revisionsbevis vedrørende den udeladte oplysning.

Hvis f.eks. en virksomhed ikke har oplyst nettoomsætningen, og ikke opfylder betingelsen for at kunne undlade dette, skal det fremgå af forbeholdet, hvad nettoomsætningen er, såfremt revisor har opnået tilstrækkeligt revisionsbevis herom.

I følgende tilfælde vil det ikke være muligt for revisor at give de udeladte oplysninger:

- Hvis ledelsen ikke har udarbejdet den udeladte oplysning eller oplysningen ikke på anden måde er umiddelbar tilgængelig for revisor, det kan f.eks. være en manglende ledelsesberetning eller konsolidering
- Hvis det efter revisors vurdering vil betyde, at angivelse af de udeladte oplysninger vil blive urimelig omfangsrig set i forhold til revisors erklæring.

Det er ikke et brud på revisors tavshedspligt, når der oplyses om noget, der i henhold til lovgivningen burde have fremgået af årsrapporten.

#### **5.4.4. Forbehold af så afgørende betydning, at generalforsamlingen ikke bør godkende regnskabet**

§ 6, stk. 5

Vurderer revisor, at et eller flere forbehold er af så afgørende betydning, at generalforsamlingen ikke bør godkende regnskabet, skal revisor oplyse dette i påtegningen. En sådan oplysning er f.eks. relevant, hvis revisor vurderer, at virksomhedens ledelse er i stand til at udarbejde et regnskab, der opfylder lovgivningens krav, men ikke har gjort det. Dette vil være tilfældet, hvis virksomhedens ledelse har valgt værdiansættelsesmetoder, som efter revisors opfattelse fører til, at regnskabet bliver misvisende.

Oplysningen kan særlig være relevant, når revisor har afgivet en afkræftende konklusion, eller revisor slet ikke er i stand til at afgive en konklusion

Oplysningen kan passende gives i konklusionen.

## **5.5. Konklusion vedrørende den udførte revision**

§ 5, stk. 1, nr. 4

I revisors **konklusion** skal det fremgå, om regnskabet er udarbejdet i overensstemmelse med lovgivningens og eventuelle andre krav til regnskabsaflæggelsen. Det skal oplyses, om regnskabet giver et retvisende billede af virksomhedens aktiver og passiver, finansielle stilling samt resultatet i overensstemmelse med den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme. Hvor det er relevant, skal det endvidere angives, om regnskabet er aflagt i overensstemmelse med andre tilsvarende generelle kvalitetskrav, f.eks. yderligere krav i henhold til national lovgivning eller krav fastlagt i selskabets vedtægter.

§ 5, stk. 4-6

Det er vigtigt for modtageren, at revisor tydeligt angiver den regnskabsmæssige begrebsramme, som regnskabet er aflagt efter. Revisor skal kun afgive en konklusion om **regnskabets retvisende billede**, hvis den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme har dette formål.

Terminologien ”et retvisende billede” kan ikke gradbøjes. Revisor skal altså entydigt konkludere, at regnskabet giver ”et retvisende billede”, hvis den regnskabsmæssige begrebsramme har dette formål. Hvis revisor ikke kan konkludere dette, skal det klart fremgå, at regnskabet ”ikke giver et retvisende billede”.

Revisors konklusion kan være enten uden forbehold, med forbehold eller afkræftende.

En **konklusion uden forbehold** skal afgives, når revisor konkluderer, at regnskabet giver et retvisende billede i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, eller er aflagt i overensstemmelse med den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme (hvor formålet ikke er et retvisende billede).

Der skal afgives en **konklusion med forbehold** i de situationer, hvor der er uenighed med ledelsen eller en begrænsning i revisionsomfanget, der ikke er så væsentlig og gennemgribende, at det er nødvendigt med en afkræftende konklusion eller en påtegning om, at en konklusion ikke kan afgives. En konklusion med forbehold kan angives som ”... regnskabet, bortset fra virkningen af det i forbeholdet anførte, giver et retvisende billede ...”.

En **afkræftende konklusion** skal gives, når virkningen af en uenighed er så væsentlig og gennemgribende for regnskabet, at revisor konkluderer, at en konklusion med forbehold ikke er tilstrækkelig til at vise, at regnskabet er misvisende eller mangelfuldt.

En afkræftende konklusion kan angives som "... regnskabet, som følge af det i forbeholdet anførte, ikke giver et retvisende billede ...".

Som det fremgår af eksemplerne, kan terminologien "et retvisende billede", ikke gradbøjes, jf. ovenfor.

En revisionspåtegning om, at **konklusion ikke kan afgives**, skal gives, når den mulige virkning af en begrænsning i omfanget i revisionen er så væsentlig og gennemgribende, at revisor ikke har været i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis og derfor ikke er i stand til at udtrykke en konklusion om regnskabet.

Afsnittet om, at en konklusion ikke kan afgives, skal angives i forlængelse af forbeholdet.

Nedenstående tabel illustrerer typer af forbeholdssituationer og deres indvirkning på konklusionsafsnittet.

	<b>Begrænsning i omfanget af revisors arbejde</b>	<b>Uenighed med ledelsen</b>
<b>Konklusion med forbehold - Enkeltstående</b>	"Bortset fra mulig indvirkning af det i forbeholdet anførte giver..."	"Bortset fra det i forbeholdet anførte giver..."
<b>Konklusion udtrykkes ikke: - Væsentlig og gennemgribende</b>	"Som følge af det i forbeholdet anførte kan vi ikke..."	Ikke relevant
<b>Afkræftende konklusion: - Væsentlig og gennemgribende</b>	Ikke relevant	"Som følge af det i forbeholdet anførte giver..."

