

Omfang af anmærkninger i revisors påtegninger

– *Analyse af selskabernes 2015-årsregnskaber*

Undersøgelse af revisionsanmærkninger i regnskaberne

Godt 232.000 selskaber har indleveret et regnskab for 2015 til Erhvervsstyrelsen. På baggrund af data for regnskaberne leveret af Experian har FSR – danske revisorer undersøgt omfanget af revisionsanmærkninger i påtegningerne på regnskaberne for 2015 og sammenlignet med tidligere år. Dette giver et overblik over, hvor ofte revisorer påpeger forhold i regnskaberne, som har betydning for regnskabsbrugerne. Hovedparten af de danske selskaber kan i dag frivilligt fravælge revision. Undersøgelsen afdækker derfor også, hvor mange selskaber, der ikke bliver revideret og giver et estimeret bud på, hvor mange anmærkninger, der af den grund ikke gives, og derved ikke kommer til offentlighedens kendskab.

Hovedkonklusioner

- 20.111 selskaber havde mindst én anmærkning i form af et forbehold eller en supplerende oplysning i revisors påtegning på 2015-regnskabet. Det svarer til, at knap 14 pct. af selskaber med revision, udvidet gennemgang eller revision fik mindst én anmærkning i 2015
- Antallet af regnskaber, hvor revisor har givet mindst én anmærkning i sin påtegning er faldet med 3.576 fra 23.687 til 20.111. Det svarer til et fald på 15 pct.
- Til sammenligning er antallet af selskaber, der hverken fik foretaget revision, udvidet gennemgang eller review af deres 2015-regnskab vokset fra 66.733 til 87.691. En stigning på godt 31 pct.
- Blandt de 87.681 selskaber, der ikke havde fået revision, udvidet gennemgang eller review, anslås det, at 12.152 ville have fået minimum én anmærkning, som grundet fravalget ikke længere er synlige i tilknytning til regnskaberne

K / KONTAKT

Henvendelser
angående
analysen:

Tom Vile Jensen
Erhvervspolitisk
Direktør
mail: tvj@fsr.dk
tlf.: 41 93 31 51

**Thomas
Baadsgaard**
Analytiker
mail: tba@fsr.dk
tlf.: 41 93 31 79

- Baseret på stikprøvens resultater anslås det, at der er usikkerhed vedrørende going concern (virksomhedens fortsatte drift) i 10.390 selskaber
- De mest udbredte typer af supplerende oplysninger er oplysninger om beskrivelse af usikkerhed vedrørende going concern (virksomhedens fortsatte drift) og om tabt selskabskapital i forbindelse med overtrædelse af selskabsloven
- Blandt de anslåede 3.129 selskaber, der har fået mindst ét forbehold, viser stikprøvens resultater, at 1.669 selskaber har fået en konklusion med forbehold, 1.001 selskaber har fået en afkræftende konklusion, mens det i 459 selskaber har ført til en manglende konklusion

Under halvdelen af selskaberne får en revision af regnskabet

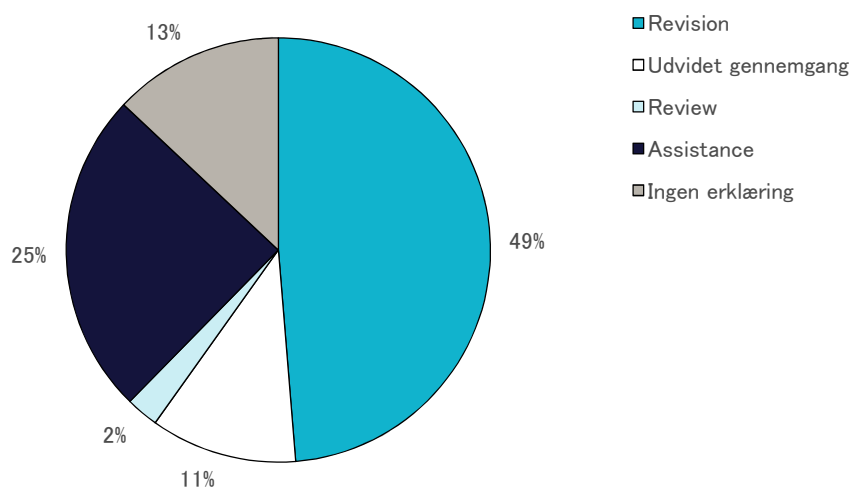
49 pct. af 2015-regnskaberne fik en revision af regnskabet, svarende til 113.377 regnskaber. Efter en årrække hvor flere og flere selskaber har fravalgt at få revideret deres regnskab, er det altså nu under halvdelen af selskaberne, der vælger at få en revisionserklæring. Blandt 2015-regnskaberne blev 87.691 hverken revideret, fik foretaget udvidet gennemgang eller fik et review. Det er mere end tre gange så mange som blandt 2012-regnskaberne, hvor 25.823 havde fravalgt revision eller review. Ser man kun på den rene revision har 51 pct. af selskaberne ikke fået en revisionserklæring på regnskabet, hvilket svarer til 119.442 selskaber.

Virksomheder, som ikke er revisionspligtige, har mulighed for helt at fravælge revision, eller alternativt at få foretaget en udvidet gennemgang, et review af årsregnskabet, assistance med regnskabsopstillingen. Udvidet gennemgang, review- eller en erklæring om assistance med opstilling af regnskab er i modsætning til revision ikke afgivet med en høj grad af sikkerhed¹.

En gennemgang af 2015-regnskaberne viser, at 113.377, svarende til 49 pct., af de offentliggjorte regnskaber er blevet revideret, 5.765, svarende til 2 pct., af regnskaberne indeholder en reviewerklæring, mens 25.986, svarende til 11 pct., har valgt udvidet gennemgang, der i 2013 blev introduceret som en ny ydelse, som kan vælges af alle selskaber i regnskabsklasse B uanset om de er revisionspligtige eller ej. Derudover har 57.446, svarende til 25 pct., af virksomhederne fået assistance med opstilling af regnskabet, mens 30.245 af regnskaberne ikke indeholder en erklæring fra revisor, svarende til 13 pct.

