

Paradigme 3

Regnskaber omfattet af årsregnskabsloven – godkendt revisor alene

SOR

7
4

63

52

Standarderne
for offentlig

revision 1

Vejledning til paradigmet

Dette paradigme (paradigme 3) tager udgangspunkt i en situation, hvor:

- 1) revisionen er udført i overensstemmelse med *standarderne for offentlig revision (SOR)*, fordi lovbestemmelser eller andre fastsatte opgavevilkår henviser til god offentlig revisionsskik eller SOR
- 2) regnskabet er et årsregnskab, og dette er et *fuldstændigt regnskab* med *generelt formål*
- 3) regnskabet er omfattet af *årsregnskabsloven* og dermed udarbejdes efter en *regnskabsmæssig begrebsramme, der forudsætter et retvisende billede*
- 4) virksomheden ikke er en *virksomhed af interesse for offentligheden (Public Interest Entity)*, jf. revisorlovens § 1a, stk. 1, nr. 3.
- 5) revisionen er udført af en godkendt revisor (statsautoriseret eller registreret revisor) i overensstemmelse med *internationale standarder om revision (ISA)*.

Paradigmet er udarbejdet af Rigsrevisionen og FSR - danske revisorer i overensstemmelse med kravene i:

- bekendtgørelse om godkendte revisors erklæringer (bekendtgørelse nr. 518 af 24. december 2024)
- standard for offentlig revision nr. 5 (version 2.2) – Erklæringer om den udførte offentlige revision (SOR 5)
- international standard om revision 700 (ajourført) – Udformning af en konklusion og afgivelse af erklæring om et regnskab (ISA 700).

Det er den enkelte revisors ansvar at udforme sin erklæring ved at anvende paradigme 3 med de relevante tilpasninger, der afspejler opgavens vilkår og omstændigheder. Revisor bør især være opmærksom på:

- **Opgavens vilkår og parter:** Paradigmet tilrettes med revisors og virksomhedens navn, og erklæringen stiles til den relevante adressat. Der henvises til de bestemmelser i lov, bekendtgørelse eller anden regulering, der indebærer, at regnskabet er omfattet af et krav om revision efter *god offentlig revisionsskik*.
- **Regnskabet og den regnskabsmæssige begrebsramme:** Paradigmet tilrettes, så regnskabet er identificeret klart og entydigt, og oplysningerne om begrebsrammen er fyldestgørende. Hvis der – ud over årsregnskabslovens regler – gælder særlige krav til regnskabets oplysninger, indarbejdes en henvisning til disse krav.
- **Centrale forhold ved revisionen:** Afsnittet bortfalder, hvis revisor ikke kommunikerer centrale forhold ved revisionen, jf. ISA 701. Afsnittet er relevant for opgaver i den kommunale sektor.
- **Ledelsesberetning:** Hvis regnskabet indeholder en ledelsesberetning, udformes et afsnit herom, ellers udgår afsnittet. Det kan eventuelt være relevant i stedet at udforme et afsnit om *Andre oplysninger*, jf. ISA 720.
- **Andre rapporteringsforpligtelser:** De bestemmelser i lov eller bekendtgørelse, som danner grundlag for opgaven, kan indebære andre rapporteringsforpligtelser, der skal indgå i erklæringen. Herudover gælder den generelle bestemmelse i erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2.

På grundlag af paradigmet udarbejder FSR - danske revisorer erklæringsskabeloner for en række mere specifikke opgavetyper, der ofte vil kunne være til yderligere hjælp for revisor. Rigsrevisionen udarbejder ligeledes specifikke skabeloner for sine opgaver.

Modifikationer i konklusionen om regnskabet

Paradigmet viser, hvordan erklæringen udformes, når konklusionen om regnskabet er uden modifikationer. Hvis revisionen giver anledning til at modificere konklusionen, skal afsnittet "Konklusion" tilpasses i overensstemmelse med ISA 705:

Forbehold

Et forbehold kan skyldes uenighed med ledelsen (dvs. fejlinformation i regnskabet, der ikke er blevet korrigeret) eller manglende revisionsbevis og er udtryk for, at forholdet er væsentligt. Hvis der skal udtrykkes en konklusion med forbehold, ændres overskrifterne "Konklusion" og "Grundlag for konklusion" til "Konklusion med forbehold" og "Grundlag for konklusion med forbehold". Konklusionen med forbehold kan udformes således:

"Det er vores opfattelse, at årsregnskabet – bortset fra indvirkningerne af det forhold, der er beskrevet i erklæringens afsnit "Grundlag for konklusion med forbehold" – giver et retvisende billede af [virksomhedens] aktiver, passiver og finansielle stilling pr. [31. december 20XX] samt af resultatet af [virksomhedens] aktiviteter [og pengestrømme] for regnskabsåret [1. januar - 31. december 20XX] i overensstemmelse med årsregnskabsloven".