## **5.6. Supplerende oplysninger**

§ 5, stk. 1, nr. 5 og 6

Når revisor vil påpege forhold, der ikke er forbehold, men som vil gavne modtagerens forståelse af regnskabet, eller som er krævet i lovgivningen, skal der gives **supplerende oplysninger**.

Supplerende oplysninger må ikke erstatte et forbehold eller indgå som en del af begrundelsen for et forbehold. De supplerende oplysninger må heller ikke have indflydelse på revisionspåtegningens konklusion og er således placeret efter konklusionen.

Der skelnes mellem to slags supplerende oplysninger:

- Supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet
- Supplerende oplysninger vedrørende andre forhold

### 5.6.1. Supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet

§ 7, stk. 1

**Supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet** må ikke tilføje modtageren nye oplysninger, men skal henlede modtagerens opmærksomhed på særlige forhold i regnskabet.

Supplerende oplysninger må ikke anvendes til at afhjælpe væsentlige mangler i regnskabet. Er der væsentlige mangler, skal revisor altid tage forbehold, jf. afsnit 5.4.2.2. og 5.4.2.7.

Et eksempel på en supplerende oplysning vedrørende forhold i regnskabet kan være i en situation med et regnskab, der er aflagt under forudsætning om fortsat drift, men hvor regnskabsmæssige usikkerheder er så væsentlige, at det kan skabe tvivl om virksomhedens muligheder for at fortsætte driften. En sådan usikkerhed skal i henhold til årsregnskabsloven omtales, hvis det er nødvendigt for at give et retvisende billede. Hvis revisor er enig i beskrivelsen af den væsentlige usikkerhed, der er knyttet til den fortsatte drift og er enig i ledelsens forudsætning om fortsat drift, bør der gives en supplerende oplysning om usikkerheden med en specifik henvisning til ledelsens redegørelse herom.

De ovenfor nævnte supplerende oplysninger skal angives i et særskilt afsnit med overskriften ”Supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet”.

Supplerende oplysninger skal overvejes medtaget, hvis vurderingen af bestemte poster eller forhold i regnskabet er behæftet med væsentlig usikkerhed.

### 5.6.2. Supplerende oplysninger vedrørende andre forhold

§ 7, stk. 2

Hvis **lovgivningen om bogføring og opbevaring af regnskabsmateriale** ikke er overholdt, og den pågældende overtrædelse ikke er uvæsentlig, skal revisor **altid** give supplerende oplysninger.

At den pågældende overtrædelse ikke er uvæsentlig betyder, at der ikke skal oplyses om forhold, som er uvæsentlige for modtagerens opfattelse af virksomhedens bogførings- og datadisciplin.

Om en overtrædelse er væsentlig vil altid bero på en konkret vurdering i det enkelte tilfælde, herunder om overtrædelsen er af betydning for modtageren.

Ved vurdering af, om en overtrædelse er væsentlig, kan revisor f.eks. lægge vægt på nedenstående forhold:

- Er overtrædelserne bragt til ophør?
- Ligger overtrædelserne flere år tilbage?
- Gentagne overtrædelser?
- Omfanget af overtrædelsen?

Revisor skal oplyse om forhold, der giver en **begrundet formodning om, at medlemmer af ledelsen kan ifalde erstatnings- eller strafansvar** som følge af handlinger eller undladelser, der berører virksomheden, tilknyttede virksomheder, virksomhedsdeltagere, kreditorer eller medarbejdere.

Revisor skal ikke oplyse navne på bestemte medlemmer af ledelsen eller oplyse om den erstatning eller straf, de i givet fald kan ifalde. Kun de ansvarspådragende forhold skal omtales.

Det kræves, at ledelsesmedlemmerne kan ifalde ansvar. Efter dansk ret kræves normalt grov uagtsomhed eller fortsæt – i straffeloven som hovedregel fortsæt. I erstatningsretten kræves normalt culpøs adfærd (skyld).

Der kan være tale om så bagatelagtige forhold, at det ikke tjener noget formål at nævne dem, idet oplysningerne skal være relevante for modtagerne. De almindelige væsentlighedsbetragtninger gælder ikke her. Selvom f.eks. et ulovligt lån til ledelsen er beløbsmæssigt uvæsentligt – og måske endda tilbagebetalt på balancedagen – skal revisor alligevel give en supplerende oplysning, medmindre der er tale om et bagatelagtigt beløb.

Bekendtgørelsen opregner eksempler på overtrædelse af konkret lovgivning, hvor revisor skal give supplerende oplysning. Disse eksempler er retningsgivende, når omfanget af den relevante lovgivning skal fastsættes. Ved lovgivning forstås den pågældende lov samt de retsfor skrifter, bekendtgørelser m.v., der er udstedt med hjemmel i loven.

Revisor skal være opmærksom på berigelsesforbrydelser og andre strafbare formuekrænkelser efter straffelovens kapitel 28 samt overtrædelser af skatte-, afgifts- og tilskudslovgivningen, hvis revisor har en begrundet formodning om, at medlemmer af ledelsen kan ifalde straf- eller erstatningsansvar. Ved tilskudslovgivningen forstås tilskud fra det offentlige og tilskud fra EU.

Endvidere skal revisor være opmærksom på den for virksomheden gældende selskabsretlige eller tilsvarende lovgivning. Her er tale om den lovgivning, der ligger til grund for den pågældende virksomhedsform, f.eks. aktieselskabsloven eller lov om erhvervsdrivende fonde.

Som eksempler på overtrædelse af lovgivning, der falder ind under bestemmelsen, kan nævnes:

- Overtrædelse af EU-tilskudslovgivningen
- Ulovlige aktionærlån
- Overtrædelse af selskabslovgivningens bestemmelser om egne aktier eller anparter
- Uforsvarlig udlodning af udbytte
- Overtrædelse af kapitaltabsbestemmelserne
- Manglende eller fejlagtig angivelse af moms eller A-skat

De ovenfor nævnte supplerende oplysninger skal angives i et særskilt afsnit med overskriften ”Supplerende oplysninger vedrørende andre forhold”.

