

Årsregnskaberne 2015

*- Forbehold, supplerende oplysninger samt
revisors konklusioner på regnskaberne*

SURVEY

www.fsr.dk

FSR - danske revisorer er en
brancheorganisation for god-
kendte revisorer i Danmark.
Foreningen varetager reviso-
rernes interesser fagligt og
politisk.

OM FSR – SURVEY

FSR - danske revisorer udarbejder løbende analyser og survey, som tager udgangspunkt i aktuelle og relevante problemstillinger i revisorbranchen og i erhvervslivet mere generelt. Formålet med undersøgelserne er at sætte fokus på relevante emner og nyttiggøre den unikke viden, som foreningens medlemmer besidder. Det er tilladt at citere fra publikationen med tydelig kildeangivelse og med henvisning til FSR – danske revisorer.

OM DET SAMLEDE SVARPANEL

Panelet består af 609 revisorer fordelt ud over hele landet. Størstedelen af de deltagende revisorer arbejder til dagligt som aktive revisorer og har deres daglige gang blandt danske virksomheder. En lille del (6 pct.) arbejder i øjeblikket ikke som revisorer, men som økonomidirektører, controllers med intern revision eller lignende.

OM DENNE UNDERSØGELSE

173 godkendte revisorer fra panelet har besvaret dette spørgeskema. Svarprocenten i denne undersøgelse er 28 pct. af det samlede panel. Der er i alt 3.991 aktive godkendte revisorer i Danmark¹. De 173 respondenter svarer til en stikprøvestørrelse på 4,3 pct. af den samlede population af godkendte revisorer.

Revisorerne har netop ved udgangen af maj afsluttet regnskabssæsonen, hvor de har været ude i størstedelen af de over 200.000 danske selskaber. Dermed har revisorerne er denne survey den første status på resultatet af årets revisioner.

Spørgeskemaundersøgelsen er afsluttet i juni 2015.

KONTAKT

Henvendelser angående analysens konklusioner kan ske til:

Jakob Holm

Kommunikationskonsulent

jho@fsr.dk

Tlf.: 4193 3169

¹ Tal fra januar 2015

Hovedpunkter

Er der forhold i et regnskab, som ikke er retvisende, eller som revisor ikke kan få tilstrækkelig dokumentation for, skal revisor i sin påtegning tage et forbehold. Et forbehold for enkeltområder, fx om værdiansættelse af et varelager, som ikke har gennemgribende betydning for hele regnskabet, vil resultere i, at revisor i sin konklusion skriver, at "bortset fra" det, forbeholdet vedrører, er regnskabet retvisende.

- **Lidt over halvdelen (55 pct.) af revisorerne har i forbindelse med 2014-årsregnskaberne taget forbehold, der er endt med en "bortset-fra"-konklusion**
 - 69 pct. angiver utilstrækkelige eller manglende oplysninger i regnskabet om usikkerhed om virksomhedens fortsatte drift (going concern) som den væsentligste årsag til bortset fra-forbehold
 - 44 pct. angiver manglende mulighed for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis om væsentlige, men ikke gennemgribende forhold.

I andre tilfælde kan forbeholdet være så omfattende, at årsregnskabet i sin helhed ikke er retvisende. I de tilfælde giver revisor en afkræftende konklusion.

- **Hver fjerde revisor (26 pct.) svarer, at de har givet en afkræftende konklusion på 2014-årsregnskaber.**
 - 83 pct. angiver gennemgribende forbehold for fortsat drift som en af de væsentligste årsager
 - 27 pct. angiver mangelfulde oplysninger i tilknytning til regnskabet
 - 20 pct. angiver gennemgribende fejlinformation i regnskabet (udover going concern)

I nogle situationer er der ikke adgang til de informationer, der kræves for at undersøge, om regnskabet er retvisende. I de tilfælde kan revisor ikke afgive en konklusion på årsregnskabet, da han ikke kan vurdere, om informationerne i årsregnskabet er rigtige.

- **17 pct. af revisorerne har i forbindelse med revisionen af 2014-regnskaberne erklæret sig ude af stand til at udtrykke en konklusion.**
 - 67 pct. angiver utilstrækkeligt bogholderi som en af de væsentligste årsager
 - 19 pct. angiver manglende regnskabsmateriale

Revisor skal give en supplerende oplysning, hvis han er enig i årsregnskabet, men vurderer, at der er forhold, regnskabslæseren skal være særligt opmærksom på, eller hvis ledelsen har overtrådt lovgivningen.

- **Ni ud af 10 revisorer (87 pct.) har givet supplerende oplysninger i revisionspåtegningen på 2014-årsregnskaberne.**
 - 78 pct. angiver væsentlig usikkerhed om virksomhedens fortsatte drift (going concern) som en af de væsentligste årsager
 - 61 pct. angiver ledelsens overtrædelse af lovgivningen i forbindelse med indeholdelse af skatter og afgifter eller indberetninger til SKAT
 - 61 pct. angiver et nyt (og måske skattepligtigt) ulovligt kapitalejerlån (aktionærlån)
 - 34 pct. angiver et ulovligt aktionærlån optaget før august 2012 (ikke skattepligtigt)
-

Hvor hejser revisor advarselsflaget i 2014-regnskaberne

Revisors konklusion er en af de mest centrale dele af revisors påtegning på årsregnskaberne. I langt de fleste tilfælde når revisor i sin konklusion frem til, at regnskabet er retvisende.