¹ I udvidet gennemgang og review kan der dog godt gives anmærkninger.

Figur 1
Fordelingen af erklæringer i 2015-regnskaberne



Kilde: Experian 2016

Sammenlignet med sidste års gennemgang af regnskaberne fra 2014 er andelen af selskaber, som har fået foretaget revision, faldet med cirka 8 procentpoint i fra 57 pct. i 2014-regnskaberne til 49 pct. i 2019-regnskaberne. Det svarer til, at knap 15.000 færre selskaber har fået revideret 2015-regnskabet sammenlignet med 2014-regnskabet. Efter flere år med betydelige fald i andelen af selskaber, som får foretaget revision, er det altså nu under halvdelen af selskaberne, der får en revisionspåtegning på regnskabet.

Tabel 1
Fordeling af antal erklæringer i 2014- og 2015-regnskaberne

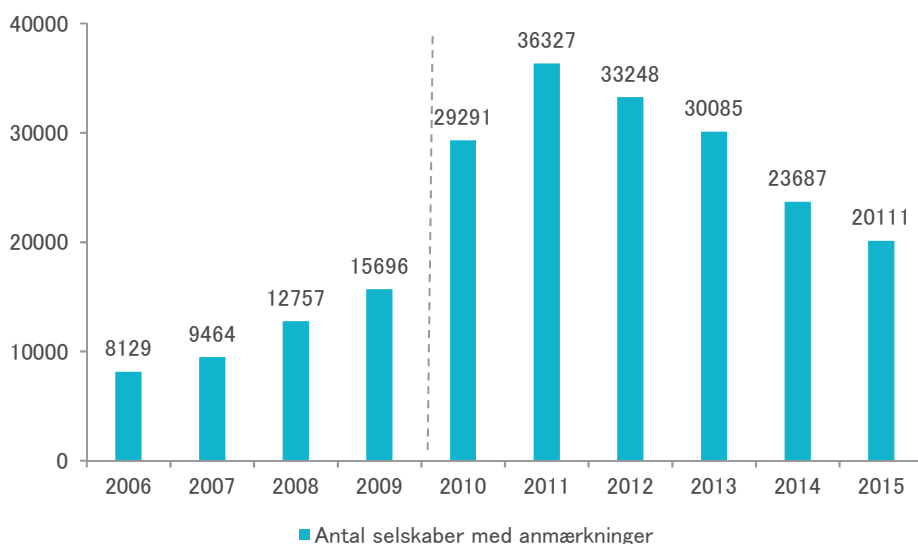
	2014	2015
Revision	128.201	113.377
Udvidet gennemgang	23.165	25.986
Review	6.052	5.765
Assistance	42.695	57.446
Ingen erklæring	24.038	30.245
I alt	224.151	232.819

Kilde: Experian 2016

Fortsat fald i omfanget af revisionsanmærkninger

I 2015 var antallet af selskaber med mindst én anmærkning i form af enten et forbehold eller en supplerende oplysning i revisors påtegning på regnskabet 20.111. Det svarer til, at knap 14 pct. af de danske selskaber, der har fået foretaget revision eller udvidet gennemgang, har fået én eller flere revisionsanmærkninger i påtegningen på 2015-regnskabet².

Figur 2
Udviklingen i antallet af regnskaber med revisionsanmærkninger



Kilde: Experian 2016 (Den lodrette streg markerer en ændret dataindsamlingsmetode fra 2009 til 2010. Før 2009 registrerede Experian anmærkninger for tabt selskabskapital i en separat kategori)

Udviklingen i antal selskaber, der har fået anmærkninger i regnskabet af uafhængige revisorer, har i mange år været stigende, men er i de seneste år afløst af et fald. Fra 2006 til 2009 blev antallet af anmærkninger næsten fordoblet. Mellem 2010 og 2011 var der en stigning på 24 pct., hvilket resulterede i det største omfang af revisionsanmærkninger nogensinde på 36.327. Denne udvikling er dog siden vendt, så antallet af regnskaber med revisionsanmærkninger er faldet fra 36.327 i 2011 til 23.687 i 2014, hvilket svarer til et fald på 34,8 pct. Det seneste år er antallet af revisionsanmærkninger faldet med

² I analysen af anmærkningerne ser vi bort fra regnskaber med en reviewklæring. Det gøres på baggrund af det begrænsede omfang af reviewklæringer samt anmærkninger i disse. Ydermere skal revisor i en reviewklæring ikke give supplerende oplysninger vedrørende andre forhold, blandt andet forhold, der kan medføre ledelsesansvar. Da analysen søger at redegøre for omfanget af de enkelte anmærkningstyper, vil en tilføjelse af reviewklæringer skabe en skævvridning af disse resultater, da der ikke er krav her om alle typer anmærkninger.

3.576, hvilket svarer til et fald på 15,1 pct., så der i påtegningerne på 2015-regnskaberne er givet 20.111 revisionsanmærkninger.

Tabel 2

Udvikling i andel reviderede regnskaber med revisionsanmærkninger

	2011	2012	2013	2014	2015
Andel med mindst én anmærkning blandt regnskaber med revision, udvidet gennemgang eller review	18,9%	17,7%	17,3%	15,0%	13,9%

Kilde: Experian 2016 og egne beregninger

De seneste par års fald i antallet af anmærkninger i påtegningerne på regnskaberne hænger formentlig sammen med, at antallet af selskaber, som får revideret deres regnskab, også er faldet i disse år. Antallet af selskaber, som fik foretaget revision, udvidet gennemgang eller review, faldt med 16.192 fra 2013 til 2014, svarende til et fald på 9 pct. Til sammenligning faldt antallet af anmærkninger i samme periode med 6.398, svarende til et fald på 21 pct. Fra 2014 til 2015 faldt antallet af selskaber med anmærkninger med knap 3.576, svarende til et fald på 15 pct. I samme periode faldt antallet af selskaber, som fik foretaget revision, udvidet gennemgang eller review, med 12.290, svarende til et fald på 8 pct.