Revisor skal ikke udføre særlige undersøgelser rettet mod disse andre forhold ud over revisionen af virksomhedens årsregnskab.

## **5.7. Udtalelse om ledelsesberetningen**

### **5.7.1. Generelle bemærkninger**

Revisors pligter og udtalelse i forhold til ledelsesberetningen omfatter kort beskrevet følgende, der uddybes nedenfor:

Revisor skal gennemlæse ledelsesberetningen og

- sammenholde oplysningerne heri med oplysningerne i årsregnskabet og et evt. koncernregnskab,
- sammenholde oplysningerne heri med den viden og de forhold, revisor er blevet bekendt med i forbindelse med sin revision, og
- ud fra sin viden om regelgrundlaget tage stilling til, om der er fejl eller mangler i ledelsesberetningen.

Revisor skal altid – medmindre virksomheden har ladet ledelsesberetningen revidere – afgive en udtalelse om, hvorvidt der er uoverensstemmelser mellem ledelsesberetningen og års- og koncernregnskabet eller ej. Denne udtalelse omfatter også uoverensstemmelser i forhold til den viden og de forhold, revisor er blevet bekendt med i forbindelse med sin revision. Hvis ledelsesberetningen indeholder uoverensstemmelser til årsregnskabet m.v., der skyldes fejl i ledelsesberetningen, skal det desuden oplyses, hvori disse uoverensstemmelser består.

Hvis revisor herudover har konstateret fejl eller mangler i ledelsesberetningens oplysninger, skal de konstaterede fejl eller mangler beskrives. Det skal derimod ikke omtales, hvis revisor ikke har konstateret sådanne fejl eller mangler.

### **5.7.2. Krav om udtalelse**

§ 5, stk. 1, nr. 7

Revisor skal læse ledelsesberetningen igennem og på den baggrund afgive en udtalelse om, hvorvidt oplysningerne i ledelsesberetningen er i overensstemmelse med oplysningerne i de revisionspligtige dele af årsrapporten, dvs. årsregnskabet og et eventuelt koncernregnskab. Revisor skal altså foretage et ”konsistenstjek”.

Dette konsistenstjek skal også omfatte sammenhængen mellem oplysninger i ledelsesberetningen og oplysninger, revisor har fået, og forhold revisor er blevet opmærksom på, i forbindelse med sin revision af årsregnskabet m.v. Revisor skal ikke foretage nye, særskilte arbejdshandlinger for at

kunne give sin udtalelse om ledelsesberetningen. Der er alene tale om, at revisor ved afgivelse af sin udtalelse skal tage højde for de oplysninger, han eller hun i forvejen er kommet i besiddelse af i forbindelse med revisionen af årsregnskabet – uagtet at disse ikke fremgår af årsregnskabet.

Her kan der eksempelvis være tale om, at der i ledelsesberetningen er givet en beskrivelse af hovedelementerne i virksomhedens interne kontrol- og risikostyringssystemer, men at revisor i forbindelse med sin revision er blevet bekendt med oplysning om, at de beskrevne procedurer først implementeres med virkning for det kommende regnskabsår.

Udtalelsen skal afgives, uanset om revisor har konstateret uoverensstemmelser mellem ledelsesberetningen og års- og koncernregnskabet eller ej.

I udtalelsen vil det i relation til konsistentstjekket være tilstrækkeligt at **bekræfte**, at ledelsesberetningen er i overensstemmelse med årsregnskabet og et evt. koncernregnskab. Det forudsættes nemlig, at en sådan bekræftelse også indbefatter en stillingtagen til, om der er uoverensstemmelse mellem oplysninger i ledelsesberetningen og andre oplysninger, revisor er blevet bekendt med under sin revision, uagtet at disse ikke fremgår af årsregnskabet.

### **5.7.3. Uoverensstemmelse mellem ledelsesberetning og årsregnskab m.v.**

§ 5, stk. 7

Hvis revisor konstaterer, at der er uoverensstemmelse mellem oplysningerne i ledelsesberetningen og oplysningerne i års- og koncernregnskabet eller andre oplysninger og forhold, revisor er blevet bekendt med under sin revision – og oplysningerne skyldes fejl i ledelsesberetningen – skal udtalelsen indeholde oplysninger om, hvori uoverensstemmelserne består. Uvæsentlige uoverensstemmelser kræves ikke oplyst. Der opereres således også her – ligesom i resten af revisionspåtegningen – med et væsentlighedsniveau.

Uoverensstemmelser, der alene skyldes fejl i ledelsesberetningens oplysninger, vil ikke få konsekvenser for de øvrige dele af revisionspåtegningen. Sådanne uoverensstemmelser vil alene afspejle sig i udtalelsen om ledelsesberetningen.

Skyldes uoverensstemmelsen fejl i års- eller koncernregnskabet, og er denne fejl væsentlig, vil det naturligvis medføre, at revisor skal tage forbehold i overensstemmelse med bekendtgørelsens § 6. Se afsnit **6.4**.

Revisor skal – udover sin udtalelse om overensstemmelse med ledelsesberetningen og års- og koncernregnskabet – oplyse om eventuelle væsentlige fejl og mangler i ledelsesberetningen, som revisor er blevet opmærksom på ved sin gennemlæsning af ledelsesberetningen. Udtalelsen skal alene omtale, hvis der er fundet fejl eller mangler i ledelsesberetningen. Det skal således ikke oplyses, når sådanne fejl eller mangler ikke er konstateret.

