



Foreningen af Statsautoriserede Revisorer

Kronprinsessegade 8, 1306 København K. Telefon 33 93 91 91
Telefax nr. 33 11 09 13 e-mail: fsr@fsr.dk Internet: www.fsr.dk

Faglig information til FSRs medlemmer

Oplysning om usikkerheder om going concern, usikkerhed ved indregning og måling, usædvanlige forhold og efterfølgende begivenheder

Repræsentanter for Revisionsteknisk Udvalg (REUV) og for Regnskabsteknisk Udvalg (REGU) har som følge af ændringerne til årsregnskabsloven som blev foretaget ved lov nr. 516 af 17. juni 2008, drøftet konsekvenserne heraf for placering af visse oplysninger i årsrapporten. Som følge af ændringerne til årsregnskabsloven, der er trådt i kraft for regnskabsår, der begynder den 1. september 2008 eller senere skal *årsregnskabet* give et retvisende billede, og *ledelsesberetningen* skal indeholde en retvisende redegørelse. Udvalgene har endvidere vurderet de revisionsmæssige konsekvenser af, at den lovpligtige *revision* af ledelsesberetningen bortfalder.

Notatet tager stilling til følgende oplysningskrav i årsregnskabsloven (ÅRL) § 99:

- usikkerhed om going concern,
- usikkerhed ved indregning og måling,
- andre usædvanlige forhold i årsrapporten og
- efterfølgende begivenheder.

REGU og REVU har vurderet dette i relation til den ændrede formulering af ÅRL § 11, stk. 1 og 2, hvoraf fremgår:

”§ 11. Årsregnskabet og et eventuelt koncernregnskab skal give et retvisende billede af virksomhedens og koncernens aktiver og passiver, finansielle stilling samt resultatet. Ledelsesberetningen skal indeholde en retvisende redegørelse for de forhold, som beretningen omhandler.

Stk. 2. Hvis anvendelsen af bestemmelserne i denne lov ikke er tilstrækkelig til at give et retvisende billede som nævnt i stk. 1, skal der gives yderligere oplysninger i årsregnskabet, henholdsvis koncernregnskabet”.

Notatet omhandler specifikt oplysningskravene i ÅRL § 99 om usikkerhed om going concern, usikkerhed ved indregning og måling, usædvanlige forhold og efterfølgende begivenheder. Det tager ikke stilling til placeringen af bestemmelsens øvrige oplysningskrav. Andre forhold omtalt i ÅRL § 99 kunne principielt behandles på samme måde, hvis de er væsentlige for forståelsen af årsregnskabet retvisende billede.

Det er udvalgenes opfattelse, at årsregnskabet skal indeholde en beskrivelse af usikkerhed om going concern, usikkerhed ved indregning og måling, usædvanlige forhold og efterfølgende begivenheder, når dette er væsentligt for regnskabsbrugerens forståelse af det retvisende billede af årsregnskabet. Denne beskrivelse vil mest hensigtsmæssigt kunne indarbejdes i noterne og kan efter udvalgenes opfattelse med fordel gives i en af de første noter til årsregnskabet.

Det er samtidig udvalgenes opfattelse, at oplysninger om usikkerhed om going concern, usikkerhed ved indregning og måling, usædvanlige forhold og efterfølgende begivenheder som

følge af kravene til ledelsesberetningens indhold i ÅRL § 99 ligeledes skal gives i ledelsesberetningen, for at denne kan opfylde kravet om at give en retvisende redegørelse.

Årsregnskabsloven som regnskabsgrundlag

Det er udvalgenes opfattelse, at beskrivelserne skal medtages både i ledelsesberetningen og i årsregnskabet. Efter udvalgenes opfattelse er det dog tilstrækkeligt, at ledelsesberetningen indeholder en henvisning til beskrivelserne i noterne (den foretrukne løsning) eller omvendt. I denne situation indgår beskrivelsen i årsrapporten, hvilket efter udvalgenes opfattelse må være afgørende for vurderingen af, hvorvidt årsregnskabet giver et retvisende billede henholdsvis ledelsesberetningen giver en retvisende redegørelse. Denne fremgangsmåde opfylder derfor efter udvalgenes opfattelse kravene i ÅRL § 11, stk. 1 og 2.

