

**Standard om
udvidet gennemgang af årsregnskaber, der udarbejdes efter
årsregnskabsloven**

DANSKE
REVISORER



April 2013
Revisionsteknisk Udvalg

Standard om udvidet gennemgang af årsregnskaber, der udarbejdes efter årsregnskabsloven

Indholdsfortegnelse

Indledning

Omfanget af denne standard	1-3
Udvidet gennemgang af årsregnskaber.....	4
Ikrafttrædelsesdato	5
Mål	6-7

Krav

Udførelse af en udvidet gennemgang	8-9
Etiske krav	10
Professionel skepsis og faglig vurdering	11-12
Kvalitetsstyring på opgaveniveau.....	13-17
Accept og fortsættelse af klientforhold og opgaver om udvidet gennemgang	18-27
Kommunikation med den daglige ledelse og den øverste ledelse	28
Opgavens udførelse:	
Reviewhandlinger.....	29-42
Supplerende handlinger	43
Yderligere reviewhandlinger, når revisor bliver opmærksom på, at årsregnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation	44
Efterfølgende begivenheder.....	45-47
Skriftlige udtalelser	48-52
Vurdering af bevis opnået ved de udførte handlinger	53-55
Udformning af revisors konklusion om årsregnskabet.....	56-72
Revisors erklæring.....	73-76
Andre erklæringsforpligtelser.....	77-80
Datoen på revisors erklæring.....	81
Dokumentation	82-87

Vejledning og andet forklarende materiale

Omfanget af denne standard	A1-A6
Mål.....	A7-A8
Udførelse af en udvidet gennemgang	A9
Etiske krav	A10-A11
Professionel skepsis og faglig vurdering	A12-A20
Kvalitetsstyring på opgaveniveau.....	A21-A28
Accept og fortsættelse af klientforhold og opgaver om udvidet gennemgang	A29-A49

**Standard om
udvidet gennemgang af årsregnskaber, der udarbejdes efter årsregnskabsloven**

Kommunikation med den daglige ledelse og den øverste ledelse	A50-A55
Opgavens udførelse:	
Reviewhandlinger.....	A56-A78
Supplerende handlinger.....	A79-A82
Yderligere reviewhandlinger, når revisor bliver opmærksom på, at årsregnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation	A83-A87
Skriftlige udtalelser	A88-A90
Vurdering af bevis opnået ved de udførte handlinger	A91-A93
Udformning af revisors konklusion om årsregnskabet.....	A94-A100
Revisors erklæring.....	A101-A110
Andre erklæringsforpligtelser.....	A111-A113
Datoen på revisors erklæring.....	A114-A118
Dokumentation	A119-A120
Eksempel på aftalebrev.....	Bilag 1
Eksempel på revisors erklæring om udvidet gennemgang	Bilag 2

Indledning

Omfanget af denne standard

1. Denne standard om udvidet gennemgang omhandler revisors ansvar, når revisor engageres til at udføre en udvidet gennemgang af et årsregnskab for en virksomhed, der i medfør af årsregnskabsloven § 135, stk. 1, 2. pkt. vælger, at få foretaget en udvidet gennemgang af årsregnskabet efter Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder (jf. afsnit A1-A4).
2. For virksomheder, der i medfør af årsregnskabsloven § 135, stk.1, 2. pkt., vælger at få foretaget en udvidet gennemgang af årsregnskabet frem for en revision, kan standarden med nødvendige tilpasninger anvendes i relation til virksomhedens eventuelle perioderegnskaber samt regnskaber og balancer, der kræves underlagt revision i henhold til selskabsloven.

Forbindelse til ISQC 1¹

3. Kvalitetsstyringssystemer, -politikker og -procedurer er revisionsfirmaers ansvar. ISQC 1 gælder for revisionsfirmaer, der påtager sig opgaver efter denne standard (jf. afsnit A5-A6).

Udvidet gennemgang af årsregnskaber

4. En udvidet gennemgang udført efter denne standard kræver, at revisor:
 - planlægger og udfører reviewhandlinger^{2,3} med henblik på at opnå begrænset sikkerhed⁴ for sin konklusion om årsregnskabet. Reviewhandlinger består primært af forespørgsler⁵ og analytiske handlinger⁶ for at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis til at drage en konklusion om årsregnskabet (jf. afsnit 29-42). Reviewhandlinger kan også omfatte andre handlinger⁷, såfremt revisor anser dette for mere effektivt (jf. afsnit A65)
 - udfører supplerende handlinger med henblik på at opnå yderligere sikkerhed for sin konklusion om årsregnskabet i forhold til en reviewopgave (jf. afsnit 43)
 - udformer og udfører de yderligere reviewhandlinger, som revisor finder nødvendige efter omstændighederne for at blive i stand til at konkludere om årsregnskabet, når revisor bliver opmærksom på forhold, der giver grund til at mene, at årsregnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation (jf. afsnit 44).

Ikrafttrædelsesdato

5. Denne standard gælder for udvidet gennemgang af årsregnskaber, som omfattes af beslutninger på ordinære generalforsamlinger, der afholdes den 1. januar 2013 eller senere.

¹ International standard om kvalitetsstyring i firmaer, som udfører revision og review af regnskaber, andre erklæringsopgaver med sikkerhed samt beslægtede opgaver.

² Reviewhandlinger er synonymt med begrebet gennemgangshandlinger, som anvendes i Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard om små virksomheder.

³ De *reviewhandlinger*, der skal udføres, svarer til de handlinger, der skal udføres efter ISRE 2400 (ajourført).

⁴ Ved *begrænset sikkerhed* forstås den sikkerhed, der opnås ved udførelse af et review efter ISRE 2400 (ajourført).

⁵ Ved *forespørgsel* forstås indhentelse af informationer fra vidende personer i eller uden for virksomheden.

⁶ Ved *analytiske handlinger* forstås vurdering af finansielle oplysninger gennem analyse af forventelige sammenhænge mellem både finansielle og ikke-finansielle oplysninger. Analytiske handlinger omfatter også en nødvendig undersøgelse af konstaterede udsving eller sammenhænge, der ikke er konsistente med anden relevant information, eller som beløbsmæssigt afviger betydeligt fra forventede værdier.

⁷ *Andre handlinger* kan eksempelvis omfatte gennemlæsning af dokumenter (jf. afsnit A65) eller andre detailtest (jf. afsnit A86).

Mål

6. Revisors mål ved en opgave efter denne standard er at:
 - a) sætte revisor i stand til på basis af de udførte handlinger at udtrykke en konklusion om, hvorvidt årsregnskabet giver et retvisende billede i overensstemmelse med årsregnskabsloven (jf. afsnit 56-72), og
 - b) afgive erklæring på årsregnskabet som helhed i henhold til afsnit 73 – 76 og kommunikere i overensstemmelse med kravene i denne standard.
7. Hvis revisor ikke er i stand til at udforme en konklusion om årsregnskabet i overensstemmelse med denne standard, skal revisor enten ikke udtrykke en konklusion i erklæringen eller, hvor det er passende, fratræde opgaven, hvis fratreden er mulig efter god revisorskik (jf. afsnit A7-A8, A99).

Krav

Udførelse af en udvidet gennemgang

8. Revisor skal have en forståelse af hele indholdet af denne standard, herunder dens vejledning og andet forklarende materiale, for at kunne forstå dens mål og anvende dens krav behørigt (jf. afsnit A9).

Overholdelse af relevante krav

9. Revisor skal overholde alle krav i denne standard, medmindre et bestemt krav ikke er relevant for opgaven. Et krav er relevant for opgaven, når de forhold, kravet er rettet mod, er til stede.

Etiske krav

10. Revisor skal overholde relevante retningslinjer for revisors etiske adfærd udgivet af FSR – danske revisorer (Etiske regler for revisorer), herunder de krav, der vedrører uafhængighed (jf. afsnit A10-A11).

Professionel skepsis og faglig vurdering

11. Revisor skal planlægge og udføre opgaven med professionel skepsis i erkendelse af, at der kan forekomme omstændigheder, der medfører, at årsregnskabet indeholder væsentlig fejlinformation (jf. afsnit A12-A15).
12. Revisor skal anvende faglig vurdering ved udførelse af en udvidet gennemgang (jf. afsnit A16-A20). Ved faglig vurdering forstås anvendelse af relevant oplæring, viden og erfaring inden for området erklæringsstandarder og årsregnskabsloven samt revisorlovens bestemmelser og Etiske regler for revisorer i forhold til at træffe beslutninger på et kvalificeret grundlag om de handlinger, der er passende efter opgavens omstændigheder.

Kvalitetsstyring på opgaveniveau

13. Den opgaveansvarlige partner skal have kompetence i form af færdigheder og teknikker, der knytter sig til erklæringsopgaver med sikkerhed, samt kompetence inden for regnskabsaflæggelse efter årsregnskabsloven (jf. afsnit A21).
14. Den opgaveansvarlige partner skal påtage sig ansvar for (jf. afsnit A22-A25):
 - a) den generelle kvalitet af enhver opgave, som den pågældende partner udpeges til
 - b) ledelse af, tilsyn med samt planlægning og udførelse af opgaven i overensstemmelse med faglige standarder og gældende krav i lovgivning og øvrig regulering (jf. afsnit A26)
 - c) at revisors erklæring er passende efter omstændighederne, og
 - d) at opgaven udføres i overensstemmelse med firmaets kvalitetsstyringspolitikker, herunder:

- i) sikre sig, at passende procedurer vedrørende accept og fortsættelse af klientforhold og opgaver er fulgt, og at de dragne konklusioner er passende, herunder overveje, om der foreligger oplysninger, der kunne få den opgaveansvarlige partner til at konkludere, at den daglige ledelse mangler integritet (jf. afsnit A27-A28)
- ii) sikre sig, at opgaveteamet tilsammen har de relevante kompetencer og færdigheder, herunder de færdigheder og teknikker, der knytter sig til erklæringsopgaver med sikkerhed, samt den ekspertise i regnskabsaflæggelse, der er nødvendig for at:
 - a. udføre opgaven i overensstemmelse med faglige standarder og gældende krav i lovgivning og øvrig regulering og
 - b. muliggøre, at der kan afgives en erklæring, der er passende efter omstændighederne, og
- iii) tage ansvar for opbevaring af passende opgavedokumentation.

Relevante overvejelser efter accept af opgaven

15. Hvis den opgaveansvarlige partner får oplysninger, som ville have fået revisionsfirmaet til at afvise opgaven, dersom de pågældende oplysninger havde været tilgængelige tidligere, skal den opgaveansvarlige partner straks kommunikere disse oplysninger til revisionsfirmaet, således at firmaet og den opgaveansvarlige partner kan tage de nødvendige tiltag.

Overholdelse af relevante etiske krav

16. Under opgavens udførelse skal den opgaveansvarlige partner gennem nødvendige observationer og forespørgsler forblive opmærksom på bevis for, at opgaveteamets medlemmer ikke har overholdt relevante etiske krav. Hvis den opgaveansvarlige partner gennem revisionsfirmaets kvalitetsstyringssystem eller på anden vis bliver opmærksom på forhold, der indikerer, at medlemmer af opgaveteamet ikke har overholdt relevante etiske krav, skal den opgaveansvarlige partner ved konsultation med andre i revisionsfirmaet fastslå passende tiltag.

Overvågning

17. Et effektivt kvalitetsstyringssystem omfatter en overvågningsproces, der er udformet til at give revisionsfirmaet høj grad af sikkerhed for, at dets politikker og procedurer vedrørende kvalitetsstyringssystemet er relevante, passende og fungerer effektivt. Den opgaveansvarlige partner skal overveje resultatet af revisionsfirmaets overvågningsproces, som denne er dokumenteret i den senest rundsente meddelelse fra revisionsfirmaet og, hvor det er relevant, fra andre netværksfirmaer, og overveje, om mangler, der er omtalt i meddelelsen, kan påvirke opgaven.

Accept og fortsættelse af klientforhold og opgaver om udvidet gennemgang

Faktorer, der påvirker accept og fortsættelse af klientforhold og opgaver om udvidet gennemgang

18. Revisor må ikke acceptere eller fortsætte en udvidet gennemgang, hvis (jf. afsnit A29-A35):
- a) revisor ikke er overbevist om:
 - i) at virksomheden opfylder betingelserne for en udvidet gennemgang efter årsregnskabsloven § 135, stk. 1, jf. stk. 6 og 7 (jf. afsnit A29-A31)
 - ii) at opgaven har et fornuftigt formål, eller (jf. afsnit A33)
 - iii) at det efter omstændighederne vil være hensigtsmæssigt at udføre en opgave om udvidet gennemgang (jf. afsnit A34)
 - b) revisor har grund til at mene, at relevante etiske krav, herunder kravene til uafhængighed, ikke vil blive opfyldt

- c) revisors indledende forståelse af opgavens omstændigheder tyder på, at de oplysninger, der er nødvendige for at udføre opgaven, sandsynligvis ikke vil være tilgængelige eller pålidelige (jf. afsnit A35)
- d) revisor har grund til at betvivle den daglige ledelses integritet på en måde, der sandsynligvis vil påvirke en behørig udførelse af opgaven, eller
- e) den daglige ledelse eller den øverste ledelse begrænser omfanget af revisors arbejde i vilkårene for en foreslået opgave på en måde, så begrænsningen efter revisors opfattelse vil resultere i, at revisor ikke kan udtrykke en konklusion om årsregnskabet.

Forudsætninger for accept af en opgave om udvidet gennemgang

19. Inden revisor accepterer en opgave om udvidet gennemgang, skal revisor:

- a) opnå ledelsens accept af, at den anerkender og forstår sit ansvar for (jf. afsnit A36-A39):
 - i) udarbejdelsen af årsregnskabet i overensstemmelse med årsregnskabsloven⁸, som giver et retvisende billede
 - ii) sådan intern kontrol, som den daglige ledelse fastlægger som nødvendig for at gøre det muligt at udarbejde et årsregnskab uden væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl, og
 - iii) at give revisor:
 - a. adgang til al information, som ledelsen er bekendt med er relevant for udarbejdelsen af årsregnskabet, såsom registreringer, dokumentation og andre forhold
 - b. yderligere information, som revisor måtte anmode ledelsen om, til opgavens formål og
 - c. ubegrænset adgang til personer i virksomheden, som revisor fastslår, det er nødvendigt at opnå bevis fra
- b) rette henvendelse til den fratrædende revisor i overensstemmelse med revisorloven § 18, stk. 2.

20. Hvis revisor ikke er tilfreds med hensyn til et eller flere af ovenfor beskrevne forhold, som er forudsætninger for at acceptere opgaven, skal revisor drøfte forholdet med den daglige ledelse eller den øverste ledelse. Hvis der ikke kan gennemføres ændringer, således at revisor bliver tilfreds med de pågældende forhold, skal revisor ikke acceptere opgaven.

21. Hvis det efter accept af opgaven bliver afdækket, at revisor ikke er tilfreds med et eller flere af de ovenfor beskrevne forhold, skal revisor drøfte forholdet med den daglige ledelse eller den øverste ledelse og fastslå:

- a) om forholdet kan løses
- b) om det er passende at fortsætte med opgaven og
- c) om i givet fald, hvordan forholdet kommunikeres i revisors erklæring.

Aftale om vilkårene for opgaven

22. Revisor og den daglige ledelse eller, hvor det er relevant, den øverste ledelse skal aftale vilkårene for opgaven, før opgaven udføres.

⁸ Omfatter også årsregnskaber udarbejdet efter International Financial Reporting Standards (jf. ÅRL § 137, stk. 1).

23. De aftalte vilkår for opgaven skal anføres i et aftalebrev eller i en anden passende form for skriftlig aftale og indeholde (jf. afsnit A40-A43):
- en angivelse af, at årsregnskabet udarbejdes efter årsregnskabsloven
 - målet med og omfanget af opgaven om udvidet gennemgang
 - revisors ansvar
 - den daglige ledelses ansvar, herunder det i afsnit 19(a) beskrevne ansvar (jf. afsnit A36-A39)
 - en omtale af, at opgaven ikke er en revision, og at revisor ikke vil udtrykke en revisionskonklusion om årsregnskabet, og
 - henvisning til den forventede form og det forventede indhold af den erklæring, der skal afgives af revisor, og en omtale af, at der kan være omstændigheder, hvor erklæringen kan afvige fra den forventede form og det forventede indhold.