Mangler kan bestå i, at der mangler en eller flere af de oplysninger, som lovgivningen kræver, der skal gives i ledelsesberetningen. For en virksomhed omfattet af årsregnskabslovens regnskabsklasse C kan der eksempelvis være tale om, at virksomheden ikke har redegjort for udviklingen i virksomhedens aktiviteter og økonomiske forhold, hvilket er et krav efter årsregnskabsloven.

Fejl kan bestå i, at de lovkrævede oplysninger til ledelsesberetningen ikke er opfyldt på korrekt vis.

Konstateringen af eventuelle fejl og mangler sker på baggrund af en gennemlæsning af ledelsesberetningen. Det forudsættes, at revisor har kendskab til det regelgrundlag, der regulerer ledelsesberetningen, f.eks. kravene hertil i årsregnskabsloven eller den finansielle lovgivning. Det forudsættes derfor også, at revisor uden yderligere ”arbejdshandlinger” kan konstatere, om ledelsesberetningen lever op til de stillede krav, eller om der mangler væsentlige oplysninger heri.

Fejl og mangler konstateret i ledelsesberetningen vil ikke få konsekvenser for de øvrige dele af revisionspåtegningen. Konstateringen af sådanne fejl og mangler vil alene afspejle sig i udtalelsen om ledelsesberetningen.

#### **5.7.4. Oplysninger placeret uden for ledelsesberetningen**

Årsregnskabslovens udgangspunkt er, at oplysninger som skal gives i ledelsesberetningen, men som tillades offentliggjort andre steder, er omfattet af revisors konsistentstjek på lige fod med resten af oplysningerne i ledelsesberetningen.

Det forhold, at visse af de oplysninger, der som udgangspunkt skal gives i ledelsesberetningen, er placeret andre steder, får nødvendigvis ikke betydning for udformningen af revisors udtalelse.

Ledelsesberetningen indeholder en henvisning til og en identifikation af de dele, der måtte være placeret uden for selve ledelsesberetningen. Det er derfor ikke nødvendigt, at revisor i udtalelsen specifikt skal adressere de oplysninger, der er offentliggjort andre steder end i ledelsesberetningen. Det forudsættes således, at revisors udtalelse om ledelsesberetningen i sagens natur omfatter alle de oplysninger, der som udgangspunkt skal gives i ledelsesberetningen, uanset hvor de er placeret, når disse efter lovgivningen er omfattet af revisors konsistentstjek. Der er imidlertid ikke noget til hinder for, at revisor i udtalelsen angiver, at visse oplysninger er placeret andre steder.

Såfremt en oplysning, der er placeret uden for ledelsesberetningen, giver anledning til uoverensstemmelse over til årsregnskabet eller et evt. koncernregnskab, skal der naturligvis oplyses herom.

### 5.7.5. Placering af revisors udtalelse

§ 5, stk. 8 og § 5, stk. 1

Revisors udtalelse om ledelsesberetningen skal gives i et særskilt afsnit, der skal placeres efter konklusionen og eventuelle supplerende oplysninger. Afsnittet skal bære overskriften ”Udtalelse om ledelsesberetningen”.

### 5.7.6. Eksempler

En udtalelse, hvor der er **overensstemmelse** mellem ledelsesberetningen og årsregnskabet m.v. (incl. overensstemmelse med de oplysninger, revisor har fået i forbindelse med sin revision) kan eksempelvis udformes således:

#### ”Udtalelse om ledelsesberetningen

Vi har i henhold til [regelgrundlaget] gennemlæst ledelsesberetningen i årsrapporten. Vi har ikke foretaget yderligere handlinger i tillæg til den gennemførte revision af årsregnskabet [og koncernregnskabet]. Det er på denne baggrund vores opfattelse, at oplysningerne i ledelsesberetningen er i overensstemmelse med årsregnskabet [og koncernregnskabet].”

En udtalelse, hvor der er **uoverensstemmelse** mellem ledelsesberetningen og årsregnskabet m.v., kan eksempelvis udformes således (Uoverensstemmelsen kan dels bestå i uoverensstemmelse til årsregnskabet m.v., dels til oplysninger, revisor har fået eller forhold, revisor er blevet opmærksom på i forbindelse med sin revision):

#### ”Udtalelse om ledelsesberetningen

Vi har i henhold til [regelgrundlaget] gennemlæst ledelsesberetningen i årsrapporten. Vi har ikke foretaget yderligere handlinger i tillæg til den gennemførte revision af årsregnskabet [og koncernregnskabet]. Det er på denne baggrund vores opfattelse, at oplysningerne i ledelsesberetningen er i overensstemmelse med årsregnskabet [og koncernregnskabet] bortset fra [oplysning om, hvori uoverensstemmelsen består].”

En udtalelse, hvor der er **overensstemmelse** mellem ledelsesberetningen og årsregnskabet m.v. (incl. overensstemmelse med de oplysninger, revisor har fået i forbindelse med sin revision), men hvor revisor herudover har konstateret **væsentlige fejl eller mangler** i ledelsesberetningen, kan eksempelvis udformes således:

#### ”Udtalelse om ledelsesberetningen

Vi har i henhold til [regelgrundlaget] gennemlæst ledelsesberetningen i årsrapporten. Vi har ikke foretaget yderligere handlinger i tillæg til den gennemførte revision af årsregnskabet [og koncernregnskabet]. Det er på denne baggrund vores opfattelse, at oplysningerne i ledelsesberetningen er i overensstemmelse med årsregnskabet [og koncernregnskabet]. I forbindelse med gennemlæsningen har vi imidlertid konstateret, at ledelsesberetningen mangler oplysninger om [beskrivelse af den konstaterede fejl/mangel], som er krævet efter [regelsættet].”

