

Revisionsorientering for virksomhedsledere

Af G. Graversen*)

Resumé

Ledende personer i virksomheden, som på forskellig måde har relationer til revisionen, har ofte en ufuldstændig opfattelse af revisionens formål og virkemåde. Med grundlag i denne forudsætning gives der i artiklen en kortfattet oversigt over revision og revisors opgaver, målsætning og væsentligste arbejdsformer. Revisorerklæringer og revisoransvar, der også har direkte interesse for virksomhedsledelsen, er ikke specielt fremdraget i denne artikel.

1. Begrebet revision

Udtrykket revision, der er afledt af det latinske ord – revidere – som betyder gense eller se på igen, bruges i flere sammenstillinger, men den almindeligste anvendelse af ordet revision forekommer i forbindelse med efterkontrol af regnskabsmateriale, og det er denne anvendelse af udtrykket revision, der er aktuel i denne fremstilling.

*) Professor, statsautoriseret revisor, Handelshøjskolen i Århus. Artiklen modtaget marts 1976.

Den oftest anvendte danske definition af revision, der er fra 1943, er senere i en officiel revisionsbetænkning af 1969 benævnt »revision i professionel forstand«. Denne definition omfatter: »Ved revision forstås vi den planmæssige behandling af et foreliggende regnskabsmateriale for at undersøge, om det, bedømt ud fra sine egne forudsætninger, er rigtigt eller i modsat fald, hvilke urigtigheder, der er«.

En mere omfattende definition, der umiddelbart er mere i overensstemmelse med moderne revisionsudøvelse, vil være: »Systematisk efterkontrollerende undersøgelse af et regnskabsmateriale (fortrinsvis årsregnskabet), dets registrerings- og vurderingsmæssige baggrund samt den interne kontrol i virksomheden for på dette grundlag at afgive en erklæret faglig overbevisning om, at regnskabsmaterialet ud fra generelle forudsætninger er aflagt efter god regnskabsskik og i overensstemmelse med lov-, vedtægts- og andre aktuelle regnskabsbestemmelser«.

2. Betegnelsen revisor

Revision udføres i og for virksomheden af forskellige personer i samarbejde eller enkeltvis, henholdsvis af eksterne revisorer, interne revisorer eller af andre interne efterkontrollerende instanser, der indgår i virksomhedens økonomiske kontrolfunktion.

Det er almindeligt, at personer, som i væsentlig grad beskæftiger sig med revisionsarbejde, betitles revisor. Betegnelsen revisor er forlængst indgået i det almindelige sprogbrug på en sådan måde, at der ikke er lovmæssig mulighed for at give bestemte persongrupper eneret på revisornavnet, der således ikke er beskyttet, men kan anvendes af enhver, der selv finder grundlag herfor.

Der er to grupper revisorer med officielle revisortitler, nemlig:

2.1. Statsautoriserede revisorer med handelsministeriel beskikkelse ifølge Lov om statsautoriserede revisorer af 15. marts 1967. For disse revisorer er udstedt bekendtgørelse af 28. juni 1967 om statsautoriserede revisors virksomhed.

Titelret er sikret i ovenanførte lov, der bestemmer: Kun personer, der har beskikkelse som »statsautoriseret revisor« må benytte denne betegnelse. Andre må ikke benytte danske eller udenlandske betegnelser, der er egnet til forveksling med »statsautoriseret revisor«, derunder navnlig forbindelser af ordet »revisor« med ord som »statsautoriseret«, »autoriseret«, »godkendt« eller »eksamineret«.

2.2. *Registrerede revisorer* med optagelse i et særligt handelsministerielt revisorregister efter bestemmelser herom i Lov om registrerede revisorer af 27. maj 1970. For disse revisorer er udstedt bekendtgørelse af 24. september 1970 om registrerede revisorers virksomhed og forretningsbetingelser.

Titelret er sikret disse revisorer i ovenanførte lov, der bestemmer: Kun personer, der er optaget i revisorregistret, må benytte betegnelsen »registreret revisor«.

3. Revisors opgaver

Revisorers arbejdsopgaver omfatter revision, regnskab, skat og økonomisk rådgivning. Opgaverne kan også opspaltes i:

Centrale revisoropgaver:

Revision af virksomheders årsregnskaber med efterfølgende revisionspåtegning på regnskabet, revisionsprotokollater og eventuelt revisionsberetning.

Andre ordinære revisoropgaver:

- 3.1. Udarbejdelse af årsregnskaber og anden regnskabsteknisk assistance, herunder evt. udførelse af manuel bogføring eller medvirken ved tekniske eller elektroniske registreringer.
- 3.2. Medvirken ved udfærdigelse af skatteopgørelser samt ved klagesager.