Tilbagevendende opgaver

24. Ved tilbagevendende opgaver om udvidet gennemgang skal revisor vurdere, om omstændighederne, herunder ændringer i overvejelserne ved opgaveaccept, kræver, at vilkårene for opgaven opdateres, og om det er nødvendigt at henlede den daglige ledelses eller, hvor det er relevant, den øverste ledelses opmærksomhed på de eksisterende vilkår for opgaven (jf. afsnit A44).

Accept af ændring i vilkårene for opgaven om udvidet gennemgang

25. Revisor må ikke acceptere ændringer i vilkårene for opgaven, hvor der ikke er nogen rimelig begrundelse herfor (jf. afsnit A45-A47).
26. Hvis revisor før færdiggørelsen af en udvidet gennemgang bliver anmodet om at ændre opgaven til en opgave efter ISRE 2400 eller en opgave, hvor der ikke opnås sikkerhed, skal revisor fastslå, om der er en rimelig begrundelse for at gøre dette (jf. afsnit A48-A49).
27. Hvis vilkårene for opgaven ændres under opgavens udførelse, skal revisor og den daglige ledelse eller, hvor det er relevant, den øverste ledelse aftale og anføre de nye vilkår for opgaven i et aftalebrev eller anden passende form for skriftlig aftale.

Kommunikation med den daglige ledelse og den øverste ledelse

28. I forbindelse med opgaven om udvidet gennemgang skal revisor kommunikere rettidigt med den daglige eller, hvor det er relevant, den øverste ledelse om alle de forhold ved opgaven, der efter revisors faglige vurdering er tilstrækkeligt vigtige til at berettige den daglige ledelses eller, hvor det er relevant, den øverste ledelses opmærksomhed (jf. afsnit A50-A55).

Opgavens udførelse

Reviewhandling

Væsentlighed

29. Revisor skal fastsætte væsentlighed for årsregnskabet som helhed og anvende denne væsentlighed ved udformningen af handlingerne og vurderingen af resultatet af disse handlinger (jf. afsnit A56-A58).
30. Revisor skal genoverveje væsentlighed for årsregnskabet som helhed, hvis revisor under opgaven bliver opmærksom på oplysninger, der ville have fået revisor til at fastsætte et andet beløb fra starten (jf. afsnit A59).

Revisors forståelse

31. Revisor skal opnå en forståelse af virksomheden og dens omgivelser samt af årsregnskabsloven, der er tilstrækkelig til, at revisor kan identificere områder i årsregnskabet, hvor der sandsynligvis kan opstå væsentlig fejlinformation, og derigennem tilvejebringe et grundlag for at udforme handlinger, der retter sig mod disse områder (jf. afsnit A60-62).
32. Revisors forståelse skal omfatte følgende (jf. afsnit A63, A71, A73):
 - a) relevante brancheforhold, regulering og andre eksterne forhold, herunder årsregnskabsloven
 - b) virksomhedens art, herunder:
 - i) dens aktiviteter
 - ii) dens ejerforhold og ledelsesstruktur
 - iii) de typer af investeringer, den foretager og planlægger at foretage
 - iv) virksomhedens struktur og finansiering og
 - v) virksomhedens mål og strategier
 - c) virksomhedens regnskabssystemer og bogføring og
 - d) virksomhedens valg og anvendelse af regnskabspraksis.

Udformning og udførelse af handlinger

33. For at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis som grundlag for en konklusion om årsregnskabet som helhed skal revisor udforme og udføre forespørgsler og analytiske handlinger for at (jf. afsnit A64-A67, A71 A73):
 - behandle alle væsentlige poster i årsregnskabet, herunder oplysninger, og
 - fokusere på områder i årsregnskabet, hvor væsentlige fejlinformationer sandsynligvis kan opstå.
34. Revisors forespørgsler til den daglige ledelse og, hvor det er relevant, andre i virksomheden skal omfatte følgende (jf. afsnit A68-A71):
 - a) hvordan den daglige ledelse udøver de betydelige regnskabsmæssige skøn, der er krævet efter årsregnskabsloven
 - b) identifikation af transaktioner med nærtstående parter, herunder formålet med disse transaktioner
 - c) hvorvidt der er betydelige, usædvanlige eller komplekse transaktioner, begivenheder eller forhold, der har påvirket eller kan påvirke virksomhedens årsregnskab, herunder:
 - i) betydelige ændringer i virksomhedens forretningsmæssige aktiviteter eller drift
 - ii) betydelige ændringer i kontraktvilkår med en væsentlig påvirkning på virksomhedens årsregnskab, herunder finansierings- og låneaftaler
 - iii) betydelige posteringer i eller andre reguleringer til årsregnskabet
 - iv) betydelige transaktioner, der er indtruffet eller indregnet tæt på balancedagen
 - v) status på eventuel ikke-korrigeret fejlinformation, der er konstateret ved tidligere udførte opgaver, og
 - vi) indvirkninger eller mulige følger for virksomheden af transaktioner med eller relationer til nærtstående parter

- d) tilstedeværelsen af eventuelle konstaterede, formodede eller påståede:
 - i) besvigelser eller ulovlige handlinger, der påvirker virksomheden, og
 - ii) manglende overholdelse af bestemmelser i love eller øvrig regulering, der generelt anses for at have en direkte indvirkning på fastsættelsen af væsentlige beløb og oplysninger i årsregnskabet, såsom love og øvrig regulering vedrørende skat og pension
 - e) hvorvidt den daglige ledelse har konstateret og behandlet begivenheder, der er indtruffet mellem balancedatoen og datoen på revisors erklæring og kræver regulering af eller oplysning i årsregnskabet
 - f) grundlaget for den daglige ledelses vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften (jf. afsnit A72)
 - g) hvorvidt der er begivenheder eller forhold, der synes at skabe tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften
 - h) væsentlige tilsagn, kontraktlige forpligtelser eller eventualforpligtelser, der har påvirket eller kan påvirke virksomhedens årsregnskab, herunder oplysningerne i årsregnskabet, og
 - i) væsentlige, ikke-monetære transaktioner eller transaktioner uden vederlag i den pågældende regnskabsperiode.
35. Når revisor udfører analytiske handlinger, skal revisor overveje, hvorvidt data fra virksomhedens regnskabssystem og bogføring er fyldestgørende til brug for udførelse af analytiske handlinger (jf. afsnit A73-A75).

Handlinger rettet mod specifikke forhold

Nærtstående parter

36. Revisor skal under opgaven fortsat være opmærksom på ordninger eller oplysninger, der kan tyde på, at der er relationer til eller transaktioner med nærtstående parter, som den daglige ledelse ikke tidligere har konstateret eller oplyst revisor om.
37. Hvis revisor under udførelsen af opgaven konstaterer, at der er foretaget betydelige transaktioner, som ligger uden for virksomhedens normale forretningsområde, skal revisor forespørge den daglige ledelse om:
- a) transaktionernes art
 - b) nærtstående parter kan være involveret, og
 - c) den forretningsmæssige begrundelse (eller mangel herpå) for de pågældende transaktioner.

Besvigelser og manglende overholdelse af love eller øvrig regulering

38. Hvis der er tegn på, at der er sket besvigelser i virksomheden, eller at virksomheden ikke har overholdt love eller øvrig regulering, eller der er mistanke herom, skal revisor:
- a) kommunikere forholdet til det passende niveau i den daglige ledelse eller, hvor det er relevant, den øverste ledelse
 - b) anmode om den daglige ledelses vurdering af eventuelle indvirkninger på årsregnskabet
 - c) overveje den eventuelle indvirkning af den daglige ledelses kommunikation til revisor om indvirkninger af besvigelser eller manglende overholdelse af love eller øvrig regulering på revisors konklusion og erklæring og
 - d) fastslå, om der er et ansvar for at rapportere de konstaterede eller formodede besvigelser eller ulovlige handlinger til en part uden for virksomheden (jf. afsnit A76).

Fortsat drift

39. En udvidet gennemgang af et årsregnskab omfatter overvejelser om virksomhedens evne til at fortsætte driften. Når revisor overvejer den daglige ledelses vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften, skal revisor dække samme periode, som den daglige ledelse lagde til grund ved sin vurdering efter årsregnskabsloven.
40. Hvis revisor under opgaven bliver opmærksom på begivenheder eller forhold, der kan skabe betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften, skal revisor (jf. afsnit A77):
- a) forespørge den daglige ledelse om planer for fremtidige handlinger, der vil påvirke virksomhedens evne til at fortsætte driften, og om gennemførligheden heraf, samt om den daglige ledelse mener, at resultatet af de pågældende planer vil forbedre virksomhedens evne til at fortsætte driften
 - b) vurdere resultatet af disse forespørgsler med henblik på at overveje, om den daglige ledelses svar giver tilstrækkeligt grundlag for:
 - i) fortsat at aflægge årsregnskabet under forudsætning om fortsat drift eller
 - ii) at konkludere, om årsregnskabet indeholder væsentlig fejlinformation eller på anden vis er vildledende i forhold til virksomhedens evne til at fortsætte driften, og
 - c) overveje den daglige ledelses svar i lyset af alle relevante oplysninger, som revisor er blevet opmærksom på.

Brug af arbejde udført af andre

41. Det kan være nødvendigt for revisor at gøre brug af arbejde udført af andre revisorer eller arbejde udført af en enkeltperson eller organisation med ekspertise på et andet område end årsregnskab og afgivelse af erklæringer med sikkerhed. Hvis revisor gør brug af arbejde udført af en anden revisor eller en ekspert, skal revisor tage passende skridt for at sikre sig, at det udførte arbejde er hensigtsmæssigt i relation til revisors formål.

Afstemning af årsregnskabet til den underliggende bogføring

42. Revisor skal opnå bevis for, at årsregnskabet stemmer med eller kan afstemmes til virksomhedens underliggende bogføring (jf. afsnit A78).

Supplerende handlinger

43. Revisor skal som led i en udvidet gennemgang udføre følgende supplerende handlinger:
- Indhente udskrifter fra tingbog, personbog og bilbog pr. balancedagen, såfremt det er relevant⁹, og derved, i det omfang udskrifternes informationer muliggør det, opnå supplerende bevis for aktiver og forpligtelser, eventualforpligtelser og sikkerhedsstillelser mv. i årsregnskabet (jf. afsnit A79).
 - Indhente engagementsbekræftelser pr. balancedagen fra virksomhedens pengeinstitutter (engagementsforespørgsler), såfremt det er relevant⁹, og derved, i det omfang engagementsforespørgslernes informationer muliggør det, opnå supplerende bevis for likvide beholdninger og engagementer med pengeinstitutter, herunder indeståender, værdipapirdepoter, finansielle instrumenter og forpligtelser, samt for eventualforpligtelser og sikkerhedsstillelser mv. i årsregnskabet (jf. afsnit A80).
 - Indhente oplysninger på eller efter balancedagen ved forespørgsler til virksomhedens advokatforbindelser (advokatbreve), såfremt det er relevant⁹, om eventuelle tvister, søgsmål,

⁹ Supplerende handlinger er relevante, når de forhold, som handlingen vedrører, foreligger i den konkrete situation.

retssager eller lignende forhold, som virksomheden er part i, og derved, i det omfang advokatbrevenes informationer muliggør det, opnå supplerende bevis for den regnskabsmæssige behandling af disse forhold i årsregnskabet (jf. afsnit A81).

- Indhente dokumentation for, at de til SKAT indberettede AM-bidrag, A-skatter, merværdiafgifter og lønsumsafgifter er korrekt indberettet på grundlag af bogføringen, såfremt det er relevant⁹. Handlingen udføres for tre perioder eller for det færre antal perioder, som der er indberetningspligt for. Der foretages i denne forbindelse ikke nogen efterprøvelse af bogføringens bonitet (jf. afsnit A82).

Yderligere reviewhandlinger, når revisor bliver opmærksom på, at årsregnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation

44. Hvis revisor bliver opmærksom på et eller flere forhold, der giver revisor grund til at mene, at årsregnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation, skal revisor udforme og udføre yderligere reviewhandlinger, der er tilstrækkelige til, at revisor kan (jf. afsnit A83-A87):
- a) konkludere, at forhold(ene) sandsynligvis ikke vil medføre, at årsregnskabet som helhed indeholder væsentlig fejlinformation, eller
 - b) fastslå, at forhold(ene) medfører, at årsregnskabet som helhed indeholder væsentlig fejlinformation.

Efterfølgende begivenheder

45. Hvis revisor bliver opmærksom på begivenheder, der indtræffer mellem balancedatoen og datoen på revisors erklæring, og som kræver regulering af eller oplysning i årsregnskabet, skal revisor anmode den daglige ledelse om at korrigere fejlinformationen.
46. Revisor har ikke pligt til at udføre handlinger vedrørende årsregnskabet efter datoen på revisors erklæring. Hvis revisor efter datoen på revisors erklæring, men før datoen for årsregnskabet offentliggørelse, imidlertid får kendskab til et forhold, som kunne have foranlediget revisor til at ændre sin erklæring, hvis det havde været kendt af revisor på datoen for erklæringen, skal revisor:
- a) drøfte forholdet med den daglige ledelse og, hvor det er passende, den øverste ledelse
 - b) fastslå, om årsregnskabet bør ændres, og i givet fald
 - c) forespørge den daglige ledelse om, hvordan den har til hensigt at behandle forholdet i årsregnskabet.
47. Hvis den daglige ledelse ikke ændrer årsregnskabet i tilfælde, hvor revisor mener, at det bør ændres, og virksomheden allerede har modtaget revisors erklæring, skal revisor anmode den daglige ledelse og den øverste ledelse om ikke at distribuere årsregnskabet til tredjepart, før de nødvendige ændringer er foretaget. Hvis årsregnskabet derefter alligevel offentliggøres uden de nødvendige ændringer, skal revisor træffe passende foranstaltninger for at forsøge at forhindre, at revisors erklæring tillægges betydning.

Skriftlige udtalelser

48. Revisor skal anmode den daglige ledelse om en skriftlig udtalelse om, at den har opfyldt sit ansvar som beskrevet i de aftalte vilkår for opgaven. Den skriftlige udtalelse skal omfatte, at (jf. afsnit A88-A90):
- a) den daglige ledelse har opfyldt sit ansvar for udarbejdelsen af årsregnskabet i overensstemmelse med årsregnskabsloven, herunder dets retvisende billede, og har givet revisor al relevant information og adgang til information som anført i vilkårene for opgaven
 - b) alle transaktioner er blevet registreret og afspejlet i årsregnskabet, og

- c) det er den daglige ledelses opfattelse, at virkningen af ikke-korrigerede fejlinformationer, som revisor har fastslået under den udvidede gennemgang, både enkeltvis og sammenlagt er uvæsentlig for årsregnskabet som helhed. Den skriftlige udtalelse skal indeholde eller vedhæftes en oversigt over disse forhold.
49. Revisor skal endvidere anmode den daglige ledelse om skriftlige udtalelser om, at den daglige ledelse har informeret revisor om (jf. afsnit A89):
- a) identiteten af virksomhedens nærtstående parter og samtlige transaktioner med og relationer til nærtstående parter, som den daglige ledelse har kendskab til
 - b) betydelige fakta vedrørende besvigelser eller mistanker herom, som den daglige ledelse har kendskab til, og som kan have påvirket virksomheden
 - c) konstateret eller eventuel manglende overholdelse af love eller øvrig regulering, der påvirker virksomhedens årsregnskab
 - d) alle oplysninger, der er relevante for anvendelsen af forudsætningen om fortsat drift i årsregnskabet
 - e) at alle begivenheder, der er indtruffet efter balancedatoen, og som, jf. årsregnskabsloven, kræves reguleret eller oplyst om, er reguleret eller oplyst
 - f) væsentlige tilsagn, kontraktlige forpligtelser eller eventualforpligtelser, der har påvirket eller kan påvirke virksomhedens årsregnskab, herunder oplysninger herom, og
 - g) væsentlige, ikke-monetære transaktioner eller transaktioner uden vederlag, der er foretaget af virksomheden i den pågældende regnskabsperiode.
50. Hvis den daglige ledelse ikke afgiver en eller flere af de krævede skriftlige udtalelser, skal revisor (jf. afsnit A88):
- a) drøfte forholdet med den daglige ledelse og, hvor det er relevant, den øverste ledelse
 - b) genoverveje den daglige ledelses integritet og vurdere den eventuelle indvirkning heraf på pålideligheden af udtalelser (mundtlige og skriftlige) og bevis generelt
 - c) tage passende forholdsregler, herunder fastslå den mulige indvirkning på konklusionen i revisors erklæring i overensstemmelse med denne standard.
51. Revisor skal undlade at udtrykke en konklusion om årsregnskabet eller fratræde opgaven, hvis fratreden er mulig efter god revisorskik, hvis:
- a) revisor konkluderer, at der er tilstrækkelig tvivl om den daglige ledelses integritet i en grad, så afgivne skriftlige udtalelser ikke er pålidelige, eller
 - b) den daglige ledelse ikke afgiver de krævede udtalelser efter afsnit 48.