## **5.8. Datering og underskrift**

§ 5, stk. 9 og 10

Revisionspåtegningen skal dateres den dag, revisionen afsluttes. Dateringen af revisionspåtegningen kan tidligst ske den dag, hvor ledelsen godkender og underskriver regnskabet, da revisor påtegner det af ledelsen udarbejdede/godkendte regnskab.

Det er den eller de godkendte revisorer, der er valgt til at foretage revisionen, der skal underskrive revisionspåtegningen. Revisorerne må ikke komme fra samme revisionsvirksomhed, hvis der i lovgivningen eller i vedtægterne er krav om valg af flere revisorer. Hvor en godkendt revisionsvirksomhed er valgt, underskrives revisionspåtegningen af den eller de revisorer, som revisionsvirksomheden har overdraget revisionen til.

Revisors navn og titel samt revisionsvirksomhedens navn skal fremgå. Herudover skal det angives, om den underskrivende er statsautoriseret eller registreret revisor eller har en anden faglig titel, som en revisor, der er godkendt efter revisorlovens § 10, stk. 1, er berettiget til at anvende.

Der henvises til afsnit 2 for en uddybning af underskriftsforhold.

## **5.9. Henvisninger i revisionspåtegningen**

§ 8

Tager revisor forbehold eller giver supplerende oplysninger i revisionspåtegningen, kan det være hensigtsmæssigt at henvise til regnskabet. Henvisninger skal ske til konkrete poster eller noter i regnskabet, til konkrete afsnit i en eventuel ledelsesberetning eller til andre dele af regnskabet. Det er ikke tilstrækkeligt at henvise til en bestemt side i regnskabet, hvis denne side omhandler flere forhold.

# **6. Erklæringer om gennemgang (review) af regnskaber**

## **6.1. Bestanddele og rækkefølge**

§ 9

Bekendtgørelsen regulerer ikke, om der skal afgives en erklæring. Revisor kan således efter aftale med kunden gennemføre et review uden at afgive en erklæring herom.

Når der afgives en erklæring om gennemgang (review) af et regnskab gælder nedenstående.

En erklæring om gennemgang (review) skal i det mindste indeholde følgende:

- 1) En identifikation af det gennemgåede regnskab
- 2) En omtale af revisors ansvar
- 3) En omtale af indholdet af den udførte gennemgang (review), herunder at revision ikke er foretaget
- 4) Eventuelle forbehold
- 5) En konklusion
- 6) Eventuelle supplerende oplysninger
- 7) Datering og underskrift

Bestanddelene skal altid vises i ovennævnte rækkefølge.

Der stilles ikke længere krav om en omtale af, at det er det af ledelsen udarbejdede regnskab, som er gennemgået. Dog er der ikke noget til hinder for, at ledelsens ansvar omtales, ligesom der kan henvises til en eventuel ledelsespåtegning, hvor ledelsens ansvar fremgår.

Kravene til de enkelte bestanddele er gennemgået nedenfor.

## **6.2. Identifikation af det gennemgåede regnskab**

§ 9, stk. 1, nr. 1

Det gennemgåede regnskab **identificeres** ved angivelse af virksomhedens navn, regnskabsperiode og regnskabets art. Der er ikke krav om oplysning af den regnskabsmæssige begrebsramme, som det er tilfældet ved revision. Der er dog ikke noget til hinder for, at der oplyses om den regnskabsmæssige begrebsramme.

## **6.3. Revisors ansvar**

§ 9, stk. 1, nr. 2

Det skal fremgå af erklæringen, at det er **revisors ansvar** at udtrykke en konklusion om regnskabet baseret på gennemgangen, således at revisors ansvar adskilles fra ledelsens ansvar for afgivelsen af erklæringsemnet.

Der er ikke krav om en omtale af virksomhedsledelsens ansvar. Dog er der ikke noget til hinder for, at ledelsens ansvar omtales, ligesom der kan henvises til ledelsespåtegningen, hvor ledelsens ansvar fremgår.

§ 9, stk. 2

Revisor skal angive de standarder, der er anvendt ved revisors gennemgang, f.eks. de danske revisionsstandarder eller de internationale revisionsstandarder.

## **6.4. Den udførte gennemgang**

§ 9, stk. 1, nr. 3

Erklæringen skal som ved revision indeholde et afsnit om det udførte arbejde. Det skal angives, hvilke **handlinger** revisor har udført. Omtalen skal gives i hovedtræk og være forståelig for modtager.

Revisor skal klart og tydeligt oplyse, at **der ikke er foretaget revision**. Derved tilkendes gives, at der ikke er samme grad af sikkerhed for, at det gennemgåede materiale er uden væsentlige fejl og mangler. Revisor må ikke skabe usikkerhed ved f.eks. at skrive ”der er ikke foretaget fuld revision” eller lignende.

## 6.5. Forbehold

§ 9, stk. 1, nr. 4  
og § 10

Eventuelle forbehold skal vises klart i påtegningen og placeres i et særskilt afsnit i erklæringen med overskriften ”Forbehold”. Forbehold skal **begrundes**, således at modtageren opnår en forståelse af årsagen til forbeholdet.

Når der i § 10 henvises til § 6, stk. 1, dækker henvisningen også implicit situationerne i § 6, stk. 2, da det af stk. 1 fremgår, at ”Forbehold efter stk.1 skal altid tages, når:”.

Det er således de samme omstændigheder som ved revision, der er afgørende for, om der skal tages forbehold. Der henvises til afsnit 5.4.

Derimod er der ikke krav om, at revisor positivt skal oplyse, hvis erklæringen er uden forbehold.