Her vil det af revisors påtegning fremgå, at revisionen ikke har givet anledning til forbehold, og konklusionen vil være, at regnskabet er retvisende. Dette kaldes også en "blank påtegning".

Er der oplysninger i årsregnskabet, der ikke giver et retvisende billede, eller mangler der oplysninger, som kan have betydning for, om regnskabet er retvisende, skal revisor tage et *forbehold*.

Revisor skal tage et forbehold, hvis han er uenig i de oplysninger, som ledelsen giver i regnskabet, eller hvis der er oplysninger i regnskabet, hvor revisor ikke har kunnet få tilstrækkeligt og egnet bevis til at vurdere, om oplysningerne er retvisende.

I tilfælde, hvor der er forbehold for væsentlige enkeltstående, men ikke gennemgribende dele af regnskabet, vil revisor konkludere, at årsregnskabet, bortset fra den eller de dele, forbeholdet vedrører, er retvisende.

Det vil sige, at læserne kan stole på, at resten af årsregnskabet er retvisende.

Denne type konklusioner kaldes "bortset fra"-konklusioner.

I andre tilfælde kan årsregnskabet være så gennemgribende forkert eller mangelfuldt, at revisor må konkludere, at årsregnskabet i sin helhed ikke er retvisende. I de tilfælde giver revisor en afkræftende konklusion.

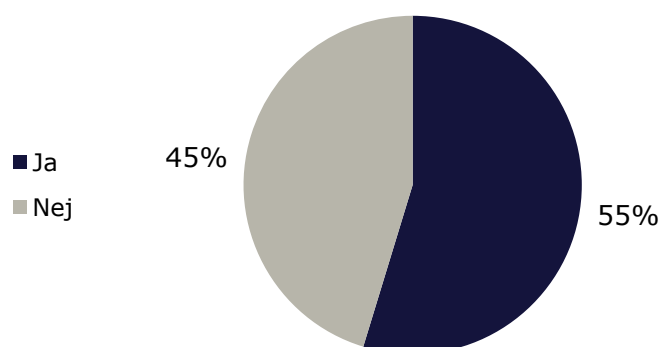
Endelig er revisor i andre tilfælde ikke i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis om forhold, der er gennemgribende for regnskabet. Dermed er revisor ude af

stand til at udtrykke en konklusion om, hvorvidt regnskabet er retvisende, og revisor må afgive en såkaldt "manglende konklusion".

Over halvdelen af revisorerne har taget forbehold

Lidt over halvdelen (55 pct.) af revisorerne i undersøgelsen har i forbindelse med 2014-årsregnskaberne været i en situation, hvor de har taget forbehold, der har ført til "bortset fra"-konklusioner.

Figur 1: Har du taget forbehold ("bortset fra"-konklusioner) i en eller flere revisionspåtegninger på 2014-årsregnskaber? (n=159)



Manglende oplysninger om usikkerhed om going concern er hovedårsagen til "bortset fra"-konklusioner

Næsten syv ud af 10 (69 pct.) af revisorerne svarer, at de har taget et forbehold ("bortset fra"-konklusioner) på grund af manglende eller mangelfuld beskrivelse i regnskabet af usikkerhed om virksomhedens fortsatte drift - også kaldet going concern.

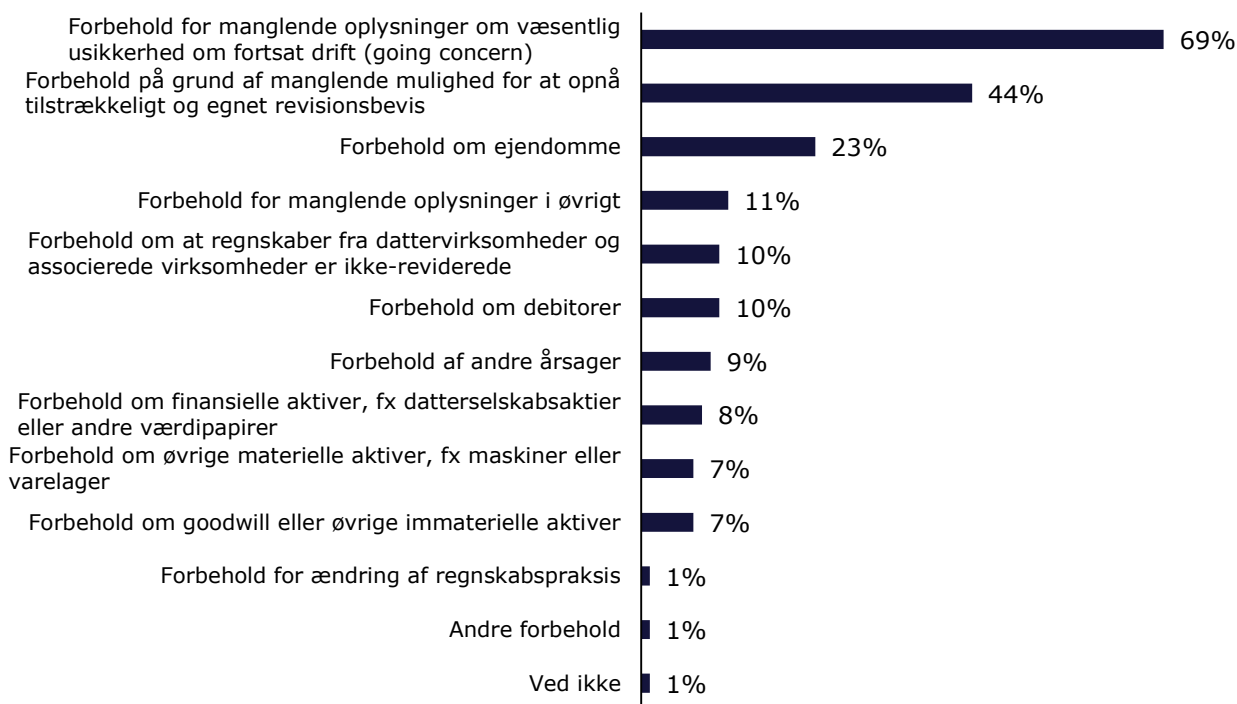
Alle regnskaber aflægges som udgangspunkt med den forudsætning, at virksomheden kan fortsætte sin drift som minimum i de næste 12 måneder - Det kaldes "going concern"-forudsætningen.