Datoen på skriftlige udtalelser og den eller de periode(r), de omfatter

52. Datoen på de skriftlige udtalelser skal ligge så tæt som muligt på, men ikke efter, datoen på revisors erklæring. De skriftlige udtalelser skal omfatte alle årsregnskabets bestanddele og perioder, der henvises til i revisors erklæring.

Vurdering af bevis opnået ved de udførte handlinger

53. Revisor skal vurdere, om der er opnået tilstrækkeligt og egnet bevis ved de udførte handlinger, og, hvis dette ikke er tilfældet, udføre andre handlinger, som revisor efter omstændighederne anser som nødvendige for at kunne udforme en konklusion om regnskabet (jf. afsnit A91).

54. Hvis revisor ikke er i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis til at udforme en konklusion, skal revisor drøfte disse begrænsningers indvirkning på omfanget af opgaven med den daglige ledelse og, hvor det er relevant, den øverste ledelse (jf. afsnit A92-A93).

Vurdering af indvirkningen på revisors erklæring

55. Revisor skal vurdere det bevis, der er opnået ved de udførte handlinger, for at fastslå indvirkningen på revisors erklæring (jf. afsnit A91).

Udformning af revisors konklusion om årsregnskabet

Overvejelse af årsregnskabsloven i relation til årsregnskabet

56. Når revisor udformer sin erklæring om årsregnskabet, skal revisor:
- a) vurdere, om årsregnskabet på passende vis henviser til eller beskriver relevante bestemmelser i årsregnskabsloven
 - b) overveje med udgangspunkt i årsregnskabsloven og resultatet af de udførte handlinger, om:
 - i) den anvendte terminologi i årsregnskabet, herunder titlen på hver bestanddel af årsregnskabet, er passende
 - ii) årsregnskabet indeholder fyldestgørende oplysninger om betydelig anvendt regnskabspraksis
 - iii) den valgte og anvendte regnskabspraksis er konsistent med årsregnskabsloven og er passende
 - iv) de regnskabsmæssige skøn, der er foretaget af den daglige ledelse, synes rimelige
 - v) de oplysninger, der præsenteres i årsregnskabet, er relevante, pålidelige, sammenlignelige og forståelige, og
 - vi) årsregnskabet giver fyldestgørende oplysninger, så de tiltænkte brugere kan forstå indvirkningen af væsentlige transaktioner og begivenheder på den information, der formidles i årsregnskabet (jf. afsnit A94-A95).

57. Revisor skal overveje:
- a) indvirkningen på årsregnskabet som helhed af ikke-korrigerede fejlinformationer, der er konstateret ved opgaven og ved det foregående års udvidede gennemgang af virksomhedens årsregnskab, og
 - b) indvirkningen af kvalitative aspekter ved virksomhedens regnskabsprincipper, herunder tegn på mulig manglende neutralitet i den daglige ledelses vurderinger (jf. afsnit A96-A97).

58. Revisor skal desuden tage følgende med i sine overvejelser (jf. afsnit A95):
- a) om årsregnskabet samlete præsentation, struktur og indhold er i overensstemmelse med årsregnskabsloven, og
 - b) om årsregnskabet, herunder de tilhørende noter, synes at gengive de underliggende transaktioner og begivenheder på en sådan måde, at årsregnskabet set som en helhed kan siges at give et retvisende billede i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Konklusionens form

59. Revisors konklusion om årsregnskabet skal, uanset om den er modificeret eller ej, udtrykkes i en form, der er passende efter årsregnskabsloven.

Konklusion uden modifikationer

60. Revisor skal udtrykke en konklusion uden modifikationer i sin erklæring om årsregnskabet som helhed, når revisor har:
- opnået begrænset sikkerhed for sin konklusion om, at årsregnskabet giver et retvisende billede i overensstemmelse med årsregnskabsloven, og
 - udført supplerende handlinger, der giver yderligere sikkerhed for denne konklusion.
61. Når revisor udtrykker en umodificeret konklusion, skal revisor anvende følgende formulering (jf. afsnit A98):
- a) baseret på det udførte arbejde er det vores opfattelse, at årsregnskabet giver et retvisende billede i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Konklusion med modifikationer

62. Revisor skal udtrykke en konklusion med modifikationer i sin erklæring om årsregnskabet som helhed, når:
- a) revisor på grundlag af de udførte handlinger og det opnåede bevis fastslår, at årsregnskabet indeholder væsentlig fejlinformation, eller
 - b) revisor ikke er i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis for en eller flere specifikke poster i årsregnskabet, som er væsentlige for årsregnskabet som helhed.
63. Når revisor modificerer konklusionen, der udtrykkes om årsregnskabet, skal revisor:
- a) alt efter forholdet anvende overskriften ”Konklusion med forbehold”, ”Afkræftende konklusion” eller ”Manglende konklusion” på konklusionsafsnittet i revisors erklæring og
 - b) give en beskrivelse af det forhold, der er årsag til modifikationen, under en passende overskrift (som f.eks. alt efter forholdet ”Grundlag for konklusion med forbehold”, ”Grundlag for afkræftende konklusion” eller ”Grundlag for manglende konklusion”) i et særskilt afsnit i revisors erklæring (benævnt afsnittet om grundlag for konklusion), der placeres umiddelbart før konklusionen.

Årsregnskabet indeholder væsentlig fejlinformation

64. Hvis revisor fastslår, at årsregnskabet indeholder væsentlig fejlinformation, skal revisor udtrykke:
- a) en konklusion med forbehold, hvis revisor konkluderer, at det eller de forhold, som modifikationen skyldes, har en væsentlig, men ikke gennemgribende, indvirkning på årsregnskabet, eller
 - b) en afkræftende konklusion, hvis det eller de forhold, som modifikationen skyldes, har både væsentlig og gennemgribende indvirkning på årsregnskabet.
65. Når revisor udtrykker en konklusion med forbehold om årsregnskabet som følge af en væsentlig fejlinformation, skal revisor anvende følgende formulering:
- baseret på det udførte arbejde er det, bortset fra indvirkningerne af de(t) forhold, der er beskrevet i afsnittet ”Grundlag for konklusion med forbehold”, vores opfattelse, at årsregnskabet giver et retvisende billede i overensstemmelse med årsregnskabsloven.
66. Når revisor udtrykker en afkræftende konklusion om årsregnskabet, skal revisor anvende følgende formulering:
- baseret på det udførte arbejde er det som følge af betydigheden af de(t) forhold, der er beskrevet i afsnittet ”Grundlag for afkræftende konklusion”, vores opfattelse, at årsregnskabet ikke giver et retvisende billede i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

67. Ved væsentlig fejlinformation, der resulterer i en konklusion med forbehold eller en afkræftende konklusion, skal revisor i afsnittet om grundlag for konklusionen:
- beskrive og kvantificere de beløbsmæssige konsekvenser af fejlinformationen, hvis den væsentlige fejlinformation vedrører specifikke beløb i årsregnskabet (herunder kvantitative oplysninger), medmindre dette ikke er muligt, hvilket revisor i så fald skal anføre
 - redegøre for, hvordan oplysninger er fejlbehæftede, hvis den væsentlige fejlinformation vedrører beskrivende oplysninger, eller
 - beskrive arten af oplysninger, hvis den væsentlige fejlinformation vedrører udeladelse af krævede oplysninger. Revisor skal medtage de udeladte oplysninger, hvor det er muligt, medmindre dette er forbudt ved lov eller øvrig regulering.

Manglende mulighed for at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis

68. Hvis revisor ikke er i stand til at udforme en konklusion om årsregnskabet, fordi det ikke har været muligt at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis, skal revisor:
- udtrykke en konklusion med forbehold, hvis revisor konkluderer, at de mulige indvirkninger af eventuel, ikke-opdaget fejlinformation på årsregnskabet kan være væsentlige, men ikke gennemgribende, eller
 - ikke udtrykke en konklusion, hvis revisor konkluderer, at de mulige indvirkninger af eventuel, ikke-opdaget fejlinformation på årsregnskabet kan være både væsentlige og gennemgribende.
69. Revisor skal fratræde opgaven, hvis alle de følgende omstændigheder er til stede (jf. afsnit A99-A100):
- revisor er ude af stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis til at udforme en konklusion om årsregnskabet på grund af en begrænsning i omfanget af den udvidede gennemgang, som den daglige ledelse har pålagt efter revisors accept af opgaven
 - revisor har fastslået, at de mulige indvirkninger af ikke-opdaget fejlinformation på årsregnskabet er væsentlige og gennemgribende, og
 - fratræden er mulig efter god revisorskik.
70. Når revisor udtrykker en konklusion med forbehold om årsregnskabet, fordi det ikke har været muligt at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis, skal revisor anvende følgende formulering:
- baseret på det udførte arbejde er det, bortset fra de mulige indvirkninger af de(t) forhold, der er beskrevet i afsnittet ”Grundlag for konklusion med forbehold”, vores opfattelse, at årsregnskabet giver et retvisende billede i overensstemmelse med årsregnskabsloven.
71. Når revisor ikke udtrykker en konklusion om årsregnskabet, skal revisor i konklusionsafsnittet anføre, at:
- revisor ikke er i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis som grundlag for at udforme en konklusion om årsregnskabet på grund af betydeligheden af det eller de forhold, der er beskrevet i afsnittet ”Grundlag for manglende konklusion”, og
 - revisor derfor ikke udtrykker en konklusion om årsregnskabet.
72. I afsnittet om grundlaget for konklusion i relation til enten en konklusion med forbehold som følge af, at det ikke har været muligt at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis, eller når revisor ikke udtrykker en konklusion, skal revisor redegøre for årsagen(erne) til, at revisor er ude af stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis.

Revisors erklæring

73. Revisors erklæring om udvidet gennemgang skal være skriftlig og indeholde følgende elementer (jf. afsnit A101-A104, A118):
- a) en titel, der klart angiver, at der er tale om en erklæring om en udvidet gennemgang afgivet af en uafhængig revisor
 - b) adressat(er), som krævet af opgavens omstændigheder
 - c) et indledende afsnit, der:
 - i) identificerer det årsregnskab, opgaven vedrører, herunder titlen på hver af de bestanddele, som årsregnskabet består af, samt datoen og perioden, som hver af bestanddelene omfatter
 - ii) henviser til årsregnskabsloven, og
 - iii) anfører, at der er foretaget udvidet gennemgang af årsregnskabet
 - d) en beskrivelse af den daglige ledelses ansvar for udarbejdelsen af årsregnskabet, herunder en forklaring på, at den daglige ledelse er ansvarlig for: (jf. afsnit A105):
 - i) årsregnskabets udarbejdelse i overensstemmelse med årsregnskabsloven og årsregnskabets retvisende billede
 - ii) den interne kontrol, som den daglige ledelse fastslår for nødvendig for at kunne udarbejde et årsregnskab, der er uden væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl
 - e) en beskrivelse af revisors ansvar for at udtrykke en konklusion, herunder en henvisning til denne standard (jf. afsnit A106-A107, A117)
 - f) en beskrivelse af arten af udvidet gennemgang af et årsregnskab og dets begrænsninger samt følgende angivelser (jf. afsnit A108):
 - i) revisor udfører handlinger, der primært består i at stille forespørgsler til den daglige ledelse og, hvor det er hensigtsmæssigt, andre i virksomheden, anvender analytiske handlinger og vurderer det opnåede bevis med henblik på at opnå begrænset sikkerhed for konklusionen
 - ii) revisor udfører specifikt krævede supplerende handlinger med henblik på at opnå yderligere sikkerhed for sin konklusion, og
 - iii) de handlinger, der udføres ved en udvidet gennemgang, er mindre omfattende end de handlinger, der udføres ved en revision, og revisor udtrykker derfor ikke en revisionskonklusion om årsregnskabet
 - g) et afsnit, hvori revisor angiver: ”Den udvidede gennemgang har ikke givet anledning til forbehold”, når revisors konklusion om årsregnskabet er uden modifikationer
 - h) et afsnit med overskriften ”Konklusion”, der indeholder:
 - i) revisors konklusion om årsregnskabet som helhed efter afsnit 59-72 og
 - ii) en henvisning til årsregnskabsloven
 - i) når revisors konklusion om årsregnskabet er modificeret:

- i) et afsnit med en passende overskrift¹⁰, der indeholder revisors konklusion med modifikationer efter afsnit 59 og 62-72, og
- ii) et afsnit med en passende overskrift, der indeholder en beskrivelse af det eller de forhold, som modifikationen skyldes (jf. afsnit A109)
- j) en henvisning til revisors forpligtelse i henhold til denne standard til at overholde relevante etiske krav
- k) datoen på revisors erklæring (jf. afsnit A114-A116)
- l) revisionsfirmaets navn, herunder type
- m) revisors underskrift (jf. afsnit A110) og
- n) det sted i jurisdiktionen, hvor revisor praktiserer.

Supplerende oplysninger vedrørende forhold i årsregnskabet og supplerende oplysninger vedrørende forståelse af den udvidede gennemgang i revisors erklæring

Supplerende oplysninger vedrørende forhold i årsregnskabet

74. Revisor kan anse det for nødvendigt at henlede brugeres opmærksomhed på et forhold, der er præsenteret eller oplyst i årsregnskabet, og som efter revisors vurdering er af en sådan vigtighed, at det er afgørende for brugeres forståelse af årsregnskabet. I sådanne tilfælde skal revisor medtage en supplerende oplysning vedrørende forhold i årsregnskabet i sin erklæring, forudsat at revisor har opnået tilstrækkeligt og egnet bevis til at konkludere, at det ikke er sandsynligt, at forholdet er væsentligt fejlbehæftet, sådan som det er præsenteret i årsregnskabet. I sådan et afsnit må der kun henvises til oplysninger, der er præsenteret eller oplyst i årsregnskabet.
75. Revisor skal placere et afsnit med supplerende oplysninger vedrørende forhold i årsregnskabet under overskriften ”Supplerende oplysning vedrørende forhold i regnskabet”.

Supplerende oplysninger vedrørende forståelse af den udvidede gennemgang

76. Hvis revisor anser det for nødvendigt at kommunikere om et forhold, som ikke er præsenteret eller angivet i årsregnskabet, og som efter revisors vurdering er relevant for brugeres forståelse af den udvidede gennemgang, revisors ansvar eller revisors erklæring, og dette ikke er forbudt ved lov eller øvrig regulering, skal revisor kommunikere om forholdet i et afsnit i sin erklæring under overskriften ”Supplerende oplysninger vedrørende forståelse af den udvidede gennemgang” eller anden passende overskrift.

Andre erklæringsforpligtelser

77. Eventuelle supplerende oplysninger om andre forhold, en udtalelse om en eventuel ledelsesberetning eller andre erklæringer skal medtages i et separat afsnit i revisors erklæring under overskriften ”Erklæring i henhold til anden lovgivning, aftale og øvrig regulering” eller anden overskrift tilpasset afsnittets indhold efter afsnittet ”Den uafhængige revisors erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskabet”.

¹⁰ Ifølge erklæringsbekendtgørelsen skal revisors begrundelse for at modificere konklusionen altid anføres under overskriften ”Forbehold”. Herefter skal revisor anføre grundlaget for modifikationen under overskriften ”Grundlag for konklusion med forbehold”, Grundlag for afkræftende konklusion” eller ”Grundlag for manglende konklusion”.

Supplerende oplysninger vedrørende andre forhold¹¹

78. I tillæg til erklæringen om årsregnskabet skal revisor give supplerende oplysninger, hvis lovgivningens bestemmelser om bogføring og opbevaring af regnskabsmateriale ikke er overholdt, og den pågældende overtrædelse ikke er uvæsentlig (jf. afsnit A111).

Endvidere skal der særskilt gives supplerende oplysninger vedrørende forhold, som revisor er blevet bekendt med under sin udvidede gennemgang, og som giver en begrundet formodning om, at medlemmer af ledelsen kan ifalde erstatnings- eller strafansvar for handlinger eller undladelser, der berører virksomheden, tilknyttede virksomheder, virksomhedsdeltagere, kreditorer eller medarbejdere, herunder altid om forhold, der vedrører (jf. afsnit A111):

- straffelovens kapitel 28 samt skatte-, afgifts – og tilskudslovgivning
- den for virksomheden fastsatte selskabsretlige¹² eller tilsvarende lovgivning, eller
- lovgivning om regnskabsaflæggelse, herunder om bogføring og opbevaring af regnskabsmateriale.