## 6.6. Konklusion

§ 9, stk. 1, nr. 5  
og § 9, stk. 3 og  
stk. 4

Revisor skal afgive en konklusion, der udtrykker **begrænset sikkerhed** og skal fastslå, om revisor ved sin gennemgang er blevet opmærksom på forhold, der giver anledning til at konkludere, at regnskabet ikke giver et retvisende billede i overensstemmelse med den regnskabsmæssige begrebsramme.

Hvis revisor har taget **forbehold**, vil dette i lighed med revisionstilfælde medføre en modificeret konklusion. Der henvises til afsnit 5.5.

## 6.7. Supplerende oplysninger

§ 9, stk. 1, nr. 6  
og § 11

Hvis revisor bliver opmærksom på forhold, som denne påpeger uden at tage forbehold, skal der som hidtil gives supplerende oplysninger.

Der er alene krav om at give supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet. Se herom i afsnit 5.6.1. Revisor skal imidlertid ikke efter bekendtgørelsen give oplysninger om øvrige forhold, f.eks. forhold, der kan medføre ledelsesansvar.

Hvorvidt revisor i øvrigt kan give oplysninger om øvrige forhold, f.eks. forhold der medfører ledelsesansvar, må bero på en konkret vurdering, hvor det skal vurderes, om revisorlovens regler om tavshedspligt overholdes ved afgivelse af sådanne oplysninger.

Supplerende oplysninger skal placeres i et særskilt afsnit med overskriften ”Supplerende oplysninger” og må ikke erstatte et forbehold eller indgå som en del af begrundelsen for et forbehold.

## 6.8. Datering og underskrift

§ 9, stk. 5 og  
stk. 6

Erklæringen om gennemgang (review) skal dateres den dag, opgaven afsluttes. Dateringen bør tidligst ske den dag, hvor ledelsen underskriver regnskabet.

En revisors erklæring om gennemgang (review) skal afgives gennem en godkendt revisionsvirksomhed, dvs. en revisionsvirksomhed, der er registreret i det offentlige register over godkendte revisionsvirksomheder. Kravet om, at erklæringen skal afgives igennem en godkendt revisionsvirksomhed, gælder dog ikke for tjenesteydere efter RL § 11, stk. 2, eller for en udenlandsk revisor, der konkret har fået tilladelse til at udføre opgaven efter RL § 10, stk. 3.

Ved angivelse af **revisionsvirksomhedens navn** skal det anføres, om det er en statsautoriseret revisionsvirksomhed eller en registreret revisionsvirksomhed. Hvis revisionsvirksomheden ikke er berettiget til eller har anvendt sin eneret til at benytte betegnelsen ”statsautoriseret revisionsvirksomhed” eller ”registreret revisionsvirksomhed” skal det oplyses, at der er tale om en godkendt revisionsvirksomhed.

Angivelse af revisors **titel** afhænger af de regler, som revisor er godkendt efter.

En revisor, der har bestået revisoreksamen, skal angive titlen ”statsautoriseret revisor”. En revisor, der har bestået kvalifikationseksamen, skal angive titlen ”registreret revisor”.

En revisor, der er godkendt efter reglerne om gensidig anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer, bliver godkendt som enten statsautoriseret eller registreret revisor. Denne revisor skal angive enten ”statsautoriseret revisor” henholdsvis ”registreret revisor” eller den titel, som revisor er berettiget til at anvende i det EU/EØS-land, hvor vedkommende oprindeligt er blevet godkendt.

En revisor, der er godkendt til midlertidig og lejlighedsvist at afgive erklæringer, skal angive den titel, som revisor har ret til at anvende i det EU/EØS-land, hvor vedkommende er godkendt.

## 7. Andre erklæringer med sikkerhed

§ 13

Andre erklæringer med sikkerhed er revisors erklæringer med sikkerhed på **alle andre dokumenter** end regnskaber.

I forhold til revisionspåtegninger og erklæringer om review på regnskaber er andre erklæringer ofte rettet mod én eller få modtagere, som er kendte ved afgivelsen af erklæringen. Revisor skal derfor **udforme** erklæringen ud fra behovene hos denne begrænsede kreds af modtagere.

Det kan være hensigtsmæssigt, at revisor i erklæringen tilkendegiver, hvilke **modtagere** den pågældende erklæring retter sig mod. Derved undgås problemer, hvis hvervgiver - bevidst eller ubevidst - anvender erklæringen over for andre modtagere end forudsat ved udarbejdelsen.

Revisorlovens anvendelsesområde betyder, at **andre erklæringer**, f.eks. erklæringer om assistance med regnskabsopstilling eller erklæring om resultatet af aftalte arbejdshandlinger, ikke længere er reguleret i bekendtgørelsen. Disse erklæringer er altså fremover alene reguleret af specifikke bestemmelser i revisorloven, jf. afsnit 2.

Samtidig betyder den ændrede definition af et regnskab, at erklæringer om **revision eller review på regnskabsmæssige opstillinger** nu reguleres efter bestemmelserne om andre erklæringer med sikkerhed. At et dokument ikke længere anses for at være et regnskab er således ikke til hinder for, at revisor udfører en revision eller et review og afgiver en erklæring herom på f.eks. skattemæssige opgørelser, likvidationsregnskaber, fusions- og spaltningregnskaber eller åbningsbalancer mv.

## **7.1. Bestanddele og rækkefølge**

### *§ 14, stk. 1*

Erklæringerne kan variere med hensyn til formål, omfang og indhold. Fælles for erklæringerne er, at de er afgivet med sikkerhed – **høj grad af sikkerhed eller begrænset sikkerhed**. Bekendtgørelsens krav til erklæringerne er derfor tilnærmet de krav, der stilles til revisionspåtegninger på regnskaber (høj grad af sikkerhed) og erklæringer om review på regnskaber (begrænset sikkerhed).