På trods af et markant fald i antallet af regnskaber med anmærkninger i påtegningerne siden 2011, er det relative fald forholdsvis begrænset. Andel af regnskaber med anmærkninger i påtegningerne set i forhold til de danske selskaber, der har fået foretaget revision, udvidet gennemgang eller review, var på sit højeste niveau i 2011-regnskaberne. Her havde 18,9 pct. af regnskaber mindst én anmærkning i revisors påtegning. I 2015-regnskaberne havde 13,9 pct. af regnskaberne med revision, udvidet gennemgang eller review fået mindst én anmærkning. Fra 2011 til 2015 har der således været et fald i andelen af reviderede regnskaber, der har fået en anmærkning i påtegningen, på 5 procentpoint, hvilket alt andet lige må ses som et forholdsvis begrænset fald.

Desuden kan en generel forbedring af det økonomiske klima siden Finanskrisen formentlig også have en betydning for antallet af anmærkninger, der angives i revisionspåtegningerne. Det faldende antal anmærkninger kan således også være et udtryk for, at forhold, som udløser anmærkning i påtegningerne på regnskaberne, er forbedrede i løbet af de seneste par år.

En lang række problematiske regnskaber opdages ikke

I 2006 fik en række selskaber i Danmark muligheden for at fravælge revisionen. Siden 2006 er antallet af selskaber i Danmark, der ikke bliver revideret, får udvidet gennemgang eller review, steget markant fra 12 i 2006 til 87.691 i 2015. På den måde kommer

en lang række forhold ikke frem til offentligheden omkring eventuel usikkerhed om selskabernes økonomiske status eller eventuelle lovovertrædelser fra ledelsen. Samtidig betyder det også, at der ikke er samme sikkerhed for regnskabets indhold, som når en uafhængig tredjepart har revideret det.

I 2006 havde blot 12 selskaber fravalgt revisionen, mens 25.823 selskaber fravalgte revision eller review i 2012. I 2013 fik selskaberne mulighed for at få foretaget en udvidet gennemgang af regnskabet, hvor revisor ligesom i revisionen kan komme med alle typer anmærkninger, i stedet for en mere omfattende revision. 41.854 selskaber blev hverken revideret, fik foretaget udvidet gennemgang eller et review i 2013, en stigning på 62 pct. i forhold til omfanget i 2012. Siden da har der været en markant stigning i antallet af selskaber, som hverken blev revideret eller fik foretaget udvidet gennemgang af regnskabet. Således havde 87.691 selskaber fravalgt at få foretaget revision, udvidet gennemgang eller review af deres 2015-regnskab, hvilket er mere end dobbelt så mange som blandt 2013-regnskaberne.

F

/ FAKTA

Fakta om lempelse af revisionspligt

Revisionspligten er blevet lempet i flere omgange.

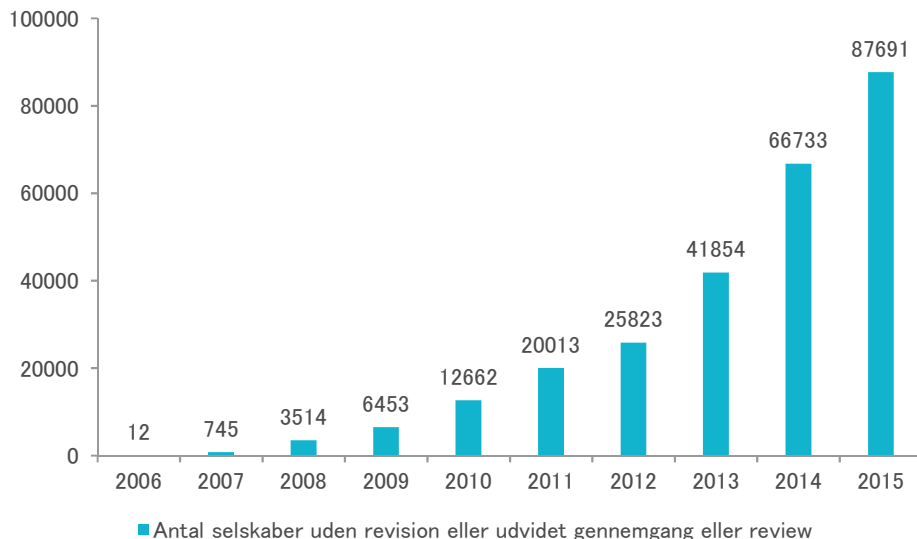
Før 2006: Alle regnskabsklasse B-virksomheder er omfattet af revisionspligt.

Fra 2006: Regnskabsklasse B-virksomheder med op til 3 mio. kr. i nettoomsætning får mulighed for at fravælge revision.

Fra 2011: Regnskabsklasse B-virksomheder med op til 8 mio. kr. i nettoomsætning får mulighed for at fravælge revision.

Fra 2013: Regnskabsklasse B-virksomheder med mere end 8 mio. kr. i nettoomsætning får mulighed for at vælge mellem udvidet gennemgang og revision. Holdingselskaber sidestilles med klasse B-virksomheder i forhold til revisionspligten, så holdingselskaber med op til 8 mio. kr. i nettoomsætning på "koncernniveau" får mulighed for at fravælge revision.