Supplerende oplysninger vedrørende andre forhold skal angives i et særskilt afsnit med overskriften ”Supplerende oplysninger vedrørende andre forhold”.

Udtalelse om ledelsesberetningen

79. I tillæg til sin erklæring om årsregnskabet¹³ skal revisor gennemlæse en eventuel ledelsesberetning med henblik på at kunne afgive en udtalelse om, hvorvidt oplysningerne i ledelsesberetningen er i overensstemmelse med årsregnskabet (jf. afsnit A112).

Revisors konklusion baseres på den udførte udvidede gennemgang. Revisor skal således ikke udføre handlinger herudover for at afgive udtalelsen.

Når revisor ved læsning af ledelsesberetningen konstaterer en væsentlig inkonsistens, skal revisor fastslå, om det er oplysninger i årsregnskabet eller i ledelsesberetningen, der skal rettes. Hvis det er nødvendigt at rette årsregnskabet, og den daglige ledelse nægter at foretage rettelsen, skal revisor modificere sin konklusion (jf. afsnit 62-72). Hvis det er nødvendigt at rette ledelsesberetningen, og den daglige ledelse nægter at foretage rettelsen, skal revisor i udtalelsen oplyse om ledelsesberetningens manglende konsistens med årsregnskabet.

Andre erklæringer¹⁴

80. Afgiver revisor efter aftale med ledelsen andre erklæringer med sikkerhed om oplysninger i årsregnskabet eller om oplysninger, der offentliggøres i tilknytning til årsregnskabet, anføres sådanne erklæringer særskilt efter revisors erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskabet. Sådanne erklæringsopgaver udføres i overensstemmelse med de internationale standarder, som oversat og udsendt af FSR – danske revisorer.

Datoen på revisors erklæring

81. Revisor må ikke datere erklæringen før den dato, hvor revisor har opnået tilstrækkeligt og egnet bevis som grundlag for sin konklusion om årsregnskabet, herunder sikret sig, at (jf. afsnit A114-A116):

¹¹ Erklæringsbekendtgørelsen § 9, stk. 1, nr. 6 og 7, jf. § 7, stk. 2, stk. 3 og 4.

¹² Dette omfatter blandt andet overtrædelse af selskabsloven § 147, i henhold til hvilken revisor skal påse, om ledelsen overholder sine forpligtelser til at udarbejde forretningsorden og til at oprette og føre bøger, fortegnelser og protokoller. En supplerende oplysning om ledelsesansvar ved overtrædelse af de relevante bestemmelser i § 147 overflødig gør den i samme paragraf nævnte ”revisorerklæring” til generalforsamlingen.

¹³ Erklæringsbekendtgørelsen § 9, stk. 1, nr. 8, jf. § 5, stk. 7 og 8.

¹⁴ Erklæringsbekendtgørelsen § 9, stk. 6.

- a) alle de bestanddele, der ifølge den relevante regnskabsmæssige begrebsramme udgør et årsregnskab, herunder tilhørende noter, er udarbejdet, og
- b) personer med den rette bemyndigelse har bekræftet, at de har påtaget sig ansvar for det pågældende årsregnskab.

Dokumentation

82. Udarbejdelsen af dokumentation for udvidet gennemgang tilvejebringer bevis for, at den udvidede gennemgang er udført i overensstemmelse med denne standard samt gældende krav ifølge dansk revisorlovgivning, og udgør en tilstrækkelig og egnet registrering af grundlaget for revisors erklæring. Revisor skal dokumentere følgende aspekter ved opgaven rettidigt på en måde, der gør det muligt for en erfaren revisor, der ikke før har været tilknyttet opgaven, og en kvalitetskontrollant, jf. revisorloven § 34, at forstå (jf. afsnit A119-A120):
- a) arten, den tidsmæssige placering og omfanget af de handlinger, der er udført for at overholde denne standard samt gældende krav i dansk revisorlovgivning
 - b) resultaterne, der er opnået ved disse handlinger, og revisors konklusioner udformet på grundlag af disse resultater, og
 - c) de betydelige forhold, der er opstået i forbindelse med opgaven, revisors konklusioner herom og betydelige faglige vurderinger, der er foretaget for at komme frem til disse konklusioner.
83. Når revisor dokumenterer arten, den tidsmæssige placering og omfanget af de udførte handlinger, som kræves i denne standard, skal revisor registrere:
- a) hvem der har udført arbejdet og den dato, hvor det blev afsluttet, og
 - b) hvem der gennemgik det udførte arbejde for at kvalitetssikre opgaven samt datoen for og omfanget af denne gennemgang.
84. Revisor skal desuden dokumentere drøftelser med den daglige ledelse, den øverste ledelse og med andre, for så vidt det er relevant for udførelsen af udvidet gennemgang af betydelige forhold, der er opstået i forbindelse med opgaven, herunder arten af sådanne forhold.
85. Hvis revisor under opgaven identificerer oplysninger, der ikke er konsistente med revisors observationer vedrørende betydelige forhold, der påvirker årsregnskabet, skal revisor dokumentere, hvordan denne inkonsistens er behandlet.
86. Revisor skal samle dokumentationen i et opgavearkiv og afslutte den administrative proces med at samle det endelige opgavearkiv rettidigt¹⁵ efter datoen på revisors erklæring. Opgavearkivet skal opbevares i 5 år fra tidspunktet for underskrivelse af den erklæring, materialet vedrører, jf. revisorloven § 23, stk. 1.
87. Når der udføres udvidet gennemgang af et koncernregnskab¹⁶ skal arbejdspapirerne dokumentere den gennemgang, der er foretaget af arbejde, der er udført af andre revisorer, jf. revisorloven § 23, stk. 2. Endvidere skal revisor i visse tilfælde opbevare et eksemplar af arbejdspapirer for det udførte arbejde i dattervirksomheder, jf. revisorloven § 23, stk. 3.

¹⁵ En passende tidsfrist til afslutning af det endelige opgavearkiv vil normalt ikke være mere end 60 dage efter datoen for revisors erklæring.

¹⁶ Modervirksomheder kan, jf. ÅRL § 113, frivilligt vælge at udarbejde et koncernregnskab.

Vejledning og andet forklarende materiale

Omfanget af denne standard (jf. afsnit 1-2).

- A1 Når revisor udfører udvidet gennemgang af et årsregnskab, er revisor pålagt at overholde kravene i revisorlovgivningen, herunder Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder.
- A2 Udvidet gennemgang kan alene anvendes af virksomheder i regnskabsklasse B, herunder holdingvirksomheder, der, jf. årsregnskabsloven § 135, har mulighed for at vælge at få udført en udvidet gennemgang som alternativ til en revision udført i overensstemmelse med IAASB's internationale standarder om revision.
- A3 Ved en udvidet gennemgang opnår revisor mindre sikkerhed for, at årsregnskabet er uden væsentlig fejlinformation end ved udførelsen af en revision efter internationale standarder om revision. Dette skyldes især følgende forhold:
- revisor opnår ikke det samme kendskab til virksomheden og dens forhold, herunder interne kontroller, som ved en revision
 - funktionaliteten af interne kontroller testes ikke, som det kan være tilfældet ved en revision, og
 - udvidet gennemgang inkluderer ud over de supplerende handlinger (jf. afsnit 43) og kontrol af årsregnskab til bogføring (jf. afsnit 42) ikke detailtest¹⁷ af transaktioner, balanceposter og oplysninger, medmindre revisor udfører andre handlinger (jf. afsnit A65, A83-A87 og A91).

Udvidet gennemgang af finansielle oplysninger for komponenter i forbindelse med en udvidet gennemgang af et koncernregnskab

- A4 En koncernrevisor kan anmode om, at der udføres udvidet gennemgang af komponenternes regnskaber i overensstemmelse med denne standard.

Forbindelse til ISQC 1 (jf. afsnit 3)

- A5 ISQC 1 omhandler et revisionsfirmas ansvar for at etablere og vedligeholde et system til kvalitetsstyring af erklæringsopgaver med sikkerhed. Dette ansvar vedrører etablering af firmaets:
- kvalitetsstyringssystem
 - tilknyttede politikker, der udformes med henblik på at opfylde målet med kvalitetsstyringssystemet, samt firmaets procedurer for at implementere og overvåge overholdelsen af disse politikker, herunder politikker og procedurer, der er rettet mod hvert af følgende elementer:
 - ledelsens ansvar for kvalitet i revisionsfirmaet
 - relevante etiske krav
 - accept og fortsættelse af klientforhold og specifikke opgaver
 - menneskelige ressourcer
 - udførelse af opgaven
 - overvågning.
- A6 Ifølge ISQC 1 er revisionsfirmaet forpligtet til at etablere og vedligeholde et kvalitetsstyringssystem med henblik på at tilvejebringe høj grad af sikkerhed for, at:
- a) revisionsfirmaet og dets medarbejdere overholder faglige standarder og gældende lovgivning og øvrig regulering

¹⁷ Detailtest kan være i form af inspektioner, observationer, eksterne bekræftelser, efterregning og genudførelse, eksempelvis beholdningseftersyn og saldobekræftelse.

- b) de erklæringer, der afgives af revisionsfirmaet eller af opgaveansvarlige partnere, er passende efter omstændighederne¹⁸.

Mål (jf. afsnit 6 - 7)

- A7 Denne standard kræver, at revisor ikke udtrykker en konklusion om årsregnskabet, hvis revisor ikke er i stand til at udforme en konklusion om årsregnskabet på grund af manglende mulighed for at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis, og revisor konkluderer, at den mulige indvirkning på årsregnskabet af ikke-opdagede fejlinformationer kan være både væsentlig og gennemgribende.
- A8 Situationen, hvor revisor ikke kan opnå tilstrækkeligt og egnet bevis ved en udvidet gennemgang (benævnt en begrænsning i omfang), kan opstå som følge af:
 - a) omstændigheder, som er uden for virksomhedens kontrol
 - b) omstændigheder, der relaterer sig til arten eller den tidsmæssige placering af revisors arbejde, eller
 - c) begrænsninger, der er pålagt af den daglige ledelse eller den øverste ledelse i virksomheden.

Udførelse af en udvidet gennemgang (jf. afsnit 8)

- A9 Denne standard tilsidesætter ikke krav i revisorlovgivningen, der vedrører udvidet gennemgang af årsregnskaber.

Etiske krav (jf. afsnit 10)

- A10 Del A i FSR – danske revisorerets etiske regler fastsætter de grundlæggende principper for professionel etik, som revisorer skal overholde, og angiver en konceptuel begrebsramme for anvendelse af disse principper. De grundlæggende principper er:
 - a) integritet
 - b) objektivitet
 - c) faglig kompetence og fornøden omhu
 - d) fortrolighed og
 - e) professionel adfærd.

Del B i FSR – danske revisorerets etiske regler illustrerer, hvordan begrebsrammen skal anvendes i specifikke situationer. I overensstemmelse med FSR - danske revisorerets etiske regler skal trusler mod revisors overholdelse af relevante etiske krav identificeres og behandles på passende vis.

- A11 Når der er tale om en erklæringsopgave med sikkerhed, herunder en udvidet gennemgang, kræver FSR – danske revisorerets etiske regler, at revisor er uafhængig af virksomheden. FSR – danske revisorerets etiske regler beskriver uafhængighed som omfattende både uafhængighed i opfattelse og uafhængighed i fremtoning. Revisors uafhængighed sikrer revisors mulighed for at udforme en konklusion uden at blive påvirket af forhold, der kunne kompromittere konklusionen, hvis de forelå. Uafhængighed styrker revisors evne til at agere med integritet, være objektiv samt opretholde en professionel skeptisk indstilling.

¹⁸ International standard om kvalitetsstyring (ISQC)1, Kvalitetsstyring i firmaer, som udfører revision og review af regnskaber, andre erklæringsopgaver med sikkerhed samt beslægtede opgaver, afsnit 11.

Professionel skepsis og faglig vurdering

Professionel skepsis (jf. afsnit 11)

A12 Professionel skepsis er nødvendig for en kritisk vurdering af bevis ved en udvidet gennemgang. Dette omfatter at sætte spørgsmålstejn ved manglende konsistens og undersøge modstridende bevis samt at sætte spørgsmålstejn ved pålideligheden af svar på forespørgsler og anden information, der er opnået fra den daglige ledelse og den øverste ledelse. Endvidere omfatter professionel skepsis overvejelse af tilstrækkeligheden og egnetheden af det opnåede bevis i lyset af opgavens omstændigheder.

A13 Professionel skepsis indebærer eksempelvis at være opmærksom på:

- bevis, der ikke er konsistent med andet opnået bevis
- oplysninger, der rejser tvivl om pålideligheden af dokumenter og svar på forespørgsler, som skal benyttes som bevis
- forhold, der kan være tegn på mulige besvigelser
- andre omstændigheder, der antyder behov for yderligere handlinger.

A14 Det er nødvendigt at opretholde professionel skepsis under hele opgaven, hvis revisor skal mindske risikoen for at:

- overse usædvanlige omstændigheder
- overgeneralisere, når revisor drager konklusioner på grundlag af det opnåede bevis
- anvende uhensigtsmæssige forudsætninger ved fastlæggelse af arten, den tidsmæssige placering og omfanget af de handlinger, der udføres ved opgaven om udvidet gennemgang, samt ved vurdering af resultaterne heraf.

A15 Revisor kan ikke forventes at se bort fra tidligere erfaringer med den daglige og den øverste ledelses ærlighed og integritet. Ikke desto mindre vil en opfattelse af, at den daglige og den øverste ledelse er ærlige og har integritet, ikke fritage revisor for at skulle opretholde professionel skepsis eller tillade revisor at være tilfreds med bevis, som ikke er fyldestgørende for formålet med den udvidede gennemgang.

Faglig vurdering (jf. afsnit 12)

A16 Faglig vurdering er vigtig for en behørig udførelse af en udvidet gennemgang. Dette skyldes, at fortolkning af relevante etiske krav og kravene i denne standard samt behovet for at træffe beslutninger på et oplyst grundlag ved udførelsen af opgaven om udvidet gennemgang kræver anvendelse af relevant viden om og erfaring med fakta og omstændigheder ved opgaven. Faglig vurdering er i særdeleshed nødvendig ved:

- beslutninger om væsentlighed samt om arten, den tidsmæssige placering og omfanget af de handlinger, der anvendes for at opfylde kravene i denne standard og for at indsamle bevis
- vurdering af, om det bevis, der er opnået ved de udførte handlinger, mindsker opgaverisikoen til et niveau, der er acceptabelt efter opgavens omstændigheder
- overvejelse af den daglige ledelses vurderinger ved anvendelsen af årsregnskabsloven
- udformning af konklusionen om årsregnskabet på grundlag af det opnåede bevis, herunder overvejelse af rimeligheden af de skøn, den daglige ledelse har foretaget ved udarbejdelsen af årsregnskabet.

A17 Et særligt fremtrædende kendetegn ved den faglige vurdering, der forventes af revisor, er, at den foretages af en revisor, hvis uddannelse, viden og erfaring, herunder i brugen af kvalifikationer og teknikker i erklæringsopgaver med sikkerhed, har bidraget til udviklingen af de kompetencer, der er

nødvendige for at foretage rimelige vurderinger. Konsultationer om vanskelige eller omtvistelige forhold under opgavens udførelse, både inden for opgaveteamet og mellem opgaveteamet og andre på et passende niveau inden eller uden for revisionsfirmaet, hjælper revisor til at foretage kvalificerede og rimelige vurderinger.

A18 Udøvelse af faglig vurdering i de enkelte opgaver sker på grundlag af de fakta og forhold, som revisor får kendskab til under hele opgavens forløb, herunder:

- viden indhentet fra opgaver, der er udført vedrørende virksomhedens regnskaber i tidligere perioder, hvor det er relevant
- revisors forståelse af virksomheden og dens omgivelser, herunder dens regnskabssystem, og af anvendelsen af årsregnskabsloven
- i hvor høj grad udarbejdelsen og aflæggelsen af årsregnskabet kræver den daglige ledelses vurdering.

A19 Faglig vurdering kan bedømmes ud fra, om vurderingen afspejler en kompetent anvendelse af principper for erklæringsopgaver med sikkerhed og for regnskabsudarbejdelse, samt om vurderingen er hensigtsmæssig og konsistent med de fakta og forhold, som revisor havde kendskab til frem til datoen på revisors erklæring.