Det nævnte forhold uddybes og begrundes i afsnittet "Grundlag for konklusion med forbehold".

Afkræftende konklusion

En afkræftende konklusion er udtryk for, at revisor – efter at have opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis – konkluderer, at fejlinformationer enkeltvis eller samlet er både væsentlige og gennemgribende for regnskabet. Hvis der skal udtrykkes en afkræftende konklusion, ændres overskrifterne "Konklusion" og "Grundlag for konklusion" til "Afkræftende konklusion" og "Grundlag for afkræftende konklusion". Den afkræftende konklusion kan udformes således:

"Det er vores opfattelse, at årsregnskabet som følge af betydeligheden af det forhold, der er beskrevet i erklæringens afsnit "Grundlag for afkræftende konklusion", ikke giver et retvisende billede af [virksomhedens] aktiver, passiver og finansielle stilling pr. [31. december 20XX] samt af resultatet af [virksomhedens] aktiviteter [og pengestrømme] for regnskabsåret [1. januar - 31. december 20XX] i overensstemmelse med årsregnskabsloven".

Forholdet uddybes og begrundes i afsnittet "Grundlag for afkræftende konklusion".

Manglende konklusion

En manglende konklusion er udtryk for, at revisor er ude af stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, som konklusionen kan baseres på, og revisor konkluderer, at de mulige indvirkninger på regnskabet af eventuelle uopdagede fejlinformationer kan være både væsentlige og gennemgribende.

Hvis der udformes en påtegning med manglende konklusion, ændres overskrifterne "Konklusion" og "Grundlag for konklusion" til "Manglende konklusion" og "Grundlag for manglende konklusion". Den manglende konklusion kan udformes således:

"Vi udtrykker ingen konklusion om årsregnskabet for [virksomheden] for [regnskabsår]. På grund af betydeligheden af de forhold, der er beskrevet i erklæringens afsnit "Grundlag for manglende konklusion", har vi ikke været i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, der kan danne grundlag for en revisionskonklusion om årsregnskabet".

Udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision

Erklæringen skal altid indeholde en udtalelse om resultaterne af de juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner, der er gennemført i forbindelse med revisionen af årsregnskabet. Kravene til revisionerne er fastlagt i *SOR 6 – Juridisk-kritiske revisioner som led i en opgave med revision af et regnskab* og *SOR 7 – Forvaltningsrevisioner som led i en opgave med revision af et regnskab*.

Paradigmet viser, hvordan erklæringen udformes, hvis der ikke er konstateret væsentlige regelbrud eller forvaltningsmangler. I tilfælde, hvor revisor har konstateret væsentlige regelbrud eller forvaltningsmangler, skal der indføres en kritisk bemærkning i udtalelsen i overensstemmelse med SOR 5:

- Overskriften på udtalelsen ændres til "Kritisk udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision" eller til "Kritisk udtalelse om [emne]", og det angives, hvad det er for et emne, der er undersøgt og har givet anledning til kritik.
- I udtalelsen slettes den afsluttende sætning: *"Vi har ingen væsentlige kritiske bemærkninger at rapportere i den forbindelse"*. I stedet indføres: *"Vi skal derfor gøre opmærksom på følgende:"*. Herefter følger de væsentlige kritiske bemærkninger, der udformes af revisor i overensstemmelse med SOR 6 eller SOR 7.

DEN UAFHÆNGIGE REVISORS REVISIONSPÅTEGNING

Til [adressat/opdragsgiver]

Revisionspåtegning på årsregnskabet

Konklusion

Vi har revideret årsregnskabet for [virksomheden] for regnskabsåret [1. januar - 31. december 20xx], der [fremgår på side x-y og]¹⁾ omfatter [resultatopgørelse, balance, egenkapitalopgørelse, pengestrømsopgørelse og noter, herunder anvendt regnskabspraksis]. Årsregnskabet udarbejdes efter [årsregnskabsloven].