Figur 3
Udviklingen i antallet af selskaber, der har fravalgt revision



Kilde: Experian 2016 og egne beregninger

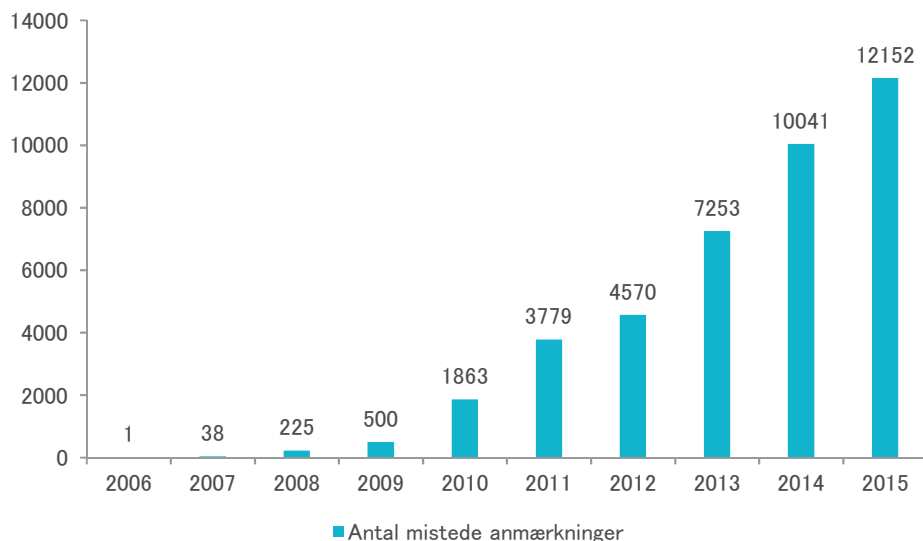
Disse selskaber indgår ikke i statistikken over antal regnskaber, der har fået mindst én anmærkning, eftersom der ikke er udført revision, udvidet gennemgang eller review af dem.

En række af disse selskaber, ville forventeligt have fået mindst én anmærkning i revisors påtegning på regnskabet, hvis en revisor havde foretaget revision, udvidet gennemgang eller review af regnskaberne. For at sandsynliggøre omfanget af anmærkningerne, som forventeligt mistes blandt disse selskaber, estimeres det på baggrund af en konservativ vurdering om, at revisor ville give en anmærkning i revisors påtegning på regnskabet i en lige så stor andel, som ved revision, udvidet gennemgang eller review.

Det betyder, at for eksempel havde 13,9 pct. af selskaberne med en revisions-, udvidet gennemgang eller reviewerklæring mindst én anmærkning i 2015-regnskaberne, hvorfor det så anslås, at der i 13,9 pct. af 2015-regnskaberne, hvor der ikke er blevet revideret, har fået en udvidet gennemgang eller et review, kunne have været givet en anmærkning.

Blandt de 87.691 selskaber, der ikke blev revideret, anslås der derfor at kunne have været givet mindst én anmærkning i 12.152 selskaber. I 2012-regnskaberne indeholdt 17,7 pct. af selskaberne med en revisions- eller reviewerklæring mindst én anmærkning i påtegningen. Dermed anslås det også, at 17,7 pct. af de 25.823 2012-regnskaber, som ikke blev revideret eller fik review, kunne have fået en anmærkning, hvis det var blevet revideret eller have fået et review, svarende til 4.570 regnskaber med mistede anmærkninger.

Figur 4
Udviklingen i antallet af regnskaber med mistede anmærkninger



Kilde: Experian 2016 og egne beregninger

Ovenstående figur indikerer altså, at en stor del af forklaringen bag faldet i antallet af regnskaber med revisoranmærkninger, kan forklares med en stor stigning i fravalg af revision eller udvidet gennemgang og dermed i antallet af mistede anmærkninger, som ikke er synlige for brugerne i regnskabet.

Den konservativ forventning om, at revisor ville give en anmærkning i revisors påtegning på regnskaber lige så ofte i når revision, udvidet gennemgang eller review er fravalgt, som det sker i regnskaber hvor revision, udvidet gennemgang eller review er tilvalgt, undervurdere med stor sandsynlighed omfanget af anmærkninger, som ikke kommer til offentlighedens kendskab. Denne vurdering tager nemlig ikke højde for de rettelser, revisor foretager i regnskabsgrundlaget inden regnskabet udarbejdes og revideres. Derfor kan det ikke afvises, at der reelt er flere problematiske forhold i regnskaberne uden revision, udvidet gennemgang eller review, end der kommer frem i denne undersøgelse.

Samtidig må revisor kun tage forbehold eller give supplerende oplysninger om oplysningerne i selve regnskabet ved et review. Der kan derfor være en række forhold, som ikke udløser et forbehold eller en supplerende oplysning i et review, men som ville have gjort det ved revision eller udvidet gennemgang. Derfor kan det heller ikke afvises, at der ville være givet anmærkninger i flere af regnskaberne med en reviewerklæring, hvis de i stedet for et review havde fået revision eller udvidet gennemgang.

Undersøgelse af omfang og fordeling af anmærkninger i påtegningerne

Revisor kan i påtegningen på et regnskab give anmærkninger i form af enten supplerende oplysninger eller forbehold. Hvis revisor tager forbehold i påtegningen, har det indvirkning på konklusionen på regnskabet som så modificeres til enten en konklusion med forbehold, en afkræftende konklusion eller en manglende konklusion. Modsat har det ikke indvirkning på konklusionen, når revisor giver supplerende oplysninger i påtegning (læs mere om anmærkningerne i bilaget sidst i analysen).

Anmærkninger i form af supplerende oplysninger og forbehold kan omhandle en lang række forskellige forhold, både om regnskabet og andre forhold om selskabet, som kan være relevant for regnskabslæseren. Revisor kan dermed give mere end én anmærkning i påtegningen i form af enten én eller flere supplerende oplysninger og/eller én eller flere forbehold.

For at kunne undersøge omfanget og fordelingen af de forskellige typer anmærkninger i påtegningerne nærmere er det nødvendigt at dykke ned i de enkelte revisionspåtegninger.