A20 Der skal udøves faglig vurdering under hele opgaven. Desuden skal faglig vurdering dokumenteres på passende vis i overensstemmelse med kravene i denne standard. Faglige vurderinger må ikke benyttes til at retfærdiggøre beslutninger, der ikke på anden vis understøttes af opgavens fakta og forhold eller det opnåede bevis.

Kvalitetsstyring på opgaveniveau (jf. afsnit 13-17)

A21 Kvalifikationer og teknikker i erklæringsopgaver med sikkerhed omfatter:

- a) anvendelse af professionel skepsis og faglig vurdering ved planlægningen og udførelsen af en erklæringsopgave med sikkerhed, herunder ved opnåelse og vurdering af bevis
- b) forståelse af informationssystemer og intern controls rolle og begrænsninger
- c) sammenkædning af overvejelser om væsentlighed og opgaverisici med arten, den tidsmæssige placering og omfanget af handlinger
- d) anvendelse af passende handlinger i relation til udvidet gennemgang, der kan omfatte andre typer af handlinger ud over forespørgsler og analytiske handlinger (såsom inspektion, efterregning, genudførelse, observation og bekræftelse)
- e) systematisk dokumentationspraksis
- f) anvendelse af færdigheder og praksis, der er relevant for udfærdigelse af erklæringer for erklæringsopgaver med sikkerhed.

A22 I relation til firmaets kvalitetsstyringssystem har opgaveteamet et ansvar for at implementere kvalitetsstyringsprocedurer, der er relevante for opgaven, og som giver revisionsfirmaet den information, der er relevant for at muliggøre funktionaliteten af den del af firmaets kvalitetsstyringssystem, der vedrører uafhængighed.

A23 Når den opgaveansvarlige partner påtager sig ansvar for den overordnede kvalitet af hver enkelt opgave, understreger den opgaveansvarlige partners tiltag og passende kommunikation til opgaveteamets øvrige medlemmer den kendsgerning, at kvalitet er afgørende for udførelsen af opgaven, og vigtigheden for kvaliteten af at:

- a) udføre arbejde, der overholder faglige standarder samt lovgivning og øvrig regulering
- b) overholde firmaets kvalitetsstyringspolitikker og -procedurer, hvor det er relevant

- c) afgive en erklæring på opgaven, som er passende efter omstændighederne
- d) opgaveteamet har mulighed for at gøre opmærksom på forhold uden frygt for repressalier.

A24 Medmindre oplysninger fra revisionsfirmaet eller andre parter giver udtryk for andet, er opgaveteamet berettiget til at stole på firmaets kvalitetsstyringssystem. Opgaveteamet kan f.eks. stole på systemet i forhold til:

- medarbejderes kompetencer gennem deres ansættelse og formelle uddannelse
- uafhængighed gennem opsamling og kommunikation af relevante oplysninger om uafhængighed
- vedligeholdelse af klientforhold gennem systemet for accept og fortsættelse
- overholdelse af krav i lovgivning og øvrig regulering gennem overvågningsprocessen.

Ved overvejelse af mangler, der er konstateret i firmaets kvalitetsstyringssystem, og som kan påvirke opgaven om udvidet gennemgang, kan den opgaveansvarlige partner overveje de foranstaltninger, revisionsfirmaet har truffet for at afhjælpe sådanne mangler.

A25 En mangel i firmaets kvalitetsstyringssystem er ikke nødvendigvis et tegn på, at en udvidet gennemgang ikke er udført i overensstemmelse med faglige standarder og gældende lovgivning og øvrig regulering, eller at revisors erklæring ikke er passende.

Udpegning af opgaveteams (jf. afsnit 14(b))

A26 Når den opgaveansvarlige partner overvejer, om opgaveteamet som helhed har de passende kompetencer og færdigheder, kan den opgaveansvarlige partner overveje sådanne forhold som teamets:

- forståelse af og praktiske erfaringer med opgaver om udvidet gennemgang af lignende art og kompleksitet gennem passende oplæring og deltagelse
- forståelse af faglige standarder samt gældende lovgivning og øvrig regulering
- tekniske ekspertise, herunder ekspertise i relevant informationsteknologi og på specialiserede områder inden for regnskab eller erklæringer med sikkerhed.
- kendskab til relevante brancher, hvor klienten har aktiviteter
- evne til at anvende faglige vurderinger
- forståelse af firmaets kvalitetskontrolpolitikker og -procedurer.

Accept og fortsættelse af klientforhold og opgaver om udvidet gennemgang (jf. afsnit 14(d)(i))

A27 ISQC 1 pålægger revisionsfirmaet at indhente de oplysninger, som efter omstændighederne anses for nødvendige, før accept af en opgave for en ny klient, ved beslutning om at fortsætte en eksisterende opgave samt ved overvejelser om at acceptere en ny opgave for en eksisterende klient. Oplysninger, der hjælper den opgaveansvarlige partner i beslutningen om, hvorvidt det er passende at acceptere eller fortsætte et klientforhold, kan omfatte oplysninger vedrørende:

- integriteten hos hovedejerne, nøglepersoner i ledelsen samt
- betydelige forhold, der er opstået under den igangværende eller en tidligere erklæringsopgave med sikkerhed (revision, review eller udvidet gennemgang), og konsekvenserne heraf for fortsættelsen af klientforholdet.

A28 Hvis den opgaveansvarlige partner har grund til at betvivle den daglige ledelses integritet i en sådan grad, at det sandsynligvis påvirker en behørig udførelse af opgaven om udvidet gennemgang, er det i henhold til god revisorskik ikke passende at acceptere opgaven.

Accept og fortsættelse af klientforhold og opgaver om udvidet gennemgang (jf. afsnit 18)

A29 Revisors overvejelser om fortsættelse af opgaven og relevante etiske krav, herunder om uafhængighed, finder sted under hele opgaveforløbet, når betingelser og ændrede omstændigheder indtræffer. Udførelsen af indledende handlinger om fortsættelse af opgaven og vurdering af relevante etiske krav (herunder om uafhængighed) ved opgavens begyndelse danner grundlag for revisors beslutninger og handlinger før udførelsen af andre betydelige aktiviteter vedrørende opgaven.

Virksomheder, som er blevet pålagt revision

A30 Virksomheder, som skal lade årsregnskabet revidere efter årsregnskabsloven § 135, stk. 6 kan vælge at lade revisionen udføre efter denne standard. Virksomheder, der er blevet pålagt revision efter årsregnskabsloven § 135, stk.7, kan vælge at lade revisionen udføre efter denne standard, medmindre Erhvervsstyrelsen har truffet beslutning om, at virksomheden ikke kan anvende denne standard.

Holdingsvirksomheder

A31 En virksomhed, der besidder kapitalandele i og udøver betydelig indflydelse over en eller flere af disse virksomheders driftsmæssige eller finansielle ledelse, kan kun anvende standarden, hvis virksomhederne tilsammen ikke overskrider størrelseskriterierne.

Størrelsesgrænserne opgøres efter principperne i årsregnskabsloven § 110. Balancesum, nettoomsætning og antal ansatte beregnes således som summen af balancesummerne, nettoomsætningerne og antal ansatte i virksomheden selv og alle de virksomheder, den besidder kapitalandele i og udøver betydelig indflydelse over.

Sammenlægningen sker fuldt ud uanset ejerandel, og der foretages kun udgligning af værdien af kapitalandele i virksomhederne.

Faktorer, der påvirker accept og fortsættelse af klientforhold og opgaver om udvidet gennemgang (jf. afsnit 18)

A32 Erklæringsopgaver med sikkerhed må kun accepteres, når opgaven har visse karakteristika¹⁹, der kan bidrage til, at revisor kan opnå de specifikke mål ved opgaven.

Fornuftigt formål (jf. afsnit 18(a)(ii))

A33 Det kan være usandsynligt, at der er et fornuftigt formål for opgaven, når eksempelvis:

- a) der er en betydelig begrænsning i omfanget af revisors arbejde, eller
- b) revisor har en mistanke om, at opdragsgiver har til hensigt at forbinde revisors navn med årsregnskabet på upassende vis.

Opgaven om udvidet gennemgang er relevant (jf. afsnit 18(a)(iii))

A34 Når revisors indledende forståelse af opgavens omstændigheder indikerer, at accept af en udvidet gennemgang ikke vil være passende, kan revisor overveje at anbefale, at der udføres en anden type opgave. Afhængigt af omstændighederne kan revisor eksempelvis mene, at det vil være mere passende at udføre en revisionsopgave end en udvidet gennemgang.

Nødvendig information for at udføre opgaven om udvidet gennemgang (jf. afsnit 18 (c))

A35 Revisor kan eksempelvis have grund til at tvivle på, at den nødvendige information for udførelse af en udvidet gennemgang vil være til rådighed eller pålidelig, når der er mistanke om, at regnskabsmateriale, der er nødvendigt for formålene ved udførelse af analytiske handlinger, er unøjagtigt eller ufuldstændigt i betydeligt omfang. Denne overvejelse er ikke rettet mod det behov, der

¹⁹ International begrebsramme om erklæringer med sikkerhed, afsnit 17.

nogle gange opstår under en udvidet gennemgang for at assistere den daglige ledelse ved at anbefale korrigerende posteringer for at færdiggøre årsregnskabet, der udarbejdes af den daglige ledelse.

Den daglige ledelses og den øverste ledelses ansvarsområder (jf. afsnit 19(a), 23(d))

- A36 Årsregnskabet, der underkastes udvidet gennemgang, er virksomhedens årsregnskab udarbejdet af virksomhedens daglige ledelse under tilsyn af den øverste ledelse. Denne standard pålægger ikke den daglige ledelse eller den øverste ledelse noget ansvar og tilsidesætter ikke love og øvrig regulering, der gælder for deres respektive ansvar. Dog udføres en udvidet gennemgang i overensstemmelse med denne standard under den præmis, at ledelsen har anerkendt det ansvar, der er grundlæggende for udførelsen af opgaven om udvidet gennemgang. Udvidet gennemgang af årsregnskabet fritager ikke den daglige ledelse eller den øverste ledelse for deres ansvar.
- A37 Som en del af ansvaret for at udarbejde årsregnskabet kræves det, at den daglige ledelse anvender vurderinger ved fastlæggelse af regnskabsmæssige skøn, der er rimelige efter omstændighederne, samt vælger og anvender en hensigtsmæssig regnskabspraksis. Disse vurderinger foretages inden for rammerne af årsregnskabsloven.
- A38 På grund af betingelsernes betydelighed for at påtage sig en udvidet gennemgang af et årsregnskab skal revisor ifølge denne standard indhente den daglige ledelses bekræftelse af, at den forstår sit ansvar, før revisor accepterer en udvidet gennemgang. Revisor kan indhente den daglige ledelses bekræftelse mundtligt eller skriftligt. Efterfølgende indgår den daglige ledelses bekræftelse dog i de skriftlige vilkår for opgaven.
- A39 Hvis ledelsen ikke anerkender eller ikke vil anerkende sit ansvar for årsregnskabet, er det ikke passende for revisor at acceptere opgaven.

Aftale om opgavens vilkår

Aftalebrev eller anden form for skriftlig aftale (jf. afsnit 23)

- A40 Det er i både ledelsens og revisors interesse, at revisor fremsender et aftalebrev, inden en udvidet gennemgang udføres, for at undgå misforståelser med hensyn til opgaven.

Aftalebrevets form og indhold

- A41 Aftalebrevets form og indhold kan variere fra opgave til opgave. Ud over at indeholde de forhold, der kræves medtaget efter denne standard, kan der i et aftalebrev f.eks. henvises til:
- aftaler om andre revisorers og eksperters involvering i opgaven om udvidet gennemgang
 - aftaler med en fratrædende revisor, hvis der er tale om en førstegangsopgave
 - det forhold, at en udvidet gennemgang ikke vil opfylde eventuelle krav om revision fremsat af tredjepart
 - forventningen om, at den daglige ledelse vil give revisor skriftlige udtalelser
 - den daglige ledelses accept af at underrette revisor om fakta, der kunne påvirke årsregnskabet, og som den daglige ledelse måtte blive opmærksom på i perioden efter datoen på revisors erklæring frem til datoen for offentliggørelsen af årsregnskabet
 - en anmodning om, at den daglige ledelse bekræfter modtagelsen af aftalebrevet og erklærer sig enig i vilkårene for opgaven, som er angivet heri.

Udvidet gennemgang af komponenter i en koncern

- A42 Koncernrevisor kan anmode om, at en revisor udfører en udvidet gennemgang af de finansielle oplysninger for en komponent i koncernen. Afhængigt af koncernrevisors instrukser kan en udvidet gennemgang af de finansielle oplysninger for en komponent udføres i overensstemmelse med denne

standard. Koncernrevisor kan også specificere yderligere handlinger som supplement til det arbejde, der er udført i relation til den udvidede gennemgang, der udføres efter denne standard.

Eksempel på aftalebrev (jf. afsnit 23)

A43 Bilag 1 til denne standard indeholder et eksempel på et aftalebrev.

Tilbagevendende opgaver (jf. afsnit 24)

A44 Revisor kan beslutte ikke at sende et nyt aftalebrev eller anden skriftlig aftale for hver periode. Følgende faktorer kan dog tyde på, at det er passende at ajourføre vilkårene for opgaven om udvidet gennemgang eller at minde ledelsen om de gældende vilkår for opgaven:

- ethvert tegn på, at den daglige ledelse har misforstået opgavens mål og omfang
- enhver ændring i eller særlige vilkår for opgaven
- en nylig ændring i virksomhedens ledelse
- en betydelig ændring i virksomhedens ejerforhold
- en betydelig ændring i arten eller størrelsen af virksomhedens forretning
- en ændring af kravene i lovgivning eller øvrig regulering med betydning for virksomheden
- en ændring i årsregnskabsloven.

Accept af ændring af vilkårene for opgaven om udvidet gennemgang

Anmodning om at ændre vilkårene for den udvidede gennemgang (jf. afsnit 25)

A45 En anmodning fra virksomheden til revisor om at ændre vilkårene for en udvidet gennemgang kan f.eks. skyldes følgende forhold:

- en ændring i omstændighederne, som påvirker behovet for ydelsen, herunder en anmodning fra virksomhedens bankforbindelse om udførelse af revision
- en misforståelse af arten af en udvidet gennemgang, som oprindeligt blev efterspurgt
- en begrænsning i omfanget af en udvidet gennemgang, uanset om denne er pålagt af den daglige ledelse eller skyldes andre omstændigheder.

A46 En ændring i omstændighederne, som påvirker virksomhedens behov, eller en misforståelse af arten af den oprindeligt efterspurgte ydelse kan anses som et rimeligt grundlag for at anmode om en ændring af vilkårene for opgaven om en udvidet gennemgang.

A47 Derimod må en ændring ikke anses for rimelig, hvis det tyder på, at ændringen vedrører oplysninger, der er ukorrekte, ufuldstændige eller på anden vis utilfredsstillende. Det kan f.eks. være tilfældet, når revisor ikke er i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis for en væsentlig post i årsregnskabet, og den daglige ledelse anmoder om at få opgaven ændret til en beslægtet opgave for at undgå, at revisor udtrykker en konklusion med modifikationer²⁰.

Anmodning om at ændre opgavens art (jf. afsnit 26)

A48 Inden det aftales at ændre en udvidet gennemgang til en anden type af opgave eller beslægtet opgave, kan det være nødvendigt, at den revisor, som blev engageret til at udføre en udvidet gennemgang i overensstemmelse med denne standard, vurderer ændringens eventuelle juridiske eller kontraktuelle konsekvenser ud over de forhold, der nævnes i denne standard.

²⁰ Afsnittet retter sig mod de situationer, hvor en virksomhed anvender denne standard på andet end årsregnskaber (jf. afsnit 2).

A49 Hvis revisor konkluderer, at der er en rimelig begrundelse for at ændre opgaven om udvidet gennemgang til en anden type af opgave eller beslægtet opgave, kan det arbejde, der er udført i forbindelse med den udvidede gennemgang frem til datoen for ændringen, være relevant for den ændrede opgave. Dog vil det arbejde, der skal udføres, og den erklæring, der skal afgives, være det arbejde og den erklæring, der er passende for den ændrede opgave. For at undgå at forvirre brugeren vil erklæringen på den anden opgave eller den beslægtede opgave ikke indeholde en henvisning til:

- a) den oprindelige udvidede gennemgang eller
- b) handlinger, der måtte være udført i forbindelse med den oprindelige opgave, medmindre denne er ændret til en opgave om aftalte arbejdshandlinger, og henvisning til de udførte arbejdshandlinger derfor er en naturlig del af erklæringen.