- 3.3. Udfærdigelse af byggregnskaber og andre særlige regnskabsopgørelser.
- 3.4. Medvirken ved beregning af skadesopgørelser, forsikringsdeklamationer, licensafgifter etc.
- 3.5. Økonomisk rådgivning af forskellig art, herunder hjælp til valg af registreringsteknik (datateknik), forslag til forbedring af den interne kontrol, medvirken ved budgettering og langtidsplanlægning, personaleansættelser, kontrol af forsikringsdækning.

Særlige revisoropgaver:

1. Rådgivning ved omdannelse af virksomhedsform.
2. Rådgivning ved køb/salg af virksomhed.
3. Rådgivning ved pengeanbringelser og finansieringer.
4. Rådgivning ved oprettelse af kontrakter af forskellig art.
5. Kursværdi- og goodwillberegninger.

Principiel fordeling af revisoropgaverne:

Statsautoriserede revisorer arbejdsopgaver vil fortrinsvis omfatte egentlig revision i mellemstore og store virksomheder, medvirken ved særlige regnskabsopgaver samt ved afgivelse af økonomisk rådgivning, herunder anførte særlige opgaver.

Registrerede revisorer, der har en mindre omfattende uddannelse, vil fortrinsvis udføre regnskabs- og revisionsopgaver i mindre og mellemstore virksomheder samt udføre regnskabs- og skatteassistance i såvel ovennævnte som små virksomheder, herunder også give økonomisk rådgivning af forskellig art.

Interne revisorer, der ikke har nogen lovbestemt uddannelse, er ansat af den daglige ledelse i en bestemt virksomhed eller koncern og er derfor ikke uafhængig til ledelsen, hvortil den interne revisor også skal rapportere. Den interne revisors opgaver afhænger af forholdene, men vil normalt også omfatte efterprøvninger og vurderinger af interne driftsøkonomiske forhold.

4. Revision af årsregnskabet

Målsætningen for revisionen af årsregnskabet er at konstatere, om regnskabet er aflagt efter god regnskabsskik (på det aktuelle tidspunkt), således at trediemand som regnskabslæser kan få et rigtigt billede af driften i regnskabsperioden (resultatopgørelsen) og af den økonomiske stilling ved regnskabsårets udgang (balancen pr. ult.). Slutpunktet på revisionen af årsregnskabet er, at revisor efter opnåelse af en begrundet faglig overbevisning afgiver en revisorattest på det reviderede årsregnskab.

Revisors årsregnskabsopgave i aktieselskaber fremgår af Lov om atieselskaber af 18. juni 1973. Loven anses for at være et nøgledirektiv for revision af årsregnskaber i det hele taget. I lovens § 88 bestemmes: »Revisor skal revidere årsregnskabet i overensstemmelse med god revisionsskik og herunder foretage en kritisk gennemgang af selskabets regnskabsmateriale og dets forhold i øvrigt«.

Begrebet god revisionsskik vil for det første altid være vanskeligt at præcisere, i hvert fald i enkeltheder, for det andet vil begrebets indhold være afhængig af udviklingen i og omkring revision og derfor være under fortsat langsom ændring.

Fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorers side er der fremført foreløbige betragtninger omkring forståelsen af begrebet god revisions-skik ved revision af årsregnskaber, men betragtningerne betegnes også som grundlæggende ved revision af andre regnskabsmæssige opstillinger. Herefter er vigtige elementer i revisionen af årsregnskabet:

- a) Analyse, vurdering og efterprøvning af den interne kontrol, herunder bogholderisystem og regnskabsaflæggelse med henblik på en revisionsmæssig bedømmelse af systemernes tilstrækkelighed og rigtigheden af det materiale, der ligger til grund for det opstillede regnskab.
- b) Sammenholdelse af årsregnskabet med bogføringen for at påse, at det er i overensstemmelse hermed.
- c) Analyse og vurdering af driftsregnskab (resultatopgørelse), status (balance) og noter for at påse,