Når revisor tager et forbehold for manglende oplysninger om "going concern", betyder det, at revisor vurderer, at der i regnskabet mangler oplysninger omkring væsentlige usikkerheder i forhold til virksomhedens evne til at fortsætte driften i som minimum de næste 12 måneder.

Herudover svarer knap halvdelen (44 pct.), at manglende mulighed for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis om væsentlige, men ikke gennemgribende forhold, er en af de væsentligste årsager til, at de har givet "bortset fra"-konklusioner.

Knap én ud af fire (23 pct.) svarer, at uenighed om værdiansættelse af ejendomme er en væsentlig årsag til, at de har taget et forbehold ("bortset fra"-konklusioner).

Figur 2: Hvad har været de væsentligste årsager til, at du har taget forbehold ("bortset fra"-konklusioner) i din revisionspåtegning på dine klienters årsregnskaber? (Angiv gerne flere svar) (n=87)



Going concern har også de to forrige år været den primære årsag til forbehold i revisionspåtegningerne, hvor hhv. 52 pct. i 2014 og 72 pct. i 2013 svarede, at de havde taget forbehold på grund af manglende oplysninger om usikkerhed vedrørende virksomhedens fortsatte drift.

Der kan dog ikke sammenlignes direkte mellem 2012 og 2013-tallene til tallene i denne survey, da ordlyden i spørgsmålet er ændret og gjort mere præcis i dette års survey.²

Om going concern

Revisor skal tage et forbehold for manglende oplysninger om going concern, hvis revisor vurderer, at der er væsentlig usikkerhed om, hvorvidt virksomheden kan fortsætte driften i mindst ét år frem, og usikkerheden ikke fremgår tilstrækkeligt klart af oplysningerne i årsregnskabet.

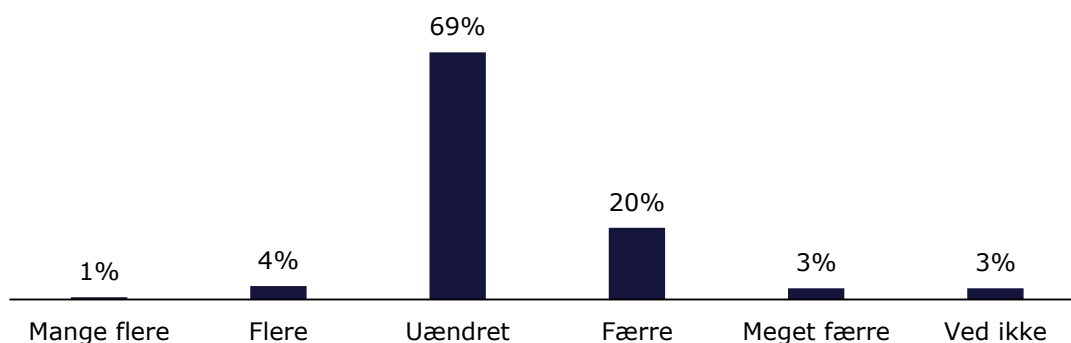
Hvis ledelsen i årsregnskabet gør tilstrækkeligt rede for en væsentlig usikkerhed om, hvorvidt virksomheden kan fortsætte driften de næste 12 måneder, skal revisor fremhæve det i en supplerende oplysning og henvise til ledelsens oplysninger.

² Tidligere år er der spurgt generelt til alle forbehold, hvor der i år er spurgt specifikt til henholdsvis "bortset fra"-forbehold for manglende oplysninger i regnskabet og til afkræftende konklusioner, når revisor er uenig i selve anvendelsen af forudsætningen om fortsat drift.

Selv om usikkerheden om going concern fremgår af årsregnskabet, skal revisor tage forbehold for going concern, hvis revisor vurderer, at det er overvejende sandsynligt, at virksomheden ikke kan fortsætte driften i mindst et år frem. I sidstnævnte situation bliver konklusionen afkræftende.

I undersøgelsen vurderer en ud af tyve (5 pct.), at de i revisionspåtegningerne på 2014 regnskaberne har taget flere eller mange flere forbehold end året før. Samtidig vurderer knap en ud af fire (23 pct.), at de i 2014 har taget færre eller meget færre forbehold end året før.

Figur 3: Har du taget flere eller færre forbehold i dine revisionspåtegninger på 2013-årsregnskaberne end året før? (n=159)



Når revisors forbehold påvirker hele regnskabet

Vi har tidligere i undersøgelsen set på "bortset fra"-konklusioner, hvor revisor tager forbehold for uenighed om eller manglende bevis for dele af regnskabet.

I andre tilfælde kan årsregnskabet være så forkeret eller mangelfuldt, at revisor må tage forbehold og konkludere, at årsregnskabet i sin helhed ikke er retvisende. I de tilfælde giver revisor en afkræftende konklusion.