Sidste år leverede Experian en tilfældig udvalgt stikprøve på 500 regnskaber, der enten havde forbehold, supplerende oplysninger eller begge dele i påtegningen på deres 2014-regnskab. På baggrund af stikprøven er det muligt at undersøge, hvor mange anmærkninger der er i gennemsnit i påtegningerne, hvordan anmærkningerne fordeler sig på hhv. forbehold og supplerende oplysninger³, samt på hvilken baggrund anmærkningerne er givet. Den følgende opgørelse af anmærkningerne i påtegningerne på 2015-regnskaberne bygger på en antagelse om, at fordelingen af anmærkningstyperne blandt 2015-regnskaberne er den samme som blandt 2014-regnskaberne.

Anmærkninger om 29.165 forhold i påtegningerne op 2015-regnskaberne

Blandt de 20.111 2015-regnskaber, som indeholder mindst én anmærkning, er der i alt givet anmærkninger for 29.165 forhold. 25.368 anmærkninger er givet i form af supplerende oplysninger, mens 3.797 anmærkninger udgøres af forbehold, som har ændret revisors konklusion på regnskabet.

Det viser stikprøven på 482⁴ regnskaber med anmærkninger i påtegningerne på 2014-regnskaberne. Her blev der i alt givet 699 anmærkninger, hvilket svarer et gennemsnit på 1,45 anmærkning pr regnskab.

³ Supplerende oplysninger om ulovlige aktionærlån registreres i en særskilt kategori af Experian. Derfor forekommer ulovlige aktionærlån kun i forbindelse med én eller flere andre typer anmærkninger i stikprøven.

⁴ I stikprøven er der set bort fra regnskaber, der indeholder en reviewklæring. Dette skyldes, at revisor i en reviewklæring ikke skal give supplerende oplysninger vedrørende andre forhold end regnskabet, for eksempel forhold, der kan medføre ledelsesansvar. Da stikprøven søger at redegøre for omfanget af de enkelte anmærkningstyper, vil en tilføjelse af reviewklæringer muligvis skabe en skævvridning af disse resultater, da der ikke er krav her om alle typer anmærkninger. Det betyder, at stikprøven reelt består af 482 regnskaber med anmærkninger.

66,6 pct. af regnskabernes påtegninger indeholder én anmærkning, svarende til 13.393 regnskaber, mens 33,3 pct. indeholder to eller flere anmærkninger, svarende til 6.718 regnskaber.

Usikkerhed om evnen til at fortsætte driften i 10.390 selskaber

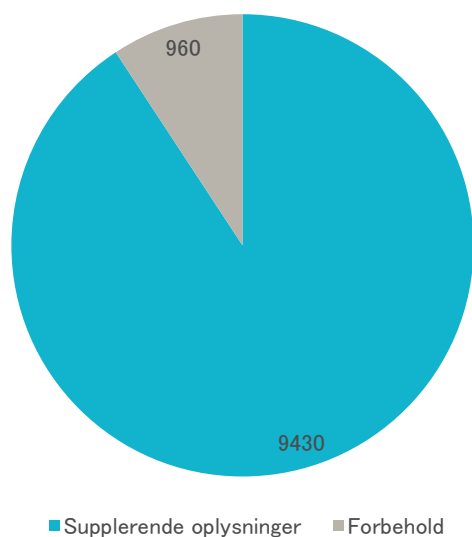
I påtegningerne på 2015-regnskaberne anslås der at være givet 9.430 anmærkninger om usikkerhed i forhold til selskabets evne til at fortsætte driften (også kaldet going concern).

Revisor kan både give supplerende oplysninger eller forbehold om usikkerhed vedrørende going concern. Der gives supplerende oplysninger, hvis der er redegjort for usikkerheden i regnskabet og revisor ikke er uenig i denne. Hvis der derimod ikke er oplyst og redegjort tilstrækkeligt for usikkerheden i regnskabet eller revisor er uenig i, at regnskabet skal aflægges med going concern for øje, giver der derimod forbehold.

Af de 10.390 anmærkninger om usikkerhed vedrørende going concern i 2015-regnskaberne, anslås 9.430 at være i form af supplerende oplysninger, mens 960 anslås at være forbehold.

Figur 5

Antal supplerende oplysninger og forbehold om usikkerhed vedrørende going concern



Kilde: Experian 2016 og egne beregninger

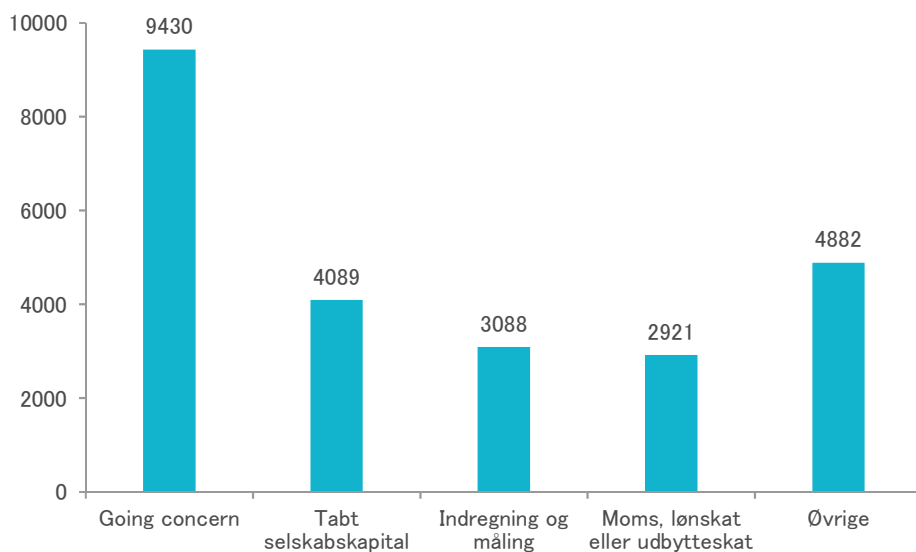
Usikkerhed om going concern også største årsag til supplerende oplysninger

I alt er der givet mindst én supplerende oplysning i 18.442 af de 20.111 selskaber med mindst én anmærkning i påtegningen på 2015-regnskaberne. Det svarer til, at 92 pct. af selskaberne med mindst én anmærkning, har fået mindst én supplerende oplysning.