Det er vores opfattelse, at årsregnskabet giver et retvisende billede af [virksomhedens] aktiver, passiver og finansielle stilling pr. [31. december 202X] samt af resultatet af [virksomhedens] aktiviteter [og pengestrømme] for regnskabsåret [1. januar - 31. december 202X] i overensstemmelse med [årsregnskabsloven].

Grundlag for konklusion

Vi har udført vores revision i overensstemmelse med internationale standarder om revision og de yderligere krav, der er gældende i Danmark, samt standarderne for offentlig revision, idet revisionen udføres på grundlag af bestemmelserne i [lov/bekendtgørelse]²⁾. Vores ansvar ifølge disse standarder og krav er nærmere beskrevet i revisionspåtegningens afsnit "Revisors ansvar for revisionen af årsregnskabet". Vi er uafhængige af [virksomheden] i overensstemmelse med International Ethics Standards Board for Accountants' internationale retningslinjer for revisors etiske adfærd (IESBA Code) og de yderligere etiske krav, der er gældende i Danmark, ligesom vi har opfyldt vores øvrige etiske forpligtelser i henhold til disse krav og IESBA Code. Det er vores opfattelse, at det opnåede revisionsbevis er tilstrækkeligt og egnet som grundlag for vores konklusion.

[Væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift]

[Indsættes, hvis relevant, jf. ISA 570 og erklæringsbekendtgørelsen]

[Fremhævelse af forhold i regnskabet]

[Indsættes, hvis relevant, jf. ISA 706 og erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 1]

[Centrale forhold ved revisionen]³⁾

Centrale forhold ved revisionen er de forhold, der efter vores faglige vurdering var mest betydelige ved vores revision af årsregnskabet for regnskabsåret 202X. Disse forhold blev behandlet som led i vores revision af årsregnskabet som helhed og udformningen af vores konklusion herom. Vi afgiver ikke nogen særskilt konklusion om disse forhold.

[Indsæt beskrivelse af hvert centralt forhold ved revisionen i overensstemmelse med ISA 701.]

[Fremhævelse af forhold vedrørende revisionen]

[Indsættes, hvis relevant, jf. ISA 706]

¹⁾ Indsættes, såfremt det er nødvendigt at præcisere, hvilken del af årsrapporten der er omfattet af revisionen.

²⁾ For § 60-selskaber vil det være "lov om kommunernes styrelse".

³⁾ Afsnittet om "Centrale forhold ved revisionen" skal medtages for kommuner og store § 60-selskaber, fordi disse er omfattet af kravene i EU-forordning 537/2014, artikel 10, jf. bekendtgørelse nr. 965 af 28. juni 2016 om kommunal og regional revision, § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 2.

Ledelsens ansvar for årsregnskabet⁴⁾

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 for nødvendig for at udarbejde et årsregnskab uden væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl.

Ved udarbejdelsen af årsregnskabet er ledelsen ansvarlig for at vurdere [virksomhedens] evne til at fortsætte driften; at oplyse om forhold vedrørende fortsat drift, hvor dette er relevant; samt at udarbejde årsregnskabet på grundlag af regnskabsprincippet om fortsat drift, medmindre ledelsen enten har til hensigt at likvidere [virksomheden], indstille driften eller ikke har andet realistisk alternativ end at gøre dette.

Revisors ansvar for revisionen af årsregnskabet

Vores mål er at opnå høj grad af sikkerhed for, om årsregnskabet som helhed er uden væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl, og at afgive en revisionspåtegning med en konklusion. Høj grad af sikkerhed er et højt niveau af sikkerhed, men er ikke en garanti for, at en revision, der udføres i overensstemmelse med internationale standarder om revision og de yderligere krav, der er gældende i Danmark, samt standarderne for offentlig revision, idet revisionen udføres på grundlag af bestemmelserne i [lov/bekendtgørelse], altid vil afdække væsentlig fejlinformation, når sådan findes. Fejlinformationer kan opstå som følge af besvigelser eller fejl og kan betragtes som væsentlige, hvis det med rimelighed kan forventes, at de enkeltvis eller samlet har indflydelse på de økonomiske beslutninger, som regnskabsbrugerne træffer på grundlag af årsregnskabet.