- at regnskabet giver regnskabslæseren de nødvendige oplysninger til bedømmelse af den økonomiske stilling på statustidspunktet og resultatet af virksomhedens drift i regnskabsperioden, hvortil hører, at der er redegjort for, hvorledes eventuelle ændringer i regnskabsprincipperne har influeret på årets resultat,
- at driftsregnskabet opgjort under hensyn til sædvanlige periodeafgrænsningsprincipper indeholder alle de indtægter, der retteligt tilkommer virksomheden, og alle de udgifter, som virksomheden har forpligtet sig til at afholde i forbindelse med indtægtserhvervelsen i regnskabsperioden,
- at de i status opførte aktiver er til stede på statustidspunktet og tilhører virksomheden, samt at de er forsvarligt vurderet,
- at alle virksomhedens gældsforpligtelser er medtaget i status, og at der er taget hensyn til kendte og forventede tab,
- at regnskabet i overensstemmelse med lovgivningens bestemmelser herom giver oplysning om omfanget af foretagne pantsætninger, påtagne vekselforpligtelser og påtagne ikke særligt dækkede kautions- og garantiforpligtelser, herunder kontraktmæssige ydelser af pensionslignende art,
- at egenkapitalen er opgjort og vist i status som forskrevet i lovgivning og vedtægter.

Den anførte procedure for revision af årsregnskabet tager udgangspunkt i analyse, vurdering og efterprøvning af den interne kontrol, hvorefter der direkte fortsættes med revisionsmæssig behandling af det aflagte regnskab. I øvrigt en modsat arbejdsgang i forhold til, hvad der for en del år siden var den normale fremgangsmåde ved revision af årsregnskaber. Den tidligere almindelige fremgangsmåde var, at revisionen begyndte med revisionsmæssig gennemgang af det underliggende regnskabsmateriale (bilag og bøger), hvorefter revisionen afsluttedes med afkonferering til samt afstemning af årsregnskabets poster. Der er dog en del tilfælde, hvor sidstnævnte fremgangsmåde – efter en undersøgelse af den interne kontrol – fortsat vil være mest formålstjenlig.

Revisionens arbejdsområde i forbindelse med revision af årsregnskabet og afgrænsninger heri fremgår koncentreret af følgende uddrag af et revisionsprotokollat:

»Revisionen, der vil blive udført dels i årets løb, dels i forbindelse med gennemgang af årsregnskabet, vil blive udført som »fuldstændig revision«, hvilket forudsættes i aktieselskabsloven. Ved »fuldstændig revision« forstås ikke en fuldstændig gennemgang af samtlige regnskabsposter, men alene, at revisionen er uden ansvarsbegrænsning fra revisors side med hensyn til årsregnskabets rigtighed.

Revisionen i årets løb vil omfatte uanmeldte kasseafstemninger med samtidige afstemninger af bank- og postgirokonti samt eventuelle andre letrealisable aktiver. Vi vil derudover gennemgå forskellige områder inden for virksomhedens forretningsgang og bogføring med henblik på at konstatere, om tilrettelæggelsen er hensigtsmæssig og kontrolmæssigt forsvarlig. Revisionen i årets løb vil derudover omfatte en sådan stikprøvevis gennemgang af regnskabsmaterialet, som god revisionsskik forudsætter.

Under revisionen af årsregnskabet vil vi efter reglerne for god revisionsskik overbevise os om aktivernes tilstedeværelse og om vurderingernes forsvarlighed, ligesom vi vil kontrollere, at de forpligtelser, der os bekendt påhviler selskabet, er rigtigt udtrykt i årsregnskabet.

Revisionen vil ikke omfatte undersøgelser med henblik på eftersporing af funktionærbesvigelser. Sådanne undersøgelser ville – uden at den ønskede sikkerhed opnåedes – medføre uoverkommeligt arbejde og urimelige omkostninger. Kun hvis revisor under sin almindelige revision konstaterer unøjagtigheder, som kan vække mistanke om bedrageriske transaktioner, vil revisionen blive udvidet med henblik på en opklaring af unøjagtighederne«.

Revisionen af årsregnskabet skal afsluttes med revisionsrapporter (revisorerklæringer) om revisionen og det reviderede regnskab. Forinden

disse rapporter skrives, skal revisor have erhvervet sig den revisionsfagligt begrundede overbevisning om, at regnskabet med de generelle begrænsninger herfor giver et i godkendelig udarbejdet form korrekt billede af virksomhedens økonomiske forhold.

Det er op til revisor selv, og det er hans direkte ansvar, at der træffes afgørelse om, hvordan revisionen – under hensyntagen til god revisionskik – skal udføres for at indgive ham den forudsatte revisionsfaglige overbevisning om det reviderede regnskabsmateriales beskaffenhed. Afgørelsen vil i det konkrete tilfælde være meget afhængig af virksomhedens art og omfang, men vil først og fremmest omfatte valg mellem flere mulige revisionsmetoder. Revisionen af årsregnskabet vil normalt kræve anvendelse af flere metoder i samvirke, og samspillet vil fremgå af en forudsat udarbejdet revisionsplan, der benyttes til konstruktion, vejledning og kontrol af revisionsarbejdet.