I stikprøven havde 442 selskaber fået mindst én supplerende oplysning i påtegningen, svarende til knap 92 pct. af selskaberne i stikprøven. Der var i alt givet 608 supplerende oplysninger i påtegningerne, hvilket indikerer, at en række selskaber havde fået mere end én supplerende oplysning. Cirka 47 pct. af selskaberne havde fået en supplerende oplysning om beskrivelse af usikkerhed vedrørende going concern, mens 20 pct. havde fået en supplerende oplysning om tabt selskabskapital i forbindelse med overtrædelse af selskabsloven⁵. Disse tal kan benyttes til at estimere det samlede antal selskaber, som har fået forskellige typer supplerende oplysning.

Figur 6

Antal selskaber med en supplerende oplysning af følgende type i 2015-regnskaberne



Kilde: Experian 2016 og egne beregninger

Kategorien med supplerende oplysninger om indregning og måling af aktiver eller passiver omfatter flere forskellige fremhævelser af usikre regnskabsmæssige forhold. Herunder indregning og måling af grunde og ejendomme, kapitalandele i datter- eller associerede selskaber eller andre værdipapirer, udskudt skatteaktiv, tilgodehavender, med videre.

⁵ Tabt selskabskapital i relation til going concern kategoriseres kun som en supplerende oplysning om usikkerhed vedrørende going concern.

Supplerende oplysninger om øvrige forhold udgøres af en række forskellige forhold.

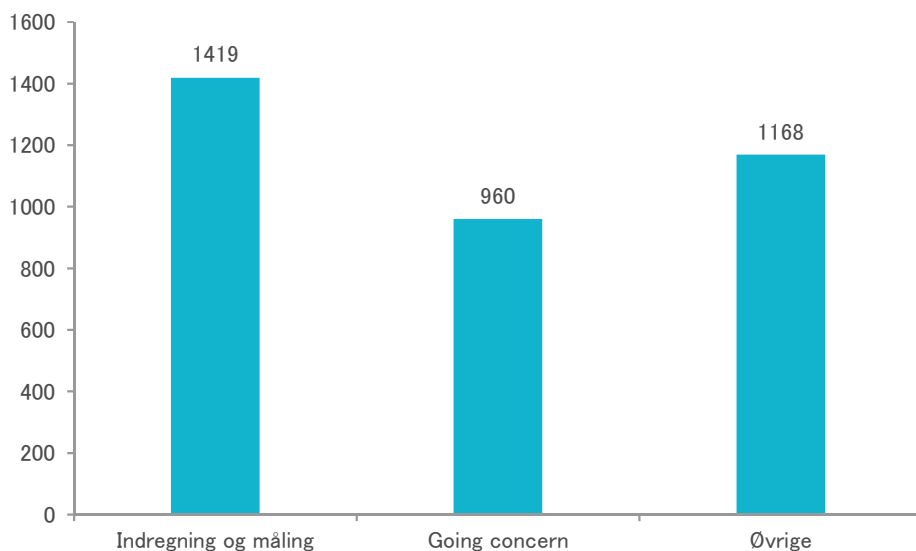
Heraf består størstedelen af supplerende oplysninger om ulovlige lån, efterfulgt af supplerende oplysninger om ikke rettidig udarbejdelse eller indberetning af årsrapporten med videre, samt overtrædelser af bogføringsloven.

Knap 3.129 danske selskaber har fået mindst ét forbehold i påtegningerne

I alt har 15,6 pct. af de 20.111 selskaber, der har fået mindst én anmærkning i påtegningen på 2015-regnskaberne, fået mindst ét forbehold, svarende til 3.129 selskaber. I stikprøven har 75 forskellige selskaber fået mindst ét forbehold. Det svarer til cirka 15,6 pct. af de selskaber, som har fået en anmærkning i regnskabet. Der er i alt givet 91 forbehold, hvilket indikerer, at en række selskaber har fået mere end ét forbehold. I stikprøven har 34 selskaber fået mindst ét forbehold for indregning og måling af specifikke poster, svarende til 7 pct. af stikprøvens selskaber. 23 selskaber har fået forbehold for mangelfuld beskrivelse af eller uenighed om going concern, svarende til 4,8 pct. Disse tal kan benyttes til at estimere det samlede antal selskaber, som har fået forskellige typer forbehold i påtegningen på 2015-regnskaberne.

Figur 7

Samlet antal selskaber med mindst ét forbehold af følgende type i 2015-regnskaberne



Kilde: 2016 og egne beregninger

Forbehold for indregning og måling af specifikke poster omfatter blandt andet indregning og måling af kapitalandele i datter- eller associerede selskaber eller andre værdipapirer, udskudt skatteaktiver, varelager, tilgodehavender, ejendomme og grunde, med videre.

Når revisor tager forbehold for indregning og måling af varebeholdningen, skyldes det oftest, at det ikke har været muligt for revisor at verificere værdiansættelsen. Et forbehold for indregning og måling af kapitalandele i datterselskaber kan f.eks. skyldes, at det ikke fremgår i moderselskabets regnskab, at datterselskabets revisor har taget et forbehold for datterselskabets fortsatte drift. Dvs. at kapitalandelene er indregnet i moderselskabet under antagelse om, at datterselskabet vil være i fortsat drift på trods af, at datterselskabet har fået et going concern forbehold i regnskabet.