Som led i en revision, der udføres i overensstemmelse med internationale standarder om revision og de yderligere krav, der er gældende i Danmark, samt standarderne for offentlig revision, idet revisionen udføres på grundlag af bestemmelserne i [lov/bekendtgørelse], foretager vi faglige vurderinger og opretholder professionel skepsis under revisionen. Herudover:

- Identificerer og vurderer vi risikoen for væsentlig fejlinformation i årsregnskabet, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl, udformer og udfører revisionshandlinger som reaktion på disse risici samt opnår revisionsbevis, der er tilstrækkeligt og egnet til at danne grundlag for vores konklusion. Risikoen for ikke at opdage væsentlig fejlinformation forårsaget af besvigelser er højere end ved væsentlig fejlinformation forårsaget af fejl, idet besvigelser kan omfatte sammensværgelser, dokumentfalsk, bevidste udeladelser, vildledning eller tilsidesættelse af intern kontrol.
- Opnår vi forståelse af den interne kontrol med relevans for revisionen for at kunne udforme revisionshandlinger, der er passende efter omstændighederne, men ikke for at kunne udtrykke en konklusion om effektiviteten af [virksomhedens] interne kontrol⁵⁾.
- Tager vi stilling til, om den regnskabspraksis, som er anvendt af ledelsen, er passende, samt om de regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger, som ledelsen har udarbejdet, er rimelige.

⁴⁾ Der kan eventuelt være behov for at erstatte begrebet ledelsen med "den øverste ledelse og den daglige ledelse" eller andre begreber, der er passende.

⁵⁾ Denne sætning tilpasses i de tilfælde, hvor revisor i forbindelse med revisionen også har ansvaret for at afgive en erklæring om effektiviteten af intern kontrol.

- Konkluderer vi, om ledelsens udarbejdelse af årsregnskabet på grundlag af regnskabsprincippet om fortsat drift er passende, samt om der på grundlag af det opnåede revisionsbevis er væsentlig usikkerhed forbundet med begivenheder eller forhold, der kan skabe betydelig tvivl om [virksomhedens] evne til at fortsætte driften. Hvis vi konkluderer, at der er en væsentlig usikkerhed, skal vi i vores revisionspåtegning gøre opmærksom på oplysninger herom i årsregnskabet eller, hvis sådanne oplysninger ikke er tilstrækkelige, modificere vores konklusion. Vores konklusioner er baseret på det revisionsbevis, der er opnået frem til datoen for vores revisionspåtegning. Fremtidige begivenheder eller forhold kan dog medføre, at [virksomheden] ikke længere kan fortsætte driften.
- Tager vi stilling til den samlede præsentation, struktur og indhold af årsregnskabet, herunder noteoplysningerne, samt om årsregnskabet afspejler de underliggende transaktioner og begivenheder på en sådan måde, at der gives et retvisende billede heraf⁶⁾.

Vi kommunikerer med den øverste ledelse om blandt andet det planlagte omfang og den tidsmæssige placering af revisionen samt betydelige revisionsmæssige observationer, herunder eventuelle betydelige mangler i intern kontrol, som vi identificerer under revisionen.

Udtalelse om ledelsesberetningen⁷⁾ 8)

Ledelsen er ansvarlig for ledelsesberetningen.

Vores konklusion om årsregnskabet omfatter ikke ledelsesberetningen, og vi udtrykker ingen form for konklusion med sikkerhed om ledelsesberetningen.

I tilknytning til vores revision af årsregnskabet er det vores ansvar at læse ledelsesberetningen og i den forbindelse overveje, om ledelsesberetningen er væsentligt inkonsistent med årsregnskabet eller vores viden opnået ved revisionen eller på anden måde synes at indeholde væsentlig fejlinformation.

Vores ansvar er derudover at overveje, om ledelsesberetningen indeholder krævede oplysninger i henhold til [årsregnskabslovens] regler.

Baseret på det udførte arbejde er det vores opfattelse, at ledelsesberetningen er i overensstemmelse med årsregnskabet og er udarbejdet i overensstemmelse med kravene i [årsregnskabsloven]. Vi har ikke fundet væsentlig fejlinformation i ledelsesberetningen.