Kommunikation med den daglige ledelse og den øverste ledelse (jf. afsnit 28)

A50 Ved en udvidet gennemgang sker revisors kommunikationen med den daglige ledelse og den øverste ledelse i form af:

- a) forespørgsler, som revisor stiller som led i udførelsen af handlingerne, og
- b) anden kommunikation i relation til en effektiv tovejskommunikation med henblik på at forstå de forhold, der opstår, og for at udvikle et konstruktivt samarbejde om opgaven.

A51 Den passende tidsmæssige placering af kommunikation varierer med opgavens omstændigheder. Relevante faktorer omfatter betydeligheden og arten af forholdet samt eventuelle foranstaltninger, der forventes at blive truffet af den daglige ledelse eller den øverste ledelse. Det kan f.eks. være passende at kommunikere så hurtigt som muligt om en betydelig vanskelighed, som revisor er stødt på under opgaven, hvis den daglige ledelse eller den øverste ledelse er i stand til at hjælpe revisor med at løse problemet.

Kommunikation af forhold vedrørende opgaven om den udvidede gennemgang

A52 Forhold, som ifølge denne standard kommunikerer til ledelsen, kan omfatte:

- revisors ansvar ved opgaven som indeholdt i aftalebrevet eller anden passende form for skriftlig aftale
- betydelige resultater af den udvidede gennemgang, f.eks.:
 - revisors syn på betydelige kvalitative aspekter ved virksomhedens regnskabsprincipper, herunder regnskabspraksis, regnskabsmæssige skøn og noteoplysninger
 - betydelige resultater af udførelsen af handlinger, herunder situationer, hvor revisor har overvejet at udføre yderligere handlinger, som er nødvendige efter denne standard. Revisor kan have brug for at få bekræftet, at den øverste ledelse har samme forståelse af de forhold og omstændigheder, der er relevante for specifikke transaktioner eller begivenheder
 - forhold, der opstår, og som kan føre til en modifikation til konklusionen
 - eventuelle betydelige vanskeligheder, som revisor er stødt på under opgaven, som eksempelvis manglende tilgængelighed af forventede oplysninger, uventet manglende mulighed for at opnå bevis, som revisor anser for nødvendigt for opgaven, eller begrænsninger, som den daglige ledelse har pålagt revisor. I nogle tilfælde kan sådanne vanskeligheder udgøre en begrænsning i omfang, som kan føre til modifikation til revisors konklusion eller til, at revisor under visse omstændigheder fratræder opgaven, hvis ikke den daglige ledelse eller den øverste ledelse håndterer vanskelighederne.

A53 I nogle virksomheder er det forskellige personer, der har ansvaret for den daglige og den øverste ledelse af virksomheden. I sådanne tilfælde kan den daglige ledelse have ansvar for at kommunikere de forhold til den øverste ledelse, som er af overordnet ledelsesmæssig interesse. Den daglige ledelses kommunikation med den øverste ledelse vedrørende forhold, som revisor skal give meddelelse om, fritager ikke revisor for også at kommunikere forholdene til den øverste ledelse. Den daglige ledelses kommunikation af disse forhold kan imidlertid påvirke formen, herunder om den skal foretages mundtligt eller skriftligt, eller den tidsmæssige placering af revisors kommunikation med den øverste ledelse.

Kommunikation med tredjepart

A54 I henhold til revisorloven § 22 påhviler der revisor en særlig rapporteringspligt, dersom revisor indser, at et eller flere medlemmer af virksomhedens ledelse begår eller har begået økonomiske forbrydelser i tilknytning til udførelsen af deres hverv, og revisor har en begrundet formodning om, at forbrydelsen vedrører væsentlige beløb eller i øvrigt er af grov karakter.

A55 Medmindre lov eller øvrig regulering stiller krav om udlevering til tredjepart af en kopi af revisors skriftlige kommunikation med den øverste ledelse, indhenter revisor samtykke fra den daglige ledelse eller den øverste ledelse, før udlevering finder sted.

Opgavens udførelse

Reviewhandlinger

Væsentlighed (jf. afsnit 29)

A56 Revisors overvejelser om væsentlighed foretages under hensyntagen til årsregnskabslovens krav og den generelle forklaring på begrebet væsentlighed, som er, at:

- fejlinformationer, herunder udeladelser, betragtes som væsentlige, hvis det med rimelighed kan forventes, at de enkeltvis eller tilsammen påvirker de økonomiske beslutninger, som brugere træffer på grundlag af årsregnskabet
- vurderinger vedrørende væsentlighed foretages under de givne omstændigheder og påvirkes af størrelsen eller arten af en fejlinformation eller en kombination, og
- vurderinger vedrørende forhold, der er væsentlige for regnskabsbrugere, er baseret på overvejelser om de almindelige behov for finansielle oplysninger hos brugerne som en samlet gruppe. Der tages ikke hensyn til fejlinformationens mulige indvirkning på specifikke brugere, hvis behov kan variere meget.

A57 Revisors fastsættelse af væsentlighed er et spørgsmål om faglig vurdering og påvirkes af revisors opfattelse af behovene hos de tiltænkte brugere af årsregnskabet. I denne sammenhæng er det rimeligt, at revisor forudsætter, at brugere:

- har en rimelig viden om forretningsmæssige og økonomiske aktiviteter og årsregnskab samt vilje til at læse oplysningerne i årsregnskabet med rimelig omhu
- forstår, at årsregnskaber udarbejdes, præsenteres og er underlagt udvidet gennemgang ud fra niveauer af væsentlighed
- anerkender, at der er iboende usikkerheder ved målingen af de beløb, som er baseret på anvendelse af skøn, vurdering og overvejelse om fremtidige begivenheder, og
- træffer rimelige økonomiske beslutninger på grundlag af årsregnskabets oplysninger.

Den eventuelle indvirkning af fejlinformationer på specifikke brugere, hvis behov for oplysninger kan variere meget, overvejes således ikke ved en udvidet gennemgang, da et regnskab, der aflægges efter årsregnskabsloven, kan anvendes til et generelt formål.

A58 Revisors vurdering af, hvad der er væsentligt i forhold til årsregnskabet som helhed, er den samme uanset den grad af sikkerhed, revisor opnår som grundlag for at udtrykke en konklusion om årsregnskabet.

Genovervejelse af væsentlighed (jf. afsnit 30)

A59 Under opgavens udførelse kan det være nødvendigt for revisor at genoverveje fastlæggelsen af væsentlighed for årsregnskabet som helhed som følge af:

- en ændring i omstændighederne, der er indtruffet under opgaven (f.eks. en beslutning om at afhænde en større del af virksomhedens aktiviteter)
- nye oplysninger eller en ændring i revisors forståelse af virksomheden og dens omgivelser som følge af udførelsen af handlinger i overensstemmelse med denne standard (hvis det f.eks. viser sig under opgaven, at det faktiske økonomiske resultat sandsynligvis vil afvige væsentligt fra det forventede resultat for perioden, som indledningsvist blev anvendt til at fastlægge væsentlighed for årsregnskabet som helhed).

Revisors forståelse (jf. afsnit 31-32)

A60 Revisor anvender faglig vurdering for at fastlægge omfanget af den forståelse af virksomheden og dens omgivelser, som er nødvendig for at kunne udføre en udvidet gennemgang af virksomhedens årsregnskab i overensstemmelse med denne standard. Revisors primære overvejelse er, om den opnåede forståelse er tilstrækkelig til at opfylde revisors mål med opgaven. Omfanget og dybden af den overordnede forståelse, som revisor opnår, er mindre end den forståelse, den daglige ledelse har.

A61 At opnå forståelse af virksomheden og dens omgivelser er en kontinuerlig, dynamisk proces, hvor der indsamles, opdateres og analyseres oplysninger under hele opgaven. Revisors forståelse opnås og anvendes iterativt under hele udførelsen af opgaven og opdateres, efterhånden som der sker ændringer i forhold og omstændigheder. De indledende handlinger vedrørende opgaveaccept og -fortsættelse, der foretages, når en opgave påbegyndes, er baseret på revisors indledende forståelse af virksomheden og omstændighederne ved opgaven. Hvis der er tale om fortsættelse af et klientforhold, omfatter revisors forståelse det kendskab, der er opnået ved opgaver, revisor tidligere har udført i relation til virksomhedens årsregnskab og andre finansielle oplysninger.

A62 Forståelsen udgør en referenceramme, inden for hvilken revisor planlægger og udfører opgaven samt foretager faglige vurderinger under hele opgaveforløbet. Forståelsen skal især være tilstrækkelig til, at revisor kan identificere områder i årsregnskabet, hvor der sandsynligvis kan opstå væsentlig fejlinformation, således at revisor på et oplyst grundlag kan udforme og udføre handlinger, der er rettet mod disse områder.

A63 Når revisor opnår forståelse af virksomheden og dens omgivelser og af årsregnskabsloven, kan revisor desuden overveje:

- om virksomheden er en komponent i en koncern eller en associeret virksomhed
- relevante bestemmelser i lov eller øvrig regulering, der almindeligvis anses for at have en direkte indvirkning på fastsættelsen af væsentlige beløb og oplysninger i årsregnskabet, såsom love og øvrig regulering vedrørende skat og pension
- modenheden af virksomhedens styrings- og ledelsesstruktur vedrørende daglig ledelse og tilsyn med virksomhedens bogføring og regnskabssystemer, der understøtter udarbejdelsen af årsregnskabet. Mindre virksomheder har ofte få ansatte, hvilket kan have indflydelse på, hvorledes den daglige ledelse udøver tilsyn. Eksempelvis kan der ikke altid etableres funktionsadskillelse. På trods heraf kan en ejerleder i en mindre ejerledet virksomhed muligvis udøve et mere effektivt tilsyn end i en større virksomhed. Dette tilsyn kan kompensere for de generelt mere begrænsede muligheder for funktionsadskillelse

- ”tonen” på ledelsesplan og virksomhedens kontrolmiljø, hvormed virksomhedens risici vedrørende regnskabsaflæggelse og overholdelse af dens rapporteringsforpligtelser håndteres
- modenheden af og kompleksiteten i virksomhedens bogførings- og rapporteringssystemer samt tilknyttede kontroller, der vedligeholder virksomhedens bogføring og tilknyttede oplysninger
- virksomhedens procedurer for registrering, klassificering og opsummering af transaktioner, akkumulering af oplysninger, som skal medtages i årsregnskabet og tilknyttede oplysninger
- de typer af forhold, der i tidligere perioder krævede rettelser af virksomhedens regnskaber.

Udformning og udførelse af handlinger (jf. afsnit 33)

- A64 Den planlagte art, tidsmæssige placering og omfanget af de handlinger, revisor anser som nødvendige for at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis som grundlag for en konklusion om årsregnskabet som helhed, påvirkes af kravene i denne standard.
- A65 Kravene i denne standard vedrørende udformning og udførelse af forespørgsler og analytiske handlinger samt handlinger rettet mod specifikke forhold er udformet for at gøre det muligt for revisor at opfylde de mål, der er fastsat i denne standard. Omstændighederne ved opgaver om udvidet gennemgang kan være meget forskellige, og derfor kan der være tilfælde, hvor revisor finder det effektivt eller økonomisk hensigtsmæssigt at udforme og udføre andre handlinger. Revisor kan eksempelvis vælge at gennemlæse en betydelig kontrakt, som revisor bliver opmærksom på i forbindelse med opnåelse af forståelse af virksomheden.
- A66 Det forhold, at revisor kan finde det nødvendigt at udføre andre handlinger, ændrer ikke på revisors mål om at opnå begrænset sikkerhed og yderligere sikkerhed ved udførelse af supplerende handlinger i relation til årsregnskabet som helhed.

Betydelige eller usædvanlige transaktioner

- A67 Revisor kan overveje at gennemgå bogføringen med henblik på at identificere betydelige eller usædvanlige transaktioner, som kræver særlig opmærksomhed under den udvidede gennemgang.

Forespørgsel (jf. afsnit 32-34)

- A68 Udvidet gennemgang omfatter forespørgsel for at indhente oplysninger fra den daglige ledelse og de andre personer i virksomheden, som revisor finder passende efter opgavens omstændigheder. Revisor kan også udvide sine forespørgsler for at opnå ikke-finansielle oplysninger, hvis det er relevant. Vurdering af de svar, som den daglige ledelse har givet, er integreret i forespørgselsprocessen.
- A69 Forespørgsler kan, afhængigt af opgavens omstændigheder, også omfatte forespørgsler vedrørende:
- tiltag på møder i ejerkredsen og i den øverste ledelse og udvalg, der hører herunder, samt eventuelle forhandlinger på andre møder, som påvirker oplysningerne i årsregnskabet
 - kommunikation, som virksomheden har modtaget eller forventer at modtage fra regulerende myndigheder
 - forhold, der opstår ved udførelse af andre handlinger. Når revisor stiller yderligere forespørgsler vedrørende konstateret inkonsistens, overvejer revisor rimeligheden og konsistensen af den daglige ledelses svar i lyset af de resultater, der er opnået gennem andre handlinger, og revisors kendskab til og forståelse af virksomheden og dens branche.
- A70 Bevis, der er opnået gennem forespørgsel, er ofte den primære kilde til bevis for den daglige ledelses hensigt. Tilgængeligheden af oplysninger, der understøtter den daglige ledelses hensigt, kan imidlertid være begrænset. Er det tilfældet, kan en forståelse af historikken for den daglige ledelses gennemførelse af udtrykte hensigter, den daglige ledelses udtrykte begrundelser for at vælge en bestemt fremgangsmåde og den daglige ledelses evne til at følge en bestemt fremgangsmåde give

relevante oplysninger til at underbygge det bevis, der er opnået gennem forespørgsel. Udvisning af professionel skepsis ved vurdering af den daglige ledelses svar er vigtigt for at revisor kan vurdere, om der er forhold, der kunne give revisor grund til at mene, at årsregnskabet indeholder væsentlig fejlinformation.

- A71 Udførelsen af forespørgsler hjælper også revisor til at opnå eller opdatere sin forståelse af virksomheden og dens omgivelser, så revisor bliver i stand til at identificere områder i årsregnskabet, hvor der sandsynligvis kan opstå væsentlig fejlinformation.

Forespørgsel om virksomhedens evne til at fortsætte driften (jf. afsnit 34(f))

- A72 Ofte har den daglige ledelse i små virksomheder ikke udarbejdet en vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften, men stoler i stedet på kendskab til forretningen og dens fremtidsudsigter. I disse tilfælde kan det være hensigtsmæssigt at drøfte de mellemlange og langsigtede fremtidsudsigter samt virksomhedens finansiering med den daglige ledelse, herunder overveje, om den daglige ledelses påstande er konsistente med revisors forståelse af virksomheden.

Analytiske handlinger (jf. afsnit 32-33, 35)

- A73 Ved en udvidet gennemgang af et årsregnskab hjælper udførelsen af analytiske handlinger revisor med at:

- opnå eller opdatere sin forståelse af virksomheden og dens omgivelser, herunder at blive i stand til at identificere områder i årsregnskabet, hvor der sandsynligvis kan opstå væsentlig fejlinformation
- identificere inkonsistens eller afvigelser fra forventet udvikling, forventede værdier eller normer i årsregnskabet, såsom graden af sammenhæng mellem årsregnskab og nøgledata, herunder KPI (Key Performance Indicators)
- tilvejebringe understøttende bevis i relation til andre forespørgsler eller analytiske handlinger, der allerede er udført
- udføre yderligere handlinger, når revisor bliver opmærksom på forhold, der giver revisor grund til at mene, at årsregnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation. Et eksempel på en sådan yderligere handling er en sammenlignende analyse af månedsvise tal for omsætning og omkostninger på tværs af resultatenheder, filialer eller andre komponenter i virksomheden for at tilvejebringe bevis for de finansielle oplysninger, der er indeholdt i poster eller i oplysninger i årsregnskabet.