5. Revisionsmetoder

De revisionsmetoder, der i almindelighed er til revisors valgrådighed, omfatter:

1. Systemanalytisk revision.
2. Regnskabsanalytisk revision.
3. Detailrevision.

Ad 1. Systemanalytisk revision

Denne revisionsmetode omfatter planmæssig gennemgang af virksomhedens organisation for at give revisor et fuldgældigt indtryk af, om organisationen og den heri lagte interne kontrol så vidt muligt sikrer, at alle handlinger af økonomisk karakter bliver registreret som forudsat og bliver fastholdt frem til den endelige registrering i årsregnskabet. For lettere at få det fornødne overblik over forretningsgange og den heri nedlagte interne kontrol i virksomheden eller i dele af denne, udarbejder revisorer i stigende udstrækning systemanalytiske diagrammer efter en særlig af revisorer benyttet diagrammeringsteknik.

Ad 2. Regnskabsanalytisk revision

Denne revisionsmetode tager udgangspunkt i årsregnskabet, der i forbindelse med andet regnskabsaktuelt materiale i virksomheden underkastes regnskabsanalytiske undersøgelser, hvorunder særligt regnskabssammenhænge, men også andre talmæssige sammenhænge samt interviews og direkte afstemninger er hjælpemidler.

Analysen vil omfatte sammenligninger af total-, gruppe- og enkeltstørrelser i regnskabet med tilsvarende forhold, resultater eller balancetal i regnskaber for tidligere perioder (tidssammenligninger). Desuden sammenligninger mellem årsregnskabets aktualtal og budgettallene for samme periode samt med branchetal af forskellig art (bedriftssammenligninger).

Ad 3. Detailrevision

I den udstrækning og på de områder, hvor den revisionsfaglige analyse af den interne kontrol (systemanalytisk revision) og revisors analyse, optællinger og afstemninger af årsregnskabets poster (regnskabsanalytisk revision) ikke er tilstrækkelig til at indgive revisor den forudsatte faglige overbevisning om årsregnskabets beskaffenhed, må revisionen foretage detaljeret gennemgang af det pågældende område. Detailrevision er en revisionsform, der supplerer den ordinære systemanalytiske revision henholdsvis den ordinære regnskabsanalytiske revision eller dem begge, hvor og når der er behov derfor.

Udtrykket detailrevision betegner ikke, at alt, hvad der foreligger, bliver revideret detaljeret, men at de registrerede tal og tilsvarende bilagsmateriale i hele eller dele af det posterings- eller optællingsmæssige grundlag for årsregnskabet kontrolleres detaljeret. Af forskellige former for detailrevision, der anvendes enkeltvis eller i systematisk sammenhæng, skal nævnes:

- a) *Optællinger og afstemninger*. (Eks. – varelagre, bankkonti).
- b) *Bilagsrevision*. (Bilagsmateriale gennemgås, vurderes og sammenholdes med registreringerne).
- c) *Kæderevision* (revision på tværs). (Tværkontrol af handlingsreaktioner – eks. – fragtudgifter cfr. med varedebiteringer og salgsprovision).

- d) *Kilderevision* (revision på langs). (Liniekontrol af handlingsreaktioner – eks. – (samme område som under c). Udbetalt salgsprovision cfr. med varefakturerings, debitering, forsendelsesudgifter og ordregistrering.
- e) *Stikprøverevision*. En revision, der omfatter alle transaktioner, vil ikke alene være uønskelig af økonomiske grunde, men også være unødvendig ud fra statistiske betragtninger. Omfanget af udvalgte stikprøver, som på den anden side undergives detaljeret revision, vil først og fremmest være afhængig af den interne kontrol i virksomheden.

Arten og mængden af stikprøver fastlægges alene på grundlag af revisors faglige bedømmelse af, hvor meget det er nødvendigt at udføre for at opnå den tilstrækkelige revisionsmæssige kontrol, som er grundlaget for den begrundede faglige overbevisning om rigtigheden af årsregnskabets enkelte afsnit. De faktorer, som revisor tager særligt hensyn til ved udvælgelsen, er væsentlighed og relativ risiko, og vurderingen heraf kræver omfattende professionel evne, træning og erfaring.

De områder eller poster, som revisionsmæssigt kontrolleres ved hjælp af stikprøver, udvælges efter forskellige principper, der såvel kan have grundlag i statistisk vurderede stikprøver som i andre former for revisionsfagligt vurderede udtagningsgrundlag, men også i kombinationer af forskellige udtagningsgrundlag.