Der stilles derfor nu - i modsætning til tidligere - mindstekrav til **indholdet** af erklæringerne og til **fast rækkefølge**. Kravene er de samme, uanset om der er tale om en erklæring med høj grad af sikkerhed eller en erklæring med begrænset sikkerhed.

En erklæring med sikkerhed skal derfor fremover i det mindste indeholde følgende i den nævnte rækkefølge:

- 1) En identifikation af erklæringsemnet og en beskrivelse af erklæringsopgaven
- 2) En omtale af revisors ansvar og det udførte arbejde
- 3) Eventuelle forbehold
- 4) En konklusion
- 5) Eventuelle supplerende oplysninger
- 6) Datering og underskrift

## 7.2. Identifikation af erklæringsemnet og beskrivelse af erklæringsopgaven

§ 14, stk. 1, nr.  
1

**Erklæringsemnet** er det forhold, som revisor erklærer sig om. Bestemmelsen regulerer enhver anden erklæring med sikkerhed end revisionspåtegninger eller erklæringer om review på regnskaber. Det betyder, at der kan forekomme mange forskellige typer af erklæringsemner og med meget forskellige karakteristika.

Typer af erklæringsemner kan være:

- Finansielle præsentationer eller tilstande (f.eks. skatteopgørelser, likvidationsregnskaber, fusions- og spaltningregnskaber, åbningsbalancer og budgetter eller fremskrivninger)
- Ikke-finansielle præstationer eller tilstande (f.eks. en virksomheds miljømæssige, etiske eller sociale præstationer)
- Fysiske karakteristika (f.eks. fysisk kapacitet)
- Systemer og processer (f.eks. en virksomheds interne kontroller eller IT-systemer)
- Adfærd (f.eks. virksomhedsledelse, overholdelse af lovgivning, HR praksis)

Der skal gives en **beskrivelse** af erklæringsopgaven. Andre erklæringer med sikkerhed dækker over meget forskellige typer af erklæringsopgaver. Formålet med beskrivelsen er derfor at give modtageren en forståelse af den konkrete erklæringsopgave.

Omfanget af beskrivelsen må afhænge af den enkelte opgave. Revisor må her tage i betragtning, hvilken type erklæringsopgave, der er tale om, herunder f.eks. kompleksitet og om der er tale om en meget speciel type opgave.

Revisor skal endvidere være opmærksom på behovet for en eventuel beskrivelse af de **kriterier**, som erklæringsemnet er vurderet eller målt efter (referenceramme).

Kriterierne kan være mere eller mindre formelle. Kriterierne kan således være indeholdt i relevante love, bekendtgørelse eller vejledninger, være udgivet af anerkendte organisationer eller være specifikt udviklede til brug for opgavens formål.

De tiltænkte brugere skal have adgang til eller kendskab til de anvendte kriterier for at kunne forstå, hvordan erklæringsemnet er blevet vurderet og målt.

Revisor bør overveje disse aspekter ved vurderingen af behovet for en beskrivelse af kriterierne og ved vurderingen af omfanget af beskrivelsen.

### 7.3. Revisors ansvar og det udførte arbejde

§ 14, stk. 1, nr.  
2

Erklæringen skal indeholde en omtale af **revisors ansvar**. Revisors ansvar er – på baggrund af det udførte arbejde - at udtrykke en konklusion om det forhold, som opgaven vedrører. Det kan f.eks. være en konklusion om en finansiell præsentation, der er udarbejdet af en virksomheds ledelse, eller om en beskrivelse af et forhold, der er udarbejdet af en virksomheds ledelse.

Revisor skal endvidere omtale det **udførte arbejde**. Formålet med omtalen er at give modtager en forståelse af det arbejde, der ligger til grund for konklusionen. Ved omtalen af det udførte arbejde skal revisor være opmærksom på, hvem der er modtager af erklæringen.

§ 14, stk. 2

Omtalen skal i hovedtræk beskrive erklæringsopgavens formål og karakter.

Det skal fremgå af beskrivelsen af **formålet**, om det udførte arbejde er udført med henblik på at opnå **høj grad af sikkerhed** eller **begrænset sikkerhed** for revisors konklusion.

Ved erklæringsopgavens **karakter** forstås de fremgangsmåder, som revisor har anvendt. Der skal herunder gives oplysning om de **standarder**, som revisor har anvendt ved udførelsen af opgaven, f.eks. de danske revisionsstandarder eller de internationale revisionsstandarder.

### 7.4. Forbehold

§ 14, stk. 1, nr.  
3

Alle nødvendige forbehold skal tages. Dvs. at ét forbehold ikke kan begrunde udeladelse af et andet forbehold.

Derimod er der ikke krav om, at revisor positivt skal oplyse, hvis erklæringen er uden forbehold.

§ 15, stk. 1

Revisor skal tage forbehold, hvis:

- 1) de oplysninger, der er lagt til grund for det udførte arbejde, er behæftet med **væsentlige fejl eller mangler**,
- 2) revisor ikke kan opnå et **tilstrækkeligt og egnet bevis**, eller
- 3) hvis **væsentlig usikkerhed** ikke er tilstrækkeligt oplyst.

Hvis revisor tager forbehold i erklæringen, skal det nøje overvejes, hvilke konsekvenser forbeholdet har på formuleringen af konklusionen om det udførte arbejde. Revisor skal herunder tages stilling til, om forbeholdet indebærer, at der ikke kan udtrykkes en konklusion.

§ 15, stk. 2

Forbeholdet skal **klart fremgå** af erklæringen. Der er imidlertid ikke krav om, at forbeholdet skal angives i et særskilt afsnit under overskriften "Forbehold".

Det er revisors ansvar, at forbeholdet klart fremgår af erklæringen. Dette vil derfor i de fleste tilfælde formentlig indebære, at revisor i det mindste bør lade forbeholdet fremgå af et særskilt afsnit.