- A74 Forskellige metoder kan anvendes til at udføre analytiske handlinger. Metoderne varierer fra simple sammenligninger til udførelse af komplekse analyser ved brug af statistiske metoder. Revisor kan f.eks. anvende analytiske handlinger til at vurdere de finansielle oplysninger, som årsregnskabet er baseret på, ved at analysere plausible sammenhænge mellem finansielle oplysninger og ikke-finansielle oplysninger, samt til at vurdere resultater for konsistens med forventede værdier med henblik på at identificere sammenhænge og enkeltposter, der synes usædvanlige, eller som afviger fra den forventede udvikling eller værdi. Revisor vil sammenligne registrerede beløb eller nøgletal, der er beregnet på grundlag af registrerede beløb, med de forventninger, som revisor har opstillet ud fra de oplysninger, der er indhentet fra relevante kilder. Som eksempler på kilder til information, som revisor afhængigt af opgavens omstændigheder ofte opstiller sine forventninger ud fra, kan nævnes:

- finansielle oplysninger for en eller flere tidligere, sammenlignelig(e) periode(r) under hensyntagen til kendte ændringer
- oplysninger om forventede resultater af drift og finansielle aktiviteter ifølge eksempelvis budgetter eller fremskrivninger, herunder ved ekstrapolation af delårs- eller årlige data
- sammenhænge mellem elementer i periodens finansielle oplysninger

- oplysninger vedrørende den branche, som virksomheden opererer i, såsom oplysninger om bruttoavance, eller sammenligning af virksomhedens omsætningshastighed for tilgodehavender med gennemsnit for branchen eller med andre virksomheder af lignende størrelse inden for samme branche
- sammenhæng mellem finansielle oplysninger og relevante, ikke-finansielle oplysninger, såsom lønninger i forhold til antal ansatte.

A75 Revisors overvejelse af, om de oplysninger, der bruges ved analytiske handlinger, er tilfredsstillende i relation til formålet med disse handlinger, er baseret på revisors forståelse af virksomheden og dens omgivelser og under indflydelse af arten af og kilden til oplysningerne samt de omstændigheder, oplysningerne er indhentet under. Følgende overvejelser kan være relevante:

- kilde til de tilgængelige oplysninger. Eksempelvis kan oplysninger være mere pålidelige, når de indhentes fra uafhængige kilder uden for virksomheden
- sammenlignelighed af de tilgængelige oplysninger. Eksempelvis kan det være nødvendigt at supplere eller justere generelle branchedata for at gøre dem sammenlignelige med dataene for en virksomhed, der producerer og sælger specialprodukter
- art og relevans af de tilgængelige oplysninger, eksempelvis om virksomhedens budgetter er udarbejdet som forventede resultater fremfor som mål, der skal nås, og
- kendskabet og ekspertisen ved udarbejdelsen af oplysningerne samt de tilknyttede kontroller, der er udformet for at sikre oplysningernes fuldstændighed, nøjagtighed og gyldighed. Sådanne kontroller kan f.eks. omfatte kontrol med udarbejdelse, gennemgang og vedligeholdelse af budgetoplysninger.

Handlinger rettet mod specifikke forhold

Besvigelser og manglende overholdelse af love eller øvrig regulering (jf. afsnit 38(d))

A76 Hvis revisor har konstateret eller har mistanke om besvigelser eller ulovlige handlinger, skal revisor ifølge denne standard fastslå, om der er pligt til at indberette forekomsten eller mistanken til en part uden for virksomheden, herunder Statsadvokaten for særlig Økonomisk Kriminalitet (SØK), jf. § 22 i revisorloven.

Begivenheder eller betingelser, der kan skabe tvivl om anvendelse af forudsætningen om fortsat drift i årsregnskabet (jf. afsnit 40)

A77 Nedenstående liste over forhold er eksempler på begivenheder eller betingelser, der enkeltvis eller tilsammen kan rejse betydelig tvivl om forudsætningen om fortsat drift. Listen er ikke udtømmende, og selv om et eller flere af de nævnte forhold foreligger, betyder det ikke altid, at der er tvivl om, hvorvidt virksomheden kan fortsætte driften.

Økonomiske forhold

- negativ egenkapital eller negativ arbejdskapital
- lån med faste vilkår, der nærmer sig forfald uden realistisk udsigt til fornyelse eller indfrielse, eller usædvanligt stor afhængighed af kortfristede lån til finansiering af anlægsaktiver
- indikationer på tilbagekaldelse af finansiel støtte fra kreditorer
- negative pengestrømme fra driften ifølge historiske eller fremadrettede finansielle opgørelser
- ugunstige økonomiske nøgletal
- betydelige driftstab eller betydelig forringelse af værdien af aktiver, der genererer pengestrømme

- restancer eller ophør med at betale udbytte
- manglende evne til at betale kreditorer ved forfald
- manglende evne til at overholde betingelserne i låneaftaler
- ændring fra kredit til betaling pr. efterkrav hos leverandører
- manglende evne til at opnå finansiering af afgørende ny produktudvikling eller andre vigtige investeringer.

Driftsforhold

- den daglige ledelse påtænker at likvidere virksomheden eller indstille driften
- tab af nøglepersoner i den daglige ledelse uden genansættelse
- tab af et større marked, nøglekunde(r), franchise, licens eller hovedleverandør(er)
- arbejdskonflikter
- knaphed på vigtige varer
- fremkomst af en ny yderst succesfuld konkurrent.

Andre forhold

- manglende overholdelse af kapitalkrav eller andre lovkrav
- verserende retssager eller regulatoriske sager mod virksomheden, der kan resultere i krav, som virksomheden sandsynligvis ikke kan honorere, hvis de falder ud til modpartens fordel
- ændringer i lov, øvrig regulering eller administrativ praksis, der forventes at påvirke virksomheden negativt
- katastrofer, der, når de indtræffer, ikke er forsikrede eller er underforsikrede.

Betydningen af sådanne begivenheder eller forhold kan ofte kompenseres af andre faktorer. Eksempelvis kan indvirkningen af en virksomheds manglende evne til at foretage normal gældsafvikling opvejes af den daglige ledelses planer om at sikre tilstrækkelige pengestrømme fra alternative kilder såsom ved salg af aktiver, ændring af ydelsesprofil på lån eller tilførsel af yderligere kapital. På tilsvarende vis kan tab af en hovedleverandør muligvis opvejes af en passende alternativ leveringskilde.

Afstemning af årsregnskabet til den underliggende bogføring (jf. afsnit 42)

A78 Revisor opnår normalt bevis for, at årsregnskabet stemmer med eller kan afstemmes til den underliggende bogføring, ved at spore årsregnskabets beløb og saldi til relevant bogføring såsom til finansbogholderiet eller til en opsummerende registrering eller opgørelse, der viser overensstemmelsen eller afstemningen mellem årsregnskabets beløb og den underliggende bogføring (såsom en råbalance).

Supplerende handlinger (jf. afsnit 43)

A79 Udskrifter fra tingbog, personbog og bilbog indhentes af revisor²¹.

Udskrift fra personbog skal altid indhentes med henblik på at indhente information om, hvorvidt virksomheden har virksomhedspant eller pant i andet løsøre.

Udskrift fra tingbog, herunder andelsboligbog, og bilbog indhentes for virksomheder, der ifølge årsregnskabet har aktiver, der omfattes af tinglysningsloven.

²¹ Kan eksempelvis indhentes via <https://www.tinglysning.dk>.

Revisor kontrollerer, at indhentede informationer er afspejlet i årsregnskabet i overensstemmelse med bestemmelserne i årsregnskabsloven, herunder eksempelvis, om:

- virksomheden har ejerskab til aktiver, eller
- aktiverne er stillet til sikkerhed.

A80 Engagementsbekræftelser indhentes ved brug af den mellem FSR - danske revisorer og Finansrådet udarbejdede standardforespørgsel til pengeinstitutter eller tilsvarende udenlandsk forespørgsel.

Engagementsforespørgsler sendes af revisor direkte til de pengeinstitutter, hvor der ifølge årsregnskabet er registreret et mellemværende²².

Revisor kontrollerer, at de indhentede informationer er afspejlet i årsregnskabet i overensstemmelse med bestemmelserne i årsregnskabsloven, herunder eksempelvis:

- tilstedeværelse af virksomhedens indeståender og værdipapirer, herunder sikkerhedsstillelse i disse
- fuldstændighed af forpligtelser over for pengeinstitutter, herunder kontraktlige forpligtelser, garantier og kautioner.

A81 Hvis revisor i forbindelse med udførelsen af den udvidede gennemgang får kendskab til, at virksomheden i det forløbne år har gjort brug af advokat eller er involveret i tvister, søgsmål, retssager eller lignende forhold, som kan have en væsentlig indvirkning på årsregnskabet, skal revisor:

- fremsende forespørgsler til eventuel(le) advokat(er), der er involveret i de pågældende forhold, med henblik på at indhente information herom, herunder information om de sandsynlige udfald heraf, og de hermed forbundne omkostninger for virksomheden
- kontrollere, at indhentede informationer er afspejlet i årsregnskabet i overensstemmelse med bestemmelserne i årsregnskabsloven, herunder eksempelvis fuldstændigheden af aktiver, forpligtelser og eventualforpligtelser.

A82 Virksomhedens indberetninger til SKAT af A-skat, AM-bidrag, lønsumsafgift og merværdiafgift afstemmes til bogføringen for tre perioder eller det færre antal perioder, som der er indberetningspligt for i det pågældende regnskabsår. Det kontrolleres, at indberetninger for de pågældende tre perioder er foretaget rettidigt og korrekt på grundlag af bogføringen.

Hvor dette ikke er tilfældet, skal revisor ud over en eventuel påvirkning på årsregnskabet tage stilling til, om forholdet kan medføre ledelsesansvar.

Yderligere reviewhandlinger, når revisor bliver opmærksom på, at årsregnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation (jf. afsnit 44)

A83 Ifølge denne standard skal der udføres yderligere handlinger, hvis revisor bliver opmærksom på et forhold, der giver revisor grund til at mene, at årsregnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation.

A84 Revisors reaktion ved udførelsen af yderligere handlinger i relation til en post, som revisor har grund til at mene kan være væsentligt fejlbehæftet i årsregnskabet, vil variere med omstændighederne og er et spørgsmål for revisors faglige vurdering.

A85 Revisors vurdering af arten, den tidsmæssige placering og omfanget af de yderligere handlinger, der er nødvendige for at opnå bevis for enten at konkludere, at der sandsynligvis ikke er en væsentlig fejlinformation, eller fastslå, at der er tale om væsentlig fejlinformation, styres af:

- oplysninger opnået ved revisors vurdering af resultaterne af de allerede udførte handlinger

²² Omfatter også mellemværender, der på balancedagen udviser DKK 0, medmindre kontoen kan dokumenteres lukket.

- revisors opdaterede forståelse af virksomheden og dens omgivelser, som er opnået under opgaveforløbet, og
- revisors syn på, hvor sandsynliggørende bevis der er nødvendigt for at adressere det forhold, som giver revisor grund til at mene, at årsregnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation.

A86 Yderligere handlinger fokuserer på at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis, der gør revisor i stand til at udforme en konklusion om de forhold, revisor mener kan resultere i, at årsregnskabet indeholder væsentlig fejlinformation. Handlingerne kan være:

- yderligere forespørgsler eller analytiske handlinger, der f.eks. udføres mere detaljeret eller fokuseres på de pågældende poster (dvs. beløb eller oplysninger i årsregnskabet vedrørende de pågældende saldi eller transaktioner), eller
- andre typer af handlinger som f.eks. substansbaserede detailtest eller eksterne bekræftelser.

A87 Følgende er et eksempel på revisors vurdering af behovet for at udføre yderligere handlinger og revisors reaktion, når revisor mener, at det er nødvendigt at udføre yderligere handlinger:

- Ved udførelsen af forespørgsler og analytiske handlinger ved den udvidede gennemgang viser revisors analyse af tilgodehavender et væsentligt overforfaldent beløb på tilgodehavender, hvor der ikke er foretaget reservation til imødegåelse af tab
- dette giver revisor grund til at mene, at tilgodehavenderne i årsregnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation. Revisor forespørger herefter den daglige ledelse, om der er uerholdelige beløb, som det er nødvendigt at vise som værdiforringede
- afhængigt af den daglige ledelses svar kan revisors vurdering heraf:
 - a) gøre det muligt for revisor at konkludere, at tilgodehavenderne sandsynligvis ikke er væsentligt fejlbehæftede. I så fald er yderligere handlinger ikke påkrævet
 - b) gøre det muligt for revisor at fastslå, at forholdet betyder, at årsregnskabet indeholder væsentlig fejlinformation. Yderligere handlinger er ikke påkrævet, og revisor vil udforme en konklusion om, at årsregnskabet som helhed indeholder væsentlig fejlinformation
 - c) betyde, at revisor fortsat mener, at tilgodehavenderne sandsynligvis er væsentligt fejlbehæftede, uden at revisor har opnået tilstrækkeligt og egnet bevis til at fastslå, at årsregnskabet rent faktisk er fejlbehæftet. I denne situation skal revisor udføre yderligere handlinger ved f.eks. at anmode den daglige ledelse om en analyse af de beløb, der er modtaget vedrørende de pågældende tilgodehavender efter balancedagen, med henblik på at identificere tilgodehavender, der ikke kan inddrives. Vurderingen af resultaterne af sådanne yderligere handlinger kan sætte revisor i stand til at nå frem til (a) eller (b) som beskrevet ovenfor. Hvis dette ikke er tilfældet, skal revisor:
 - i) fortsætte udførelsen af yderligere handlinger, indtil revisor når frem til enten a) eller b) som beskrevet ovenfor, eller
 - ii) hvis revisor ikke er i stand til enten at konkludere, at forholdet sandsynligvis ikke betyder, at årsregnskabet som helhed indeholder væsentlig fejlinformation, eller at fastslå, at forholdet betyder, at årsregnskabet som helhed indeholder væsentlig fejlinformation, er der tale om en begrænsning i omfang, og revisor er ikke i stand til at udforme en konklusion uden modifikationer om årsregnskabet.

Skriftlige udtalelser (jf. afsnit 48-52)

A88 Skriftlige udtalelser er en vigtig kilde til bevis i en udvidet gennemgang. Hvis den daglige ledelse ændrer eller ikke afgiver de skriftlige udtalelser, der er anmodet om, kan dette advare revisor om, at der kan foreligge en eller flere betydelige problemstillinger. Hertil kan en anmodning om skriftlige og

ikke mundtlige udtalelser ofte bevirke, at den daglige ledelse overvejer sådanne forhold mere indgående, hvorved kvaliteten af udtalelserne forøges.

- A89 Ud over de krævede skriftlige udtalelser efter denne standard kan revisor anse det for nødvendigt at anmode om yderligere skriftlige udtalelser om årsregnskabet. Disse kan anses for nødvendige for eksempelvis at fuldstændiggøre revisors bevis for visse poster eller oplysninger i årsregnskabet, når revisor anser sådanne udtalelser for at være vigtige for udformningen af en konklusion om årsregnskabet med eller uden modifikationer.
- A90 I nogle tilfælde kan den daglige ledelse anvende et indskrænkende ordvalg i de skriftlige udtalelser om, at udtalelserne er afgivet efter den daglige ledelses bedste viden og overbevisning. Det er rimeligt, at revisor accepterer en sådan formulering, hvis revisor har sikret sig, at udtalelserne er afgivet af personer med passende ansvar og viden om de forhold, der er indeholdt i udtalelserne.

Vurdering af bevis opnået ved de udførte handlinger (jf. afsnit 53-55)

A91 I nogle situationer har revisor muligvis ikke opnået det bevis, som revisor havde forventet ved udformningen af primært forespørgsler og analytiske handlinger samt handlinger rettet mod specifikke omstændigheder. I disse tilfælde overvejer revisor, om det bevis, der er opnået ved de udførte handlinger, er tilstrækkeligt og egnet til, at revisor kan udforme en konklusion om årsregnskabet. Revisor kan:

- udvide omfanget af det udførte arbejde eller
- udføre andre handlinger, som revisor anser som nødvendige efter omstændighederne.

Hvis ingen af disse tiltag er praktisk mulige efter omstændighederne, er revisor ikke i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis til at udforme en konklusion og skal som krævet i denne standard fastslå indvirkningen heraf på revisors erklæring eller på revisors evne til at fuldføre opgaven, når eksempelvis et medlem af den daglige ledelse ikke står til rådighed under den udvidede gennemgang for besvarelse af revisors forespørgsler om betydelige forhold. Denne situation kan opstå, selv om revisor ikke er blevet opmærksom på forhold, der giver revisor grund til at mene, at årsregnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation som beskrevet i afsnit 44.