Øvrige kategorien indeholder en række forskellige typer forbehold. Heraf udgøres den største andel af forbehold for utilstrækkelig bevis for specifikke poster.

Hver sjette selskab med anmærkninger får en modificeret konklusion

3.129 af regnskaberne, der har fået mindst én anmærkning, har fået en modificeret konklusion som følge af et eller flere forbehold. Det svarer til 15,6 pct. med mindst én anmærkning i påtegningen på 2015-regnskaberne. Blandt disse har revisor i 1.460 tilfælde konkluderet, at regnskabet ikke er retvisende, eller det ikke kan verificeres, om regnskabet er retvisende. Dermed er 7,3 pct. af regnskaberne med mindst én anmærkning i påtegningen enten ikke retvisende, eller kan ikke verificeres som retvisende.

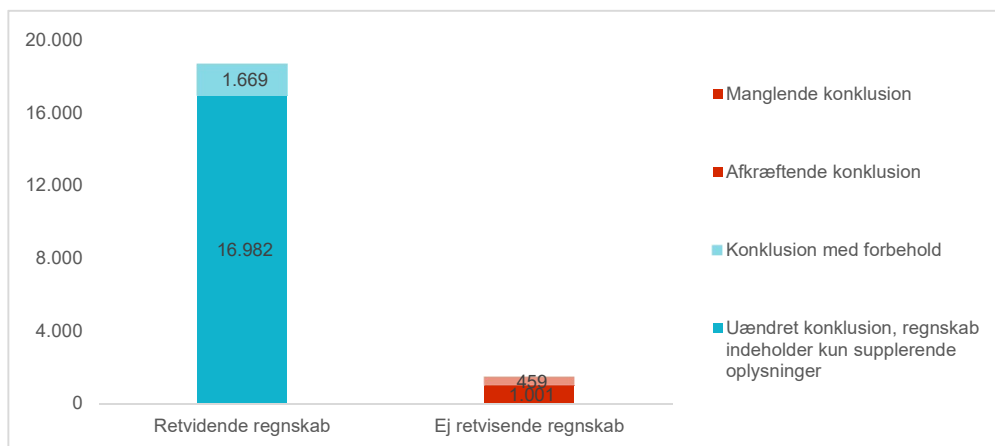
Når et regnskab har fået et forbehold, modificeres konklusionen i revisionspåtegningen i form af enten en konklusion med forbehold, en manglende konklusion eller en afkræftende konklusion. Dette er ikke tilfældet, når selskabet har fået en supplerende oplysning i regnskabet, hvor der stadig kan gives en konklusion uden modifikationer.

En konklusion med forbehold vil sige, at revisoren konkluderer, at regnskabet er retvisende bortset fra det forbehold, der er taget. En afkræftende konklusion vil sige, at revisoren konkluderer, at regnskabet ikke giver et retvisende billede, hvorimod en manglende konklusion vil sige, at revisoren ikke er i stand til at konkludere på regnskabet, givet den information, som virksomheden har gjort eller kunne gøre tilgængelig for revisor.

Når revisor giver en konklusion uden modifikationer eller en konklusion med forbehold, betyder det, at regnskabet i sin helhed er retvisende. Dette er ikke tilfældet, når revisor giver en afkræftende konklusion eller en manglende konklusion. I disse tilfælde angiver revisor enten, at regnskabet ikke er retvisende, eller det ikke kan verificeres, om regnskabet er retvisende.

Nedenstående figur viser fordelingen af konklusioner blandt selskaber med mindst én anmærkning i forbindelse med 2014-regnskaberne.

Figur 8
Fordeling af konklusioner for selskaber med revisionsanmærkninger



Kilde: Experian 2016 og egne beregninger

Blandt de 3.129 selskaber, som forventes at have fået mindst ét forbehold, anslås det, at 1.669 selskaber, svarende til 53 pct., har fået en konklusion med forbehold. 1.001 selskaber, svarende til 32 pct., har fået forbehold af en så gennemgribende karakter, at det har ført til en afkræftende konklusion. I 459 selskaber, svarende til 15 pct., har utilstrækkelig bevis for et eller flere forhold ført til en manglende konklusion.

Bilag

Anmærkninger i revisors påtegning

Anmærkninger i revisors påtegning består af enten et eller flere forbehold og / eller en eller flere supplerende oplysninger. Såfremt der tages et eller flere forbehold i påtegningen, har det indvirkning på konklusionen (modifikationer til konklusion i påtegningen), mens en eller flere supplerende oplysninger ikke har indvirkning på konklusionen i revisors påtegning.

Supplerende oplysninger:

Revisor skal i revisionspåtegningen give supplerende oplysninger om eventuelle forhold i regnskabet, som revisor påpeger uden at tage forbehold.

Revisor bruger supplerende oplysninger til at påpege forhold i regnskabet, som efter revisors vurdering er af en sådan vigtighed, at det er afgørende for brugernes forståelse af regnskabet. Supplerende oplysninger vedrører således regnskabsmæssige forhold, hvor revisor er enig med ledelsen i den regnskabsmæssige behandling og omtalen heraf, men f.eks. ønsker at påpege usikkerheder over for regnskabsbrugerne⁶.

Der findes tre kategorier af supplerende oplysninger: Supplerende oplysninger vedrørende forståelse af regnskabet, supplerende oplysninger vedrørende forståelse af revisionen og supplerende oplysninger vedrørende andre forhold.

Supplerende oplysninger vedrørende forståelse af regnskabet:

- Revisoren skal altid give en supplerende oplysning i situationer, hvor forudsætningen om fortsat drift er passende, men forbundet med en væsentlig usikkerhed, der rejser betydelig tvivl om "overlevelsen". Hvis revisoren i sådanne tilfælde vurderer, at regnskabet indeholder fyldestgørende oplysninger om forholdet, skal han udtrykke en konklusion uden forbehold for den fortsatte drift, men altså give en supplerende oplysning om usikkerheden.
- Revisoren kan give en supplerende oplysning i tilfælde af usikkerheder, hvis udfald kan påvirke regnskabet væsentligt, og hvis afklaring afhænger af fremtidige begivenheder, eller ved vurdering af væsentlige poster eller forhold i regnskabet, der er forbundet med væsentlig usikkerhed.