Hver fjerde revisorer har givet afkræftende konklusioner

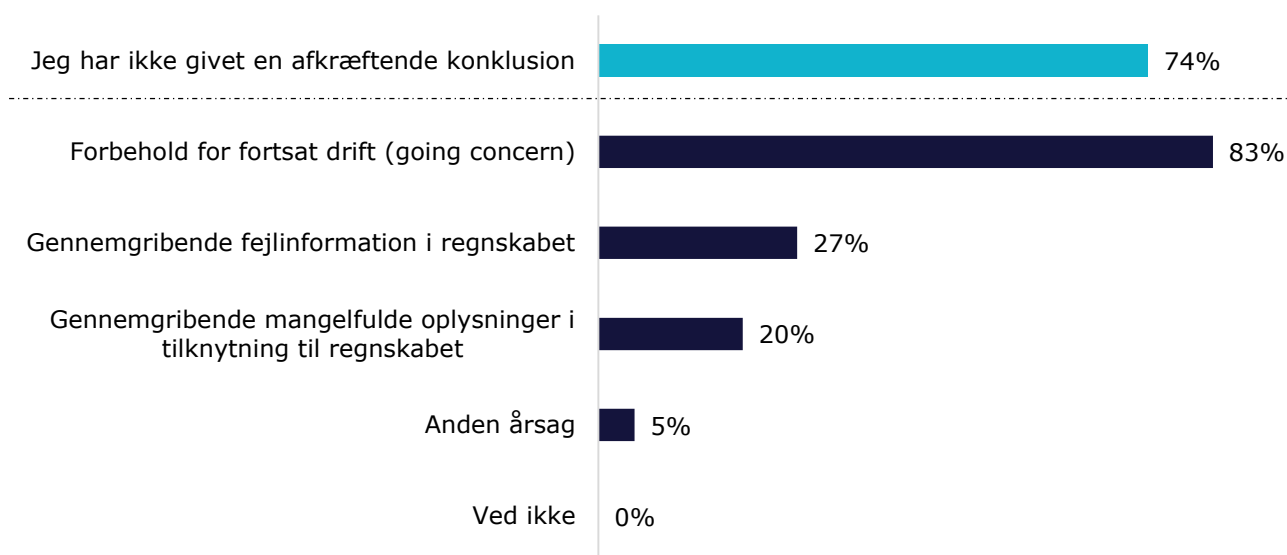
Hver fjerde revisor (26 pct.) svarer, at deres forbehold har haft en så gennemgribende karakter, at de har givet en afkræftende konklusion i revisionspåtegningen på 2014-årsregnskaber.

I de tilfælde, hvor revisor har givet en afkræftende konklusion, er det primært sket på grund af forbehold for fortsat drift (83 pct.).

Herefter følger gennemgribende fejlinformation i regnskabet (27 pct.), gennemgribende mangelfulde oplysninger i tilknytning til regnskabet (20 pct.), eller anden årsag (5 pct.).

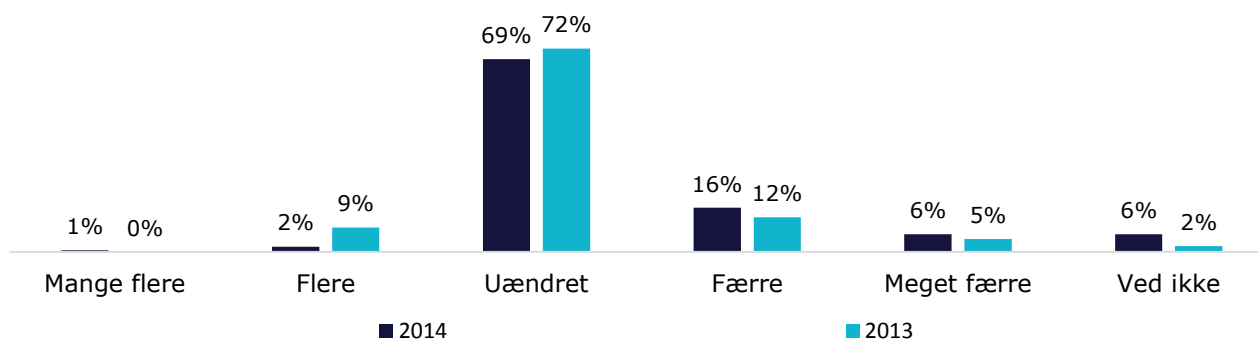
Det er dog ikke alle revisorer, som har været nødt til at konkludere, at et regnskab ikke var retvisende i forbindelse med revisionen af 2014-årsregnskaberne. Tre ud af fire (74 pct.) har ikke givet en afkræftende konklusion på 2014-regnskaberne.

Figur 4: Hvad var de væsentligste årsager til, at du gav en afkræftende konklusion i revisionspåtegningen på 2014-årsregnskaberne? (Angiv gerne flere svar) (n=159, n=41)



I sidste års undersøgelse tilkendegav mere end halvdelen (56 pct.) af revisorerne, at de havde givet en afkræftende konklusion i revisionspåtegningen på 2013-årsregnskaberne. Sammenlignet med svarene for dette års undersøgelse ses det, at der fra 2013- til 2014-årsregnskaberne er sket et væsentligt fald i andelen af revisorer, der har givet en afkræftende konklusion - fra 56 pct. til 26 pct. Dette understøttes af, at en del revisorer svarer, at de har givet færre afkræftende konklusioner på 2014-regnskaberne end året før.