Begrænsning i omfang

- A92 Manglende mulighed for at udføre en specifik handling er ikke en begrænsning i omfang, hvis revisor er i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis ved at udføre andre handlinger.
- A93 Begrænsninger i omfanget af den udvidede gennemgang, der pålægges af den daglige ledelse, kan have andre konsekvenser for opgaven som f.eks. for revisors overvejelse af områder, hvor årsregnskabet sandsynligvis indeholder væsentlig fejlinformation, samt for fortsættelse af opgaven.

Udformning af revisors konklusion om årsregnskabet

Oplysning om indvirkninger af væsentlige transaktioner og begivenheder på de oplysninger, der formidles i årsregnskabet (jf. afsnit 56(b)(vi), 58)

- A94 Ifølge denne standard skal revisor vurdere, om årsregnskabet indeholder oplysninger, der er tilstrækkelige til, at de tiltænkte brugere kan forstå indvirkningen af væsentlige transaktioner og begivenheder på virksomhedens finansielle stilling, resultat og pengestrømme.
- A95 Årsregnskabsloven er en begrebsramme for aflæggelse af et årsregnskab, der giver et retvisende billede. Det kan derfor være nødvendigt for den daglige ledelse at medtage flere oplysninger i årsregnskabet end de, der specifikt stilles krav om i årsregnskabsloven, eller i yderst sjældne tilfælde fravige et krav for at sikre, at årsregnskabet giver et retvisende billede.

Kvalitative aspekter af virksomhedens regnskabsprincipper (jf. afsnit 57(b))

A96 Når revisor overvejer de kvalitative aspekter ved virksomhedens regnskabsprincipper, kan revisor blive opmærksom på manglende neutralitet i den daglige ledelses vurderinger. Revisor kan konkludere, at den samlede indvirkning af manglende neutralitet sammen med indvirkningen af åbenbar, ikke-korrigeret fejlinformation gør, at årsregnskabet som helhed indeholder væsentlig fejlinformation. Tegn på manglende neutralitet, der kan påvirke revisors vurdering af, om årsregnskabet som helhed kan indeholde væsentlig fejlinformation, kan omfatte følgende:

- selektiv korrektion af åbenbare fejlinformationer, som den daglige ledelse er gjort opmærksom på under den udvidede gennemgang (f.eks. korrektion af fejlinformationer, der resulterer i en forøgelse af det rapporterede overskud, men ikke korrektion af fejlinformationer, der resulterer i et fald i den rapporterede indtjening)
- mulig manglende neutralitet hos den daglige ledelse ved udøvelsen af regnskabsmæssige skøn.

A97 Tegn på mulig manglende neutralitet hos den daglige ledelse betyder ikke nødvendigvis, at der er fejlinformationer, når formålet er at drage konklusioner om rimeligheden af de enkelte regnskabsmæssige skøn. Tegn på manglende neutralitet kan imidlertid påvirke revisors overvejelse af, om årsregnskabet som helhed kan indeholde væsentlig fejlinformation.

Konklusionens form (jf. afsnit 61)

Beskrivelse af de oplysninger, der præsenteres i årsregnskabet

A98 Årsregnskabsloven er en begrebsramme for aflæggelse af et årsregnskab, der giver et retvisende billede. Revisor skal i sin konklusion anføre, hvorvidt årsregnskabet, baseret på det udførte arbejde, efter revisors opfattelse giver et retvisende billede af de oplysninger, som årsregnskabet indeholder, f.eks. aktiver, passiver og finansielle stilling ved periodens afslutning samt virksomhedens finansielle resultater og pengestrømme for regnskabsåret.

Manglende mulighed for at udforme en konklusion som følge af ledelsespålagt begrænsning i omfanget af den udvidede gennemgang, efter opgaven er accepteret (jf. afsnit 7, 69)

A99 Hvorvidt god revisorskik tillader revisor at fratræde opgaven før hvervets udløb afhænger bl.a. af graden af færdiggørelsen af den udvidede gennemgang. Hvis revisor grundlæggende har færdiggjort opgaven, kan god revisorskik kræve, at revisor færdiggør opgaven i det omfang, det er muligt, undlader at udtrykke en konklusion og forklarer begrænsningens omfang i erklæringen i det afsnit, hvor grundlaget for ikke at udtrykke en konklusion beskrives.

Kommunikation med tilsynsmyndigheder eller virksomhedsejere

A100 Når revisor konkluderer, at det er nødvendigt at fratræde opgaven på grund af en begrænsning i omfang, og fratræden ikke strider mod god revisorskik, skal revisor, jf. selskabsloven § 146, stk. 2, hurtigst muligt meddele dette til Erhvervsstyrelsen og vedlægge en fyldestgørende forklaring på årsagen til fratrædelsen/ophøret inden hvervets udløb. Har revisor i forbindelse med sin fratræden en begrundet formodning om, at der foreligger en situation omfattet af revisorloven § 22, stk.1, 1. pkt., skal revisor også underrette SØK om sin fratræden og om grundene hertil.

Revisors erklæring (jf. afsnit 73-76, 81)

A101 En skriftlig erklæring omfatter erklæringer, der er afgivet i papirformat, og erklæringer, hvor der anvendes et elektronisk medium.

Elementer i revisors erklæring (jf. afsnit 73)

A102 En titel, der angiver, at erklæringen er en erklæring om udvidet gennemgang afgivet af en uafhængig revisor, f.eks. ”Den uafhængige revisors erklæring om udvidet gennemgang”, bekræfter, at revisor har opfyldt alle relevante, etiske krav om uafhængighed, og adskiller derved den uafhængige revisors erklæring fra erklæringer afgivet af andre.

A103 Revisors erklæring adresseres normalt til dem, som erklæringen er udarbejdet til; almindeligvis kapitalejerne i den virksomhed, hvis årsregnskab har været underlagt udvidet gennemgang.

A104 Når revisor er bekendt med, at årsregnskabet, der har været underlagt udvidet gennemgang, skal indgå i et dokument, som indeholder anden information, såsom en årsrapport, kan revisor, i det omfang formen på præsentationen tillader det, overveje at identificere de sider, hvorpå årsregnskabet er præsenteret. Dette hjælper brugerne med at identificere det regnskab, som revisors erklæring vedrører.

Den daglige ledelses ansvar for årsregnskabet (jf. afsnit 73(d))

A105 Kravet i denne standard om, at revisor skal opnå bekræftelse fra ledelsen om, at den anerkender og forstår sit ansvar i relation til såvel udarbejdelsen af årsregnskabet som til opgaven om den udvidede gennemgang, er af grundlæggende betydning for udførelsen af den udvidede gennemgang og afgivelsen af en erklæring på opgaven. Beskrivelsen af ledelsens ansvar i revisors erklæring tilvejebringer sammenhæng for brugerne mellem revisors erklæring og ledelsens ansvar i relation til den udførte opgave.

Revisors ansvar (jf. afsnit 73(e))

A106 For at sætte revisors ansvar i kontrast til ledelsens ansvar for udarbejdelsen af årsregnskabet anføres det i revisors erklæring, at det er revisors ansvar at udtrykke en konklusion om årsregnskabet på grundlag af den udførte udvidede gennemgang.

Henvi sning til standarder (jf. afsnit 73(e))

A107 Henvi sningen til de standarder, som revisor har brugt ved den udvidede gennemgang, tilkendegiver over for brugerne af revisors erklæring, at opgaven er udført i overensstemmelse med fastlagte standarder.

Kommunikation af arten af en udvidet gennemgang af et årsregnskab (jf. afsnit 73 (f))

A108 Beskrivelsen af arten af en udvidet gennemgang forklarer omfanget af og begrænsningen i den udførte opgave til gavn for erklæringens brugere. For at undgå tvivl gør forklaringen det klart, at en udvidet gennemgang ikke er en revision efter internationale standarder om revision, hvorfor revisor ikke udtrykker en revisionskonklusion om årsregnskabet.

Afsnit om grundlag for modifikation, når konklusionen er modificeret (jf. afsnit 73(h)(ii))

A109 En afkræftende konklusion eller en manglende konklusion om et specifikt forhold, der er beskrevet i afsnittet om grundlaget for modifikationen, berettiger ikke til at undlade en beskrivelse af andre konstaterede forhold, der i andre tilfælde ville have krævet en modifikation til revisors konklusion. I sådanne tilfælde kan oplysning om sådanne andre forhold, som revisor er bekendt med, være relevant for regnskabsbrugere.

Revisors underskrift (jf. afsnit 73(k))

A110 I tilknytning til revisors underskrift anføres revisionsfirmaets navn og revisors navn samt angivelse af, om vedkommende er statsautoriseret eller registreret revisor (jf. erklæringsbekendtgørelsen § 9, stk. 5).

Andre erklæringsforpligtelser

Supplerende oplysninger om andre forhold (jf. afsnit 77-78)

A111 Erklæringsbekendtgørelsen § 9, stk. 1, nr. 7, jf. § 7, stk. 2, stiller krav til, at revisor i tilknytning til sin erklæring om udvidet gennemgang altid skal give supplerende oplysninger, hvis revisor er blevet bekendt med, at lovgivningen om bogføring og opbevaring af regnskabsmateriale ikke er overholdt, og den pågældende overtrædelse ikke er uvæsentlig.

Erklæringsbekendtgørelsen § 9, stk. 1, nr. 7, jf. § 7, stk. 2, stiller ligeledes krav til, at revisor i tilknytning til sin erklæring om udvidet gennemgang altid skal give supplerende oplysninger, hvis revisor er blevet bekendt med 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 eller tilknyttede virksomheder, virksomhedsdeltagere, kreditorer eller medarbejdere.

Revisor skal ikke udføre særlige undersøgelser rettet mod at afdække, om lovgivningen er overholdt, ud over hvad der kræves for at kunne afgive en erklæring om en udvidet gennemgang af årsregnskabet.

Udtalelse om ledelsesberetning (jf. afsnit 77, 79)

A112 Revisor skal, når det er relevant, gennemlæse ledelsesberetningen og

- sammenholde oplysningerne heri med oplysningerne i årsregnskabet
- sammenholde oplysningerne heri med den viden og de forhold, revisor er blevet bekendt med i forbindelse med sin udvidede gennemgang af årsregnskabet, og
- ud fra sin viden om årsregnskabsloven tage stilling til, om der er fejl eller mangler i ledelsesberetningen.

På grundlag heraf skal revisor afgive en udtalelse om, hvorvidt der er uoverensstemmelse mellem ledelsesberetningen og årsregnskabet.

Såfremt revisor fastslår, at der er uoverensstemmelser mellem oplysningerne i ledelsesberetningen og oplysningerne i årsregnskabet, og uoverensstemmelserne skyldes fejl i ledelsesberetningen, skal udtalelsen indeholde oplysninger om, hvori uoverensstemmelserne består.

Hvis revisor herudover konstaterer fejl eller mangler i ledelsesberetningen, skal de konstaterede fejl eller mangler beskrives.

Uvæsentlige uoverensstemmelser kræves ikke oplyst.

A113 Supplerende oplysninger vedrørende andre forhold og revisors udtalelse om ledelsesberetningen præsenteres i et særskilt afsnit i revisors erklæring for klart at adskille dem fra revisors ansvar for at afgive erklæring på årsregnskabet efter denne standard.

Er begge erklæringsforpligtelser relevante, vises de to erklæringer med hver sin titel under overskriften ”Erklæringer i henhold til anden lovgivning og øvrig regulering”.

Datoen på revisors erklæring (jf. afsnit 73(j), 81)

A114 Datoen på revisors erklæring informerer brugeren af revisors erklæring om, at revisor har overvejet indvirkningen af begivenheder og transaktioner, som revisor er blevet bekendt med, og som fandt sted frem til denne dato.

A115 Revisors konklusion afgives om årsregnskabet, og årsregnskabet er ledelsens ansvar. Revisor er ikke i stand til at konkludere, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet bevis, før revisor har sikret sig, at alle de bestanddele, der udgør årsregnskabet, herunder tilhørende noter, er blevet udarbejdet, og ledelsen har påtaget sig ansvaret for dem.

A116 Årsregnskabsloven fastlægger ledelsens ansvar for at konkludere, at alle årsregnskabet's bestanddele, herunder tilhørende noter, er blevet udarbejdet. Revisor skal opnå bevis for denne godkendelse, før revisors erklæring på årsregnskabet dateres.

Revisors erklæring om udvidet gennemgang afgives i overensstemmelse med både Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder og nærværende standard (jf. afsnit 73(e))

A117 Revisor henviser i sin erklæring til, at opgaven om udvidet gennemgang er udført i overensstemmelse med denne standard og Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder, når revisor udover at overholde kravene i erklæringsstandardens også overholder nærværende standard.

Eksempler på erklæringer om udvidet gennemgang (jf. afsnit 73)

A118 Bilag 2 til denne standard indeholder et eksempel på revisors erklæring på udvidet gennemgang af årsregnskaber, hvor kravene til erklæringer i denne standard er indarbejdet.

Dokumentation (jf. afsnit 82 - 87)

A119 Det følger af revisorloven § 23, at revisor og revisionsvirksomheden ved udførelsen af en opgave om udvidet gennemgang skal udarbejde arbejds papirer, der dokumenterer grundlaget for den afgivne erklæring.

Rettidighed af opgavedokumentation

A120 ISQC 1 kræver, at revisionsfirmaet opstiller tidsgrænser, som afspejler behovet for at afslutte samlingen af opgavearkivet rettidigt.

Eksempel på aftalebrev om udvidet gennemgang af årsregnskabet

Følgende er et eksempel på et aftalebrev om en udvidet gennemgang af et årsregnskab, der udarbejdes efter årsregnskabsloven. Aftalebrevet skal altid tilpasses kundens specifikke krav og de konkrete omstændigheder, der knytter sig til opgaven.

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

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

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

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

Målet med og omfanget af udvidet gennemgang

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Grundlag og forudsætninger for en udvidet gennemgang

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

- a) at virksomheden opfylder lovgivningens betingelser for at få foretaget en udvidet gennemgang af årsregnskabet som alternativ til en revision efter internationale standarder
- b) udarbejdelsen af et årsregnskab, der giver et retvisende billede i overensstemmelse med årsregnskabsloven
- c) den interne kontrol, som ledelsen anser nødvendig for at udarbejde et årsregnskab uden væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl, samt
- d) at give os:
 - i) adgang til alle informationer, som ledelsen er bekendt med, der er relevante for udarbejdelsen af årsregnskabet og det retvisende billede, såsom registreringer, dokumentation og andre forhold
 - ii) den yderligere information, som vi må anmode ledelsen om i relation til den udvidede gennemgang
 - iii) ubegrænset adgang til personer i ABC Selskab, som vi finder det nødvendigt at indhente bevis fra.

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

Rapportering til selskabets kapitalejere

Erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskabet

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

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

Den uafhængige revisors erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskabet

”Vi har

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

Andre erklæringsforpligtelser

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

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

opfyldelse af bogføringslovens bestemmelser, som vi er blevet opmærksom på under den udvidede gennemgang, herunder bestemmelserne om opbevaring af regnskabsmateriale.

Kommunikation med den daglige ledelse og den øverste ledelse

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

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

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

Andre ydelser

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

Øvrige forhold

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

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

XYZ & Co.

Bekræftet og godkendt på vegne af ABC Selskab

Dato

Bestyrelse

Direktion

Eksempel på revisors erklæring om udvidet gennemgang

Omstændighederne omfatter følgende

- Udvidet gennemgang af et årsregnskab, der udarbejdes efter årsregnskabsloven
- Betingelser for opgaven om udvidet gennemgang afspejler ledelsens ansvar for regnskabet, jf. afsnit 19 a) i denne erklæringsstandard
- Revisor har ud over udvidet gennemgang andre erklæringsforpligtelser.

Den uafhængige revisors erklæringer

Til kapitalejerne i selskab B

Erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskabet

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

Ledelsens ansvar for årsregnskabet

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

Revisors ansvar

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

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

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

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

Den udvidede gennemgang har ikke givet anledning til forbehold.

Konklusion

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

Erklæringer i henhold til anden lovgivning, aftale og øvrig regulering²³

Supplerende oplysninger vedrørende andre forhold (hvis relevant)

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

Udtalelse om ledelsesberetningen (hvis relevant)

Andre erklæringer (hvis relevant)

[Dato på revisors erklæring]

[Revisionsvirksomhedens navn, herunder type]

[Revisors underskrift]

[Revisors navn og titel]

²³ Indeholder erklæringen kun en supplerende oplysning vedrørende andre forhold, en udtalelse om ledelsesberetningen eller anden erklæring efter aftale med ledelsen, kan overskriften ”Erklæringer i henhold til anden lovgivning, aftale og øvrig regulering” udgå og erstattes med titlen på den konkrete erklæring.