[Erklæring i henhold til anden lovgivning og øvrig regulering

Rapporteringsforpligtelser i henhold til erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2

Indsættes med en overskrift konkret tilpasset indholdet, hvis relevant, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2⁹⁾.

⁶⁾ Denne sætning medtages kun, når årsrapporten aflægges efter en begrebsramme, der giver et retvisende billede

⁷⁾ Afsnittet kan udelades, hvis der ikke er en ledelsesberetning. Det skal imidlertid overvejes, om der skal rapporteres i henhold til ISA 720 om *Andre Oplysninger*.

⁸⁾ Rapportering i overensstemmelse med ISA 720. Overskriften *Andre Oplysninger* er ændret til *Udtalelse om ledelsesberetningen*, fordi der kun er det ene forhold, som rapporteres under *Andre Oplysninger*.

ISA stiller ikke eksplicite krav til placering af *Andre Oplysninger*. Rapportering af *Andre Oplysninger* er derfor placeret til sidst i erklæringen. Derved fremgår afsnittene om revisionen af årsregnskabet samlet.

⁹⁾ Hvis der er andre rapporteringsforpligtelser end udtalelsen om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision, indsættes overskriften "Erklæring i henhold til anden lovgivning og øvrig regulering". De enkelte rapporteringsforpligtelser indsættes som underafsnit. Overskriften "Udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision" gøres således mindre, så denne udtalelse bliver et underafsnit.

Udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision¹⁰⁾

Ledelsen er ansvarlig for, at de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis. Ledelsen er også ansvarlig for, at der er taget skyldige økonomiske hensyn ved driften af [virksomheden] og forvaltningen af de midler, der er omfattet af årsregnskabet. Ledelsen har i den forbindelse ansvar for at etablere systemer og processer, der understøtter sparsommelighed, produktivitet og effektivitet.

I tilknytning til vores revision af årsregnskabet er det vores ansvar at gennemføre juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision. Dette indebærer, at vi vurderer risikoen for, at der er væsentlige regelbrud i de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, eller væsentlige forvaltningsmangler i de systemer og processer, som ledelsen har etableret. På grundlag af risikovurderingen fastlægger vi de afgrænsede emner, som vi skal udføre juridisk-kritisk revision eller forvaltningsrevision af.

Ved en juridisk-kritisk revision efterprøver vi med høj grad af sikkerhed, om de dispositioner, der er omfattet af det udvalgte emne, er i overensstemmelse med de relevante bestemmelser i bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis. Ved en forvaltningsrevision vurderer vi med høj grad af sikkerhed, om de systemer, processer eller dispositioner, der er omfattet af det udvalgte emne, understøtter skyldige økonomiske hensyn ved driften af [virksomheden] og forvaltningen af de midler, der er omfattet af årsregnskabet.

Vores revision af hvert udvalgt emne tager sigte på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for en konklusion med høj grad af sikkerhed om det pågældende emne. Ved en revision kan der ikke opnås fuldstændig sikkerhed for at opdage alle regelbrud eller forvaltningsmangler. Da vi alene har udført juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision af de udvalgte emner, kan vi ikke udtale os med sikkerhed om, at der ikke kan være væsentlige regelbrud eller væsentlige forvaltningsmangler på områder, der falder uden for de udvalgte emner.

Hvis vi på grundlag af det udførte arbejde konkluderer, at der er anledning til væsentlige kritiske bemærkninger, skal vi rapportere herom i denne udtalelse.

Vi har ingen væsentlige kritiske bemærkninger at rapportere i den forbindelse.

[X-by] (revisors kontorsted), [dato]

[Godkendt revisionsfirma]

[CVR-nummer]¹¹⁾

[NN]

[statsautoriseret/registreret revisor]

[MNE-nummer]¹²⁾

¹⁰⁾ Denne overskrift bliver til en underoverskrift, hvis overskriften "Erklæring i henhold til anden lovgivning og øvrig regulering" indsættes. Se note 9.

¹¹⁾ Der er kun krav om angivelse af revisors CVR-nummer, hvis regnskabet er omfattet af indsendelsesbekendtgørelsen.

¹²⁾ Der er kun krav om angivelse af revisors MNE-nummer, hvis regnskabet er omfattet af indsendelsesbekendtgørelsen.