Figur 5: Har du givet flere eller færre afkræftende konklusioner i dine revisionspåtegninger på årsregnskaberne end året før? (n= 159, n=195)

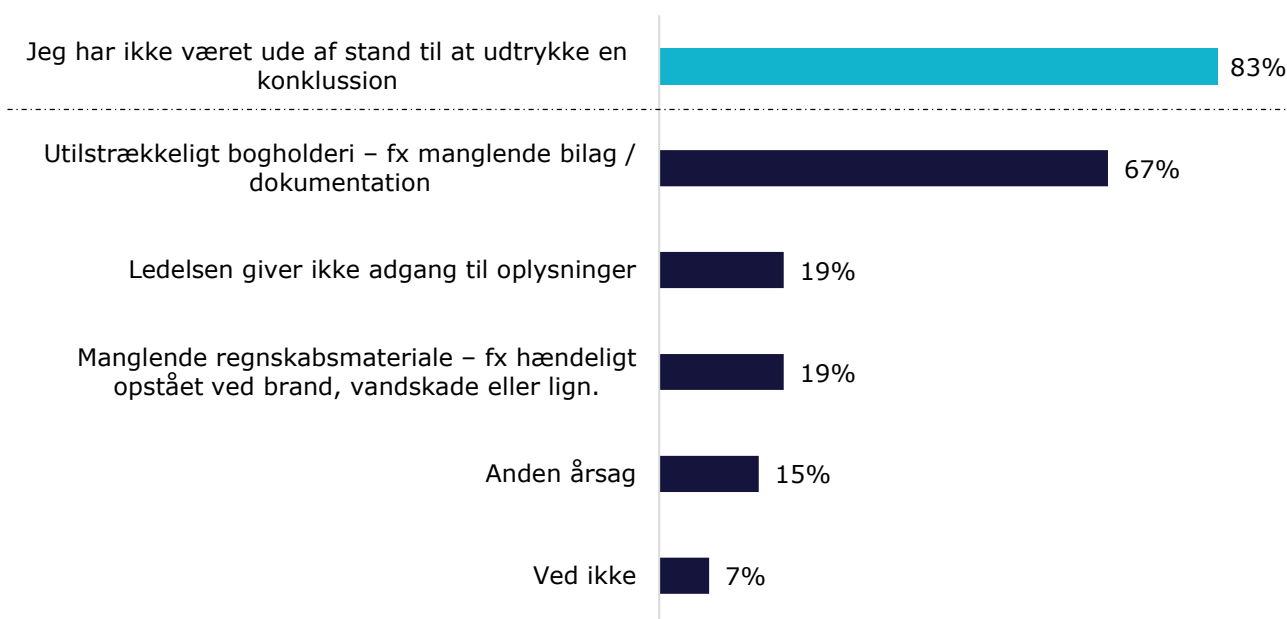


Ude af stand til at udtrykke en konklusion

I nogle situationer har revisorerne ikke adgang til de informationer, der kræves for, at de kan undersøge, om regnskabet giver et retvisende billede. Eksempelvis kan bogholderiet være bortkommet ved brand eller vandskade. Eller ledelsen kan lægge hindringer i vejen for revisors undersøgelse, eller måske slet ikke være tilgængelig. I sådanne tilfælde kan revisor ikke vurdere, om oplysningerne i regnskabet er retvisende. Derfor vil revisor i sin konklusion skrive, at han har været ude af stand til at udtrykke en konklusion om regnskabet. Altså, at revisor har været ude af stand til at vurdere, om informationerne i årsregnskabet er retvisende.

17 pct. af revisorerne har i forbindelse med revisionen af 2014-regnskaberne været i en situation, hvor de har været ude af stand til at udtrykke en konklusion. Af denne gruppe svarer næsten 67 pct., at dette hovedsageligt skyldes utilstrækkeligt bogholderi, mens 19 pct. svarer, at det skyldes, at ledelsen ikke giver adgang til oplysninger, eller manglende regnskabsmateriale fx hændeligt mistet ved brand, vandskade eller lign.

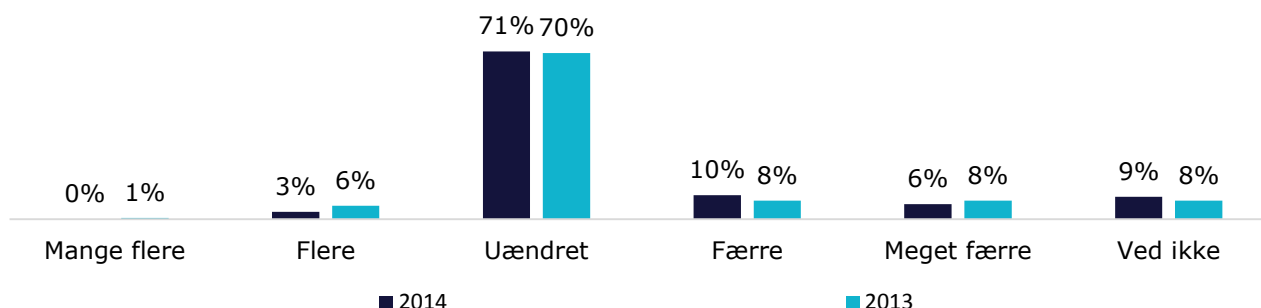
Figur 6: Hvad var de væsentligste årsager til, at du var ude af stand til at udtrykke en konklusion på 2014-årsregnskaber? (Angiv gerne flere svar) ($n=158$, $n=27$)



Sidste år tilkendegav en ud af tre revisorer (32 pct.), at de i forbindelse med revisionen af 2013-regnskaberne havde været i en situation, hvor de var ude af stand til at udtrykke en konklusion. Sammenlignet med svarene for dette års undersøgelse ses det, at der fra sidste år til i år er sket et fald i denne andel af revisorer.

