

**Copenhagen Business School
Cand.merc.aud.-studiet
Institut for Regnskab og Revision
Kandidatafhandling**



Væsentlighed

og revisors udfordringer i forbindelse med fastlæggelsen

Forfattere:

Thomas Skovfoged

Brian Schmit Jensen

Vejleder:

Caroline Aggestam Pontoppidan

Afleveret den 15. februar 2010

Antal anslag inklusive mellemrum: 265.371



**Copenhagen
Business School**
HANDELSHØJSKOLEN

2010

Beregning af antal anslag inklusive mellemrum:

Wordcount eksklusive bilag	247.173
24 figurer af 800 anslag	19.200
Fratrukket figurer der tæller med i wordcount (3.1, 5.4, 6.10)	-1.002
I alt	265.371

Omregnet til antal normalsider: 117

Executive Summary

The purpose of this thesis is to examine how auditor should determine the level of materiality and analyse which challenges and considerations follow as a result of this determination and what auditor's position is in this regard.

The auditor's determination of the level of materiality appears from ISA 320 which states that this must be determined based on an expert evaluation influenced by auditor's understanding of the financial statement user's need for financial information. The purpose of the level of materiality is generally to ensure that the financial statements do not include material misstatements influencing the financial statement users' evaluation of the financial statements. The purpose can be fulfilled by auditor determining the nature, timing and scope of the audit procedures as well as evaluating any misstatements found.

In addition to the study of ISA 320, we have examined scientific articles and based on these identified possible challenges and considerations which auditor is presented with in connection with the determination of the level of materiality. To find out more about auditor's position in this regard, we have sent out questionnaires as well as conducted personal interviews with experienced accountants.

Materiality is essential in regards to the audit process and the financial statement user. Auditor's determination of the level of materiality is not standardised mathematical science, but legislation and practice has set forth a number of guidelines which auditor should consider. The precise way in which the level of materiality should be determined depends on the individual entity's specific circumstances, evaluated based on auditor's professional opinion. In other words, we are dealing with a subjective evaluation which must be made with the financial statements user's expectations in mind and for this reason, different auditors may evaluate materiality differently.

We conclude that auditor should determine the level of materiality based on a professional assessment. Through the study of the questionnaires and interviews, auditor's position supports the above identified challenges and considerations auditor is faced with.

Indholdsfortegnelse

1	Indledning	8
1.1	Problemformulering	10
1.2	Afgrænsning og begrebsfastlæggelse	10
1.3	Afhandlingens struktur	11
1.4	Metode	13
1.4.1	Afhandlingens målgruppe	14
1.4.2	Metodiske overvejelser og tilgang til afhandlingen	14
1.4.3	Kildekritik	14
1.4.4	Undersøgelserdesign og dataindsamlingsteknikker	14
1.5	Empiriske undersøgelser	16
1.5.1	Spørgeskemaundersøgelse	16
1.5.2	Personlige interviews	18
2	Teoretiske overvejelser omkring væsentlighedsniveauet	20
2.1	Behovet for revision	20
2.1.1	Principal-agentteorien	20
2.1.2	Stakeholderperspektivet	23
2.1.3	Sammenfatning på behovet for revision	24
2.2	Videnskabelige artikler	25
2.3	Forventningskløften	29
2.4	Sammenfatning	32
3	Introduktion til begrebet væsentlighed	34
3.1	Begrebet revision	34
3.1.1	Sammenfatning på begrebet revision	35
3.2	Begrebet væsentlighed	35
3.2.1	Et historisk tilbageblik	35
3.2.2	Væsentlighed i dag	37
3.2.3	Kritik af begrebet væsentlighed	38
3.2.4	Formålet med væsentlighed	40
3.2.5	Sammenfatning på begrebet væsentlighed	40
3.3	Revisionsrisiko	41
3.3.1	Sammenhængen mellem risiko og væsentlighed	42
3.3.2	Sammenfatning	43
3.4	Begrebsrammen	43
3.4.1	Et retvisende billede og en retvisende redegørelse	44
3.4.2	Niveau 1 – Brugernes informationsbehov	44
3.4.3	Niveau 2 - Kvalitetskrav	46
3.4.4	Sammenfatning på begrebsrammen	47

3.5	Sammenfatning	48
4	Fastlæggelse af væsentlighed	50
4.1	Undersøgelse af ISA 320	50
4.1.1	Omfang og ikrafttrædelsesdato	50
4.1.2	Væsentlighed i forbindelse med en revision	51
4.1.3	Fastlæggelse af væsentlighed og "væsentlighed ved udførelsen"	52
4.1.4	ISA 320 kontra RS 320	56
4.1.5	Sammenfatning på undersøgelse af ISA 320	57
4.2	Fastlæggelse af væsentlighedsniveauet i revisionsfirmaer	58
4.3	Gennemgang af Fondsrådets notat om væsentlighed	59
4.3.1	Gennemgang af Fondsrådets offentliggjorte afgørelser	61
4.3.2	Sammenfatning	63
4.4	Sammenfatning	63
5	Empirisk undersøgelse i form af spørgeskemaer	66
5.1	Sammenfatning	69
6	Udfordringer og overvejelser i forbindelse med fastlæggelse af væsentlighedsniveauet	70
6.1	Forventningskløften	70
6.1.1	Forventningskløften i dag	70
6.1.2	Mulige løsninger til minimering af forventningskløften	71
6.1.3	Sammenfatning	84
6.2	Kvantitative kontra kvalitative faktorer i fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet	86
6.2.1	Fastlæggelse af væsentlighedsniveauer i enkelte virksomheder	88
6.2.2	Analyse af spørgeskemaer omkring kvantitative faktorer	89
6.2.3	Sammenfatning	90
6.3	Revisors professionelle dømmekraft	91
6.3.1	Analyse af spørgeskemaer vedrørende regnskabsbrugeren	92
6.3.2	Sammenfatning	93
6.4	Ændrede forudsætninger i forbindelse med revisionen	94
6.4.1	Analyse af spørgeskemaer omhandlende revurdering af væsentlighedsniveauet	95
6.4.2	Sammenfatning	96
6.5	Fastlæggelse af væsentlighedsniveauet under høj forklaringspligt	97
6.5.1	Sammenfatning	98
6.6	Væsentlighed ved review	98
6.6.1	Baggrunden for review af årsrapporter	98
6.6.2	Regelsættet omkring review og revision	99
6.6.3	Analyse af modtagne spørgeskemaer omhandlende review	104
6.6.4	Sammenfatning	105
6.7	Væsentlighed ved koncernrevision	106
6.7.1	ISA 600	106

6.7.2	Resultat af spørgeskema og interviews	108
6.7.3	Sammenfatning	109
6.8	Non-profit virksomheder	109
6.8.1	Sammenfatning	110
7	Konklusion	112
8	Litteratur	118
	Bilag 1 – Benyttede forkortelser	124
	Bilag 2 - Introduktion til IFAC og AICPA	126
	Bilag 3 – Eksempel på revisionspåtegninger gennem tiden	130
	Bilag 4 – Interviewguide	133
	Bilag 5 – Spørgeskema og resultaterne heraf	134

1 Indledning

Den standardsættende organisation International