§ 15, stk. 3

Revisor skal **tydeligt begrunde** et forbehold i erklæringen. Begrundelsen er en del af forbeholdet og skal give modtageren en klar forståelse af årsagen til forbeholdet.

Revisor bør så vidt muligt oplyse om forbeholdets indvirkning på erklæringsemnet.

## 7.5. Konklusion

§ 14, stk. 1, nr.  
4

Erklæringen skal indeholde en konklusion på det udførte arbejde. Hvis revisor ikke kan give en konklusion uden forbehold, skal dette afspejle sig i udformningen af konklusionen.

§ 14, stk. 3

I en erklæringsopgave med **høj grad af sikkerhed** skal revisor udtrykke en positiv formuleret konklusion. Dvs. at revisor erklærer, om erklæringsemnet giver et retvisende billede eller er udarbejdet i overensstemmelse med de anvendte kriterier, det er vurderet eller målt efter.

I en erklæringsopgave med **begrænset sikkerhed** udtrykker revisor en negativ formuleret konklusion. Dvs. at revisor erklærer, om revisor ved det udførte arbejde er blevet opmærksom på forhold, der giver anledning til at konkludere, at erklæringsemnet ikke giver et retvisende billede eller ikke er udarbejdet efter de anvendte kriterier, det er vurderet eller målt efter.

§ 14, stk. 4 og §  
14, stk. 5

Konklusionen skal enten være uden forbehold, med forbehold eller afkræftende. Hvis revisor ikke kan udtrykke en konklusion, skal dette fremgå af et særskilt afsnit efter afsnittet om ”Forbehold”.

En **konklusion uden forbehold** betyder ved en erklæringsopgave med **høj grad af sikkerhed**, at revisor erklærer, at erklæringsemnet giver et retvisende billede eller er udarbejdet i overensstemmelse med de anvendte kriterier, det er vurderet eller målt efter.

En **konklusion uden forbehold** betyder ved en erklæringsopgave med **begrænset sikkerhed**, at revisor erklærer, at revisor ikke ved det udførte arbejde er blevet opmærksom på forhold, der giver anledning til at konkludere, at erklæringsemnet ikke giver et retvisende billede eller ikke er udarbejdet efter de anvendte kriterier, det er vurderet eller målt efter.

Hvis revisor har taget **forbehold**, vil dette som i revisionstilfælde medføre en modificeret konklusion. Der henvises til afsnit **6.5**.

## 7.6. Supplerende oplysninger

§ 16, stk. 1

Det kan være nødvendigt at give supplerende oplysninger i erklæringen.

Der skal alene gives supplerende oplysninger om forhold i erklæringsemnet. Revisor skal således ikke efter bekendtgørelsen give oplysninger om øvrige forhold, f.eks. forhold, der kan medføre ledelsesansvar.

Supplerende oplysninger giver ikke modtageren nye oplysninger. Revisor henleder alene modtagerens opmærksomhed på bestemte forhold i erklæringsemnet, som det er nødvendigt at fremhæve.

## 7.7. Datering og underskrift

§ 14, stk. 6 og §  
14, stk. 7

Erklæringen skal dateres den dag, opgaven afsluttes. Dateringen informerer om, at revisor har taget højde for indvirkningen på emneindholdet og revisors erklæring af begivenheder, der er indtruffet frem til den dato.

Andre erklæringer med sikkerhed, som afgives af revisor, skal afgives gennem en godkendt revisionsvirksomhed, dvs. en revisionsvirksomhed, der er registreret i det offentlige register over godkendte revisionsvirksomheder. Kravet om, at erklæringen skal afgives igennem en godkendt revisionsvirksomhed, gælder dog ikke for tjenesteydere efter RL § 11, stk. 2, eller for en udenlandsk revisor, der konkret har fået tilladelse til at udføre opgaven efter RL § 10, stk. 3.

Ved angivelse af **revisionsvirksomhedens navn** skal det anføres, om det er en statsautoriseret revisionsvirksomhed eller en registreret revisionsvirksomhed. Hvis revisionsvirksomheden ikke er berettiget til eller har anvendt sin eneret til at benytte betegnelsen ”statsautoriseret revisionsvirksomhed” eller ”registreret revisionsvirksomhed” skal det oplyse, at der er tale om en godkendt revisionsvirksomhed.

Angivelse af revisors **titel** afhænger af de regler, som revisor er godkendt efter.

En revisor, der har bestået revisoreksamen, skal angive titlen ”statsautoriseret revisor”. En revisor, der har bestået kvalifikationseksamen, skal angive titlen ”registreret revisor”.

En revisor, der er godkendt efter reglerne om gensidig anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer, bliver godkendt som enten statsautoriseret eller registreret revisor. Denne revisor skal angive enten ”statsautoriseret revisor” henholdsvis ”registreret revisor” eller den titel, som revisor er berettiget til at anvende i det EU/EØS-land, hvor vedkommende oprindeligt er blevet godkendt.

En revisor, der er godkendt til midlertidig og lejlighedsvist at afgive erklæringer, skal angive den titel, som revisor har ret til at anvende i det EU/EØS-land, hvor vedkommende er godkendt.

## **8. Ikrafttræden m.v.**

§ 18

Bekendtgørelsen trådte i kraft den 1. juli 2008.

Overgangsbestemmelsen har betydning for revisionspåtegninger på regnskaber, hvis regnskabsår er begyndt før den 1. september 2008. Ledelsesberetningerne i disse regnskaber er fortsat omfattet af revisionspligt. Resultatet af revisors revision af ledelsesberetningen skal behandles på samme måde som resultatet af revisionen af regnskabets øvrige revisionspligtige elementer bliver behandlet, herunder pligten til at tage forbehold i revisionspåtegningen.