Dette ses også ved, at færre revisorer svarer, at de i flere tilfælde end tidligere har været ude af stand til at konkludere på et 2014-regnskab.

Figur 7: Har du i flere eller færre tilfælde være ude af stand til at udtrykke konklusion om årsregnskaberne end om året før? (n=158, n=192)



Going concern og ulovlige lån er hovedårsag til supplerende oplysninger

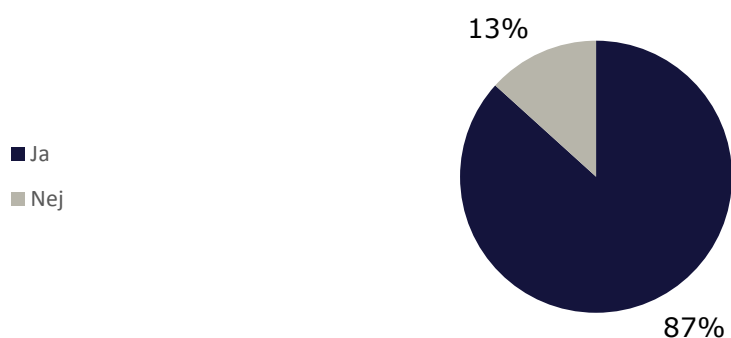
Revisor skal i sin påtegning på årsregnskabet give en såkaldt *supplerende oplysning*, hvis han/hun er enig i indholdet i årsregnskabet, men vurderer, at der er ting i regnskabet, som regnskabslæseren skal være særligt opmærksom på, eller hvis ledelsen har overtrådt lovgivningen ved fx ulovligt at låne penge i virksomheden (ulovligt aktionærlån).

En supplerende oplysning er udelukkende en bemærkning rettet mod regnskabslæserne om forhold, som de skal være opmærksomme på.

En supplerende oplysning i revisionspåtegningen påvirker ikke revisors konklusion og forholder sig således ikke til, om oplysningerne i årsregnskabet giver et retvisende billede.

Næsten ni ud af 10 revisorer (87 pct.) har været i en situation, hvor de har givet supplerende oplysninger i revisionspåtegningen på 2014-årsregnskaberne.

Figur 8: Har du givet en eller flere supplerende oplysninger i dine revisionspåtegninger på 2014-årsregnskaberne? (n=158)



Den væsentligste grund til, at revisorerne har givet supplerende oplysninger i forbindelse med 2014-årsregnskaberne, er ligesom ved revisors forbehold for manglende oplysninger væsentlig usikkerhed vedrørende virksomhedens fortsatte drift (going concern).

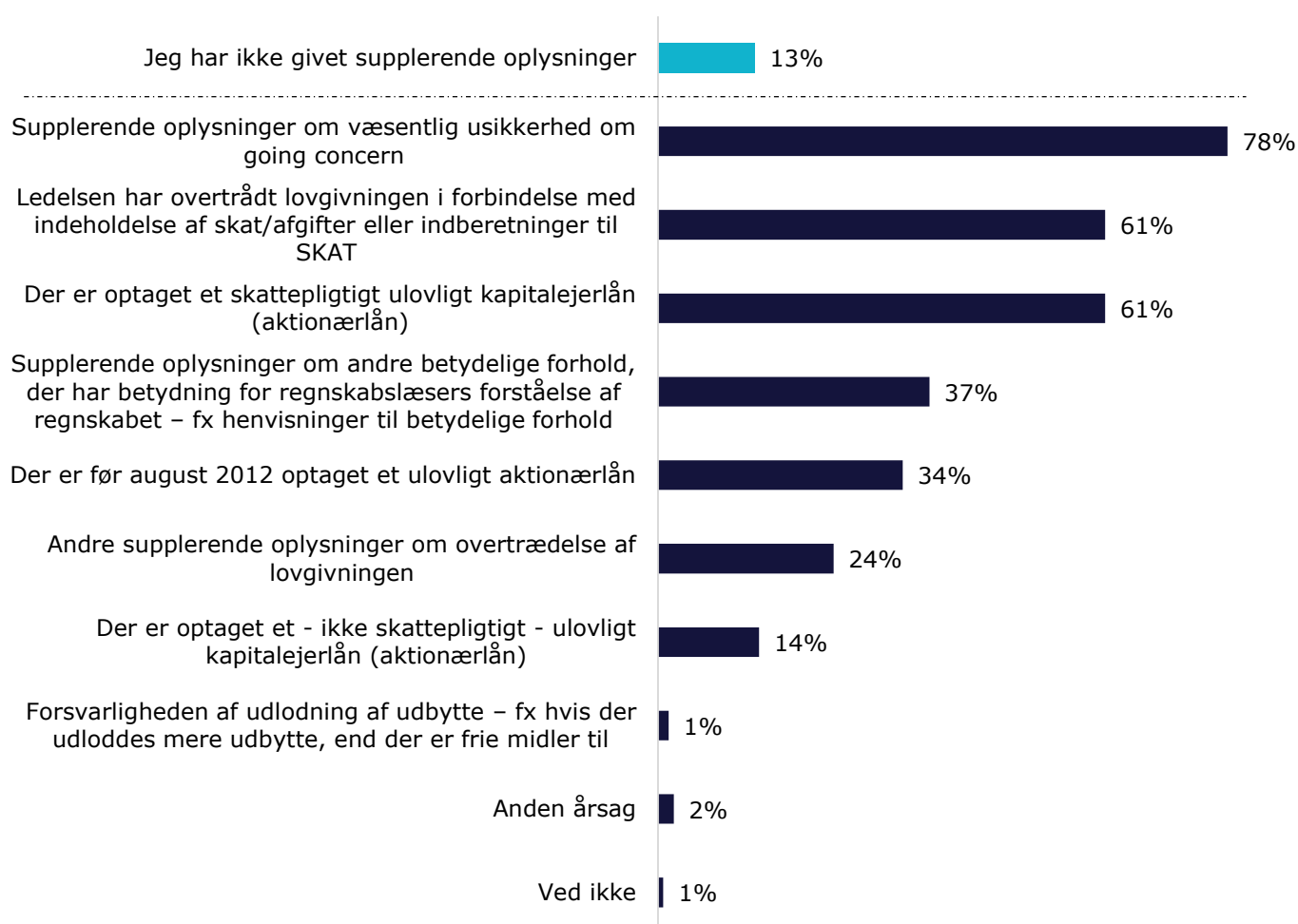
Syv ud af 10 (69 pct.) revisorer svarer, at væsentlig usikkerhed om virksomhedens fortsatte drift var årsag til, at de gav supplerende oplysninger i påtegningen på årsregnskaberne.