Supplerende oplysninger vedrørende forståelse af revisionen:

- Revisor skal altid give en supplerende oplysning, hvis sammenligningstal ikke er revideret, når eksempelvis selskabet er "vokset ind i" revisionspligten.

Supplerende oplysninger vedrørende andre forhold:

- Revisoren skal give en supplerende oplysning, hvis selskabets ledelse kan ifalde straf- eller erstatningsansvar for lovovertrædelser af selskabsloven. F.eks. skal revisor give en supplerende oplysning, hvis selskabskapitalen er tabt og ledelsen ikke har afholdt generalforsamling og orienteret herom inden 6 måneder efter, at det er

⁶ Hvis revisor er uenig med ledelsen i den regnskabsmæssige behandling og omtalen heraf, skal der tages forbehold.

konstateret, at halvdelen af selskabets kapital er tabt. Revisoren kan desuden give en supplerende oplysning om tabt selskabskapital, hvis dette er i relation til en going concern betragtning.

- Revisoren skal hertil eksempelvis give en supplerende oplysning, hvis selskabets ledelse kan ifalde straf for overtrædelse af skatte- og afgiftslovgivningen. Typiske eksempler herpå er overtrædelse af kildeskattelovens regler om at indeholde og indberette A-skat og overtrædelse af momslovgivningens regler om at opgøre og angive moms.

Ulovlige kapitalejrlån som anmærkning er ikke selvstændigt med i udtagningen af selskaber med generelle anmærkninger. Samtlige de 20.111 selskaber, der har anmærkninger, er altså ikke forårsaget af supplerende oplysninger om ulovlige kapitalejrlån.

Forbehold:

Når revisor tager et eller flere forbehold i revisionspåtegningen, skyldes det enten uenighed med ledelsen (revisor finder, at der er væsentlig fejlinformation i regnskabet), eller at der ikke er tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis (at revisorer ikke kan få verificeret oplysningerne i regnskabet).

Et eksempel på et forbehold grundet væsentlig fejlinformation i regnskabet kan være, at revisor ikke er enig i værdien af varelageret, men mener, at værdien er sat for høj grundet manglende nedskrivning til en lavere værdi, hvorfor revisor tager et forbehold for værdiansættelsen af varelageret. Det vil sige, at revisoren konkluderer, at årsregnskabet bortset fra værdiansættelsen af varelageret giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling og af resultatet af selskabets aktiviteter for regnskabsåret i overensstemmelse med årsregnskabsloven (konklusion med forbehold).

Et eksempel på et forbehold grundet ikke tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis kan være, at revisor ikke kan få verificeret tilstedeværelsen af varelageret. Hvis et selskab f.eks. aflægger regnskab for perioden 1. jan - 31. dec. 2013, men først har valgt sin revisor i 2013, og selskabet ikke har et lagerstyringssystem, der gør det muligt for revisoren at gå tilbage og verificere varelageret på balancedatoen, så har revisoren ingen mulighed for at kunne verificere tilstedeværelsen af varelageret og må derfor tage et forbehold herfor (konklusion med forbehold).

Revisor skal i revisionspåtegningen tage forbehold, hvis:

- Regnskabet ikke opfylder krav om, at det skal give et retvisende billede af virksomhedens aktiver og passiver, finansielle stilling samt resultatet i overensstemmelse med den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme, eller det ikke opfylder andre tilsvarende, generelle kvalitetskrav
- Regnskabet ikke indeholder de krævede oplysninger eller ikke opfylder betingelserne for at udelade krævede oplysninger, medmindre de manglende oplysninger er uvæsentlige
- Usikkerhed vedrørende opgørelsen af regnskabet eller usædvanlige forhold, som har påvirket det, ikke er tilstrækkeligt oplyst
- Regnskabet er aflagt under forudsætning af fortsat drift, men revisor finder, at forudsætningen ikke er opfyldt

- Regnskabet i øvrigt ikke er aflagt i overensstemmelse med lovgivningens eller eventuelle andre bestemmelsers krav til regnskabsaflæggelsen.
- Forhold af betydning for regnskabet ikke er tilstrækkeligt oplyst for revisor
- Revisor ikke kan udtrykke en konklusion vedrørende dele af regnskabet eller regnskabet som helhed.

Påtegningens konklusioner

Når revisor tager et forbehold i revisionspåtegningen, vil det altid påvirke konklusionen, som skal modificeres. Regnskabet vil ikke få en konklusion uden modifikationer, men vil i stedet få enten en "konklusion med forbehold", en "afkræftende konklusion" eller en "manglende konklusion".

Revisor kan dermed give følgende typer konklusioner:

- 1) Konklusion uden modifikationer (regnskabet giver et retvisende billede)
- 2) Konklusion med forbehold (regnskabet givet et retvisende billede, bortset fra ...)
- 3) Afkræftende konklusion (regnskabet giver ikke et retvisende billede)
- 4) Manglende konklusion (har ikke været i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis)

Under afsnittet "Forbehold" på forrige side er der givet to eksempler på forhold, der fører til, at revisor må give en konklusion med forbehold.

Et eksempel på en afkræftende konklusion foreligger, når et regnskab er aflagt som going concern og revisor er uenig heri. Dette udtrykker revisor ved at anføre, at regnskabet efter revisors opfattelse ikke er retvisende (afkræftende konklusion).

Endelig kan grundlaget for en manglende konklusion foreligge i en situation, hvor hele bogføringsmaterialet er bortkommet eller nægtes stillet til revisors rådighed (manglende konklusion).