Sammenfattende er det Regnskabsteknisk Udvalg og Revisionsteknisk Udvalgs opfattelse:

- at årsregnskabet og et eventuelt koncernregnskab ikke kan give et retvisende billede af virksomhedens og koncernens aktiver og passiver, finansielle stilling og resultatet, hvis kravet om at oplyse om usikkerheder om going concern, usikkerhed ved indregning og måling, usædvanlige forhold og efterfølgende begivenheder alene opfyldes ved en beskrivelse i ledelsesberetningen, og årsregnskabet ikke indeholder en konkret henvisning hertil.
- at ledelsesberetningen ikke kan give en retvisende redegørelse for de forhold, som beretningen omhandler, hvis kravet om at oplyse om usikkerhed om going concern, usikkerhed ved indregning og måling, usædvanlige forhold og efterfølgende begivenheder alene opfyldes ved en beskrivelse i årsregnskabet, og ledelsesberetningen ikke indeholder en konkret henvisning hertil.

Det er således udvalgenes opfattelse, at kravene skal opfyldes ved, at forholdene skal beskrives i både ledelsesberetningen og i årsregnskabet, men at dette i ledelsesberetningen eller årsregnskabet kan opfyldes med henvisning, uden at dette påvirker hverken det retvisende billede for årsregnskabet eller den retvisende redegørelse for ledelsesberetningen.

Udvalgenes foretrukne behandling er, at forholdet beskrives fyldestgørende i noterne til årsregnskabet, og at der i ledelsesberetningen gives et dækkende koncentrat heraf samt en tydelig henvisning til noterne for yderligere information. Denne foretrukne behandling er begrundet i den internationale udvikling og i et ønske om ensartethed uanset regnskabsgrundlag.

IFRS som regnskabsgrundlag

Såfremt årsregnskabet aflægges i henhold til de internationale regnskabsstandarder IFRS, er det udvalgenes opfattelse, at de omhandlede oplysninger altid skal fremgå af noterne til årsregnskabet, idet IFRS stiller specifikke krav til oplysningerne, jf. IAS 1.25 om going concern, IAS 1.122 om vurderinger ved fastlæggelse af anvendt praksis, IAS 1.125 om skønsmæssige usikkerheder i årsregnskabet og IAS 10.21 om efterfølgende begivenheder.

IFRS stiller ikke specifikke krav til ledelsesberetningens indhold, som derimod via IFRS-bekendtgørelsen reguleres af årsregnskabsloven. Det er udvalgenes opfattelse, at ledelsesberetningen i en IFRS-årsrapport giver en retvisende redegørelse, hvis der henvises herfra til noterne, hvor oplysningerne skal fremgå, idet beskrivelserne således fremgår af årsrapporten som helhed. Udvalgenes foretrukne behandling under IFRS er, at der i ledelsesberetningen gives et dækkende koncentrat af beskrivelserne i noterne.

Revisionsmæssige overvejelser

Det er samtidig udvalgenes opfattelse, at en henvisning fra årsregnskabet til ledelsesberetningen medfører, at den konkrete beskrivelse i ledelsesberetningen er omfattet af revisionen, uanset at ledelsesberetningen som helhed ikke er omfattet af kravet om revision. Dette vil efter udvalgenes opfattelse tilsvarende gælde, hvis andre lovkrævede (ÅRL eller IFRS) oplysninger præsenteres i ledelsesberetningen via en henvisning fra årsregnskabet.

I de tilfælde, hvor revisor fremover afgiver en udtalelse om ledelsesberetningen, vil revisors eventuelle bemærkninger til forhold, der alene vedrører ledelsesberetningen, kun skulle anføres i udtalelsen. Eventuelle forbehold eller supplerende oplysninger relaterer sig i disse tilfælde alene til årsregnskabet og ikke ledelsesberetningen.

I de tilfælde, hvor revisor fortsat reviderer både årsregnskab og ledelsesberetning, vil eventuelle forbehold eller supplerende oplysninger kunne relatere sig til både årsregnskab og ledelsesberetning.

Supplerende oplysning i revisionspåtegningen om going concern

Revisor skal uændret afgøre, om der er betydelig usikkerhed i relation til begivenheder eller forhold, der alene eller tilsammen kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften.

Såfremt revisor er enig med ledelsen i, at going concern-forudsætningen er relevant, men der er betydelig usikkerhed, og denne usikkerhed er korrekt beskrevet af ledelsen i noterne til årsregnskabet, samt der er en henvisning fra ledelsesberetningen til beskrivelsen i noterne, skal revisor give en supplerende oplysning om den betydelige usikkerhed der er knyttet til begivenheden eller forholdet, som kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften, og henvise til noten i regnskabet, som beskriver forholdet.

Med venlig hilsen

REGNSKABSTEKNISK UDVALG & REVISIONSTEKNISK UDVALG