Efter going concern er det oftest skattemæssige forhold, der fører til supplerende oplysninger.

Seks ud af 10 (61 pct.) revisorer svarer, at optagelsen af nye ulovlige hovedaktionærlån, der er skattepligtige, var årsag til supplerende oplysninger. Hertil oplyser 14 %, at der er givet supplerende oplysninger om nye aktionærlån, der ikke er skattepligtige.

Efter ovenstående har den væsentligste årsag til supplerende oplysninger været: Ledelsens overtrædelse af anden lovgivning i forbindelse med indeholdelse af skatter og afgifter eller indberetninger til SKAT (61 pct.). Her er der typisk tale om A-skat, moms og udbytteskat.

Figur 9: Hvad har været de væsentligste årsager til, at du har givet supplerende oplysninger i din revisionspåtegning på 2014-årsregnskaber? (Angiv gerne flere svar) (n=158, n=137)



I 2012 blev lovgivningen ændret, så ulovlige aktionærlån optaget herefter er skattepligtige, såfremt de er ydet til hovedaktionærer. Derfor har revisorerne i år haft mulighed for svare, at supplerende oplysninger skyldes:

- 1) at der før 2012 er optaget ulovligt aktionærlån (ikke skattepligtigt).
- 2) at der er optaget et nyt og skattepligtigt ulovligt aktionærlån
- 3) at der er optaget et nyt og ikke skattepligtigt lån.

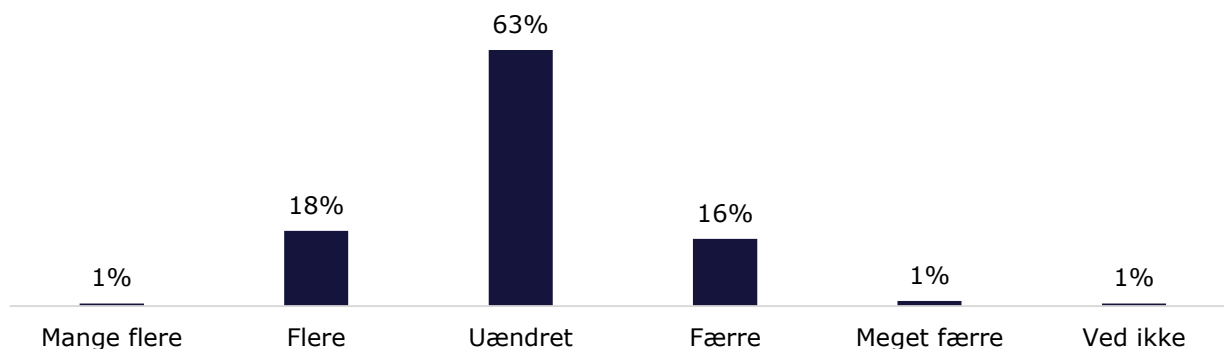
Trods beskatningen af de ulovlige hovedaktionærlån, er de skattepligtige lån fortsat årsag til en stor del af de supplerende oplysninger.

Status quo i antallet af supplerende oplysninger

I undersøgelsen svarer godt seks ud af 10 (63 pct.) revisorer, at antallet af supplerende oplysninger i 2014-regnskaberne er uændret i forhold til sidste år.

19 pct. har svaret, at de har givet flere eller mange flere supplerende oplysninger ved revisionen af 2014-regnskaberne, end de gjorde året før, mens cirka sammen andel (17 pct.) har svaret, at de har givet færre eller meget færre supplerende oplysninger i 2014-regnskaberne, end de gjorde året før.

Figur 10: Har du givet flere eller færre supplerende oplysninger i dine revisionspåtegninger på 2014-årsregnskaberne end året før? (n=158)

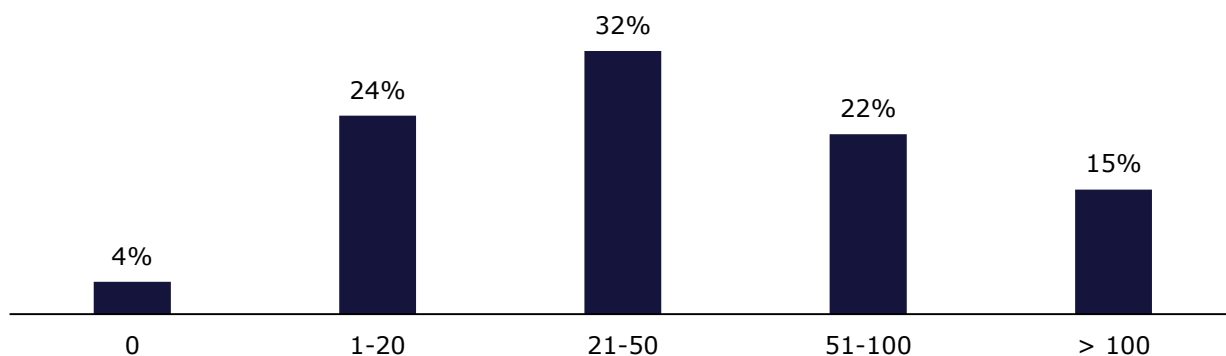


I sidste års undersøgelse svarede 28 pct. af revisorerne, at de havde givet flere eller mange flere supplerende oplysninger i deres revision af 2013-årsregnskaberne end året før.

Information om respondenterne i undersøgelsen

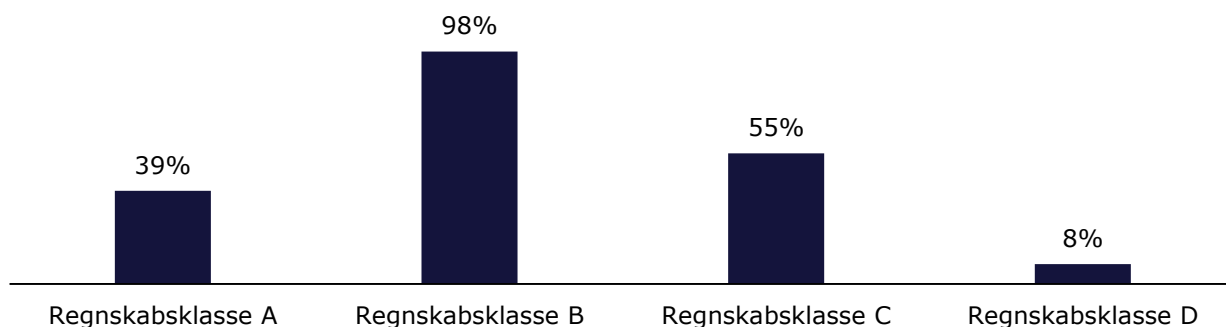
Størstedelen af de revisorer, der har svaret på undersøgelsen, har revideret eller medvirket til at revidere over 20 regnskaber fra regnskabsåret 2014. Tre ud af 10 (32 pct.) har revideret eller medvirket til at revidere 21-50 årsregnskaber, 22 pct. har revideret eller medvirket til at revidere 51-100 årsregnskaber og 15 pct. har revideret eller medvirket til at revidere over 100 årsregnskaber. Kun de revisorer, som har revideret 1-20 eller flere 2014-regnskaber, har besvaret undersøgelsens spørgsmål omkring revision.

Figur 11: Hvor mange årsregnskaber for 2014 har du revideret eller medvirket til at revidere? (n=173)



Næsten alle (98 pct.) af revisorerne i undersøgelsen har revideret årsregnskaber for virksomheder i regnskabsklasse B. Knap fire ud af 10 (39 pct.) har revideret for virksomheder i regnskabsklasse A, og lidt over halvdelen (55 pct.) har revideret for virksomheder i regnskabsklasse C. Lidt under hver tiende revisor i undersøgelsen (8 pct.) har revideret børsnoterede eller statslige selskaber (regnskabsklasse D).

Figur 12: Hvilke typer virksomheder reviderer du årsregnskaber for? (Angiv gerne flere svar) (n=166)



Om Regnskabsklasser:			
Regnskabsklasse A: Klasse A dækker virksomheder med personlig hæftelse, der typisk er små. Det er personlige virksomheder, kommanditselskaber og interessentskaber med personligt hæftende deltagere, samt mindre virksomheder med begrænset ansvar, der er omfattet af lov om visse erhvervsdrivende virksomheder.	Regnskabsklasse B: Virksomheder med begrænset ansvar samt under to af tre størrelsesgrænser: 50 ansatte, nettoomsætning 72 millioner og balancesum 36 millioner.	Regnskabsklasse C: Virksomheder med begrænset ansvar samt over to af tre størrelsesgrænser: 50 ansatte, nettoomsætning 72 millioner og balancesum 36 millioner.	Regnskabsklasse D: Børsnoterede selskaber og aktieselskaber ejet af staten.

Revisorerne i undersøgelsen repræsenterer et bredt udsnit af revisionsbranchen. En tredjedel (32 pct.) af de adspurgte revisorer arbejder i et revisionsfirma med mindre end 10 ansatte. En fjerdedel (41 pct.) arbejder i et revisionsfirma med 10 til 49 ansatte, 13 pct. arbejder i et revisionsfirma med 50 til 249 ansatte, og 14 pct. arbejder i et revisionsfirma med mere end 249 ansatte.

Figur 13: Hvor mange ansatte er der i det revisionsfirma, du arbejder for? (Hvis dit firma har flere kontorer, så angiv antallet af ansatte i dit lokale kontor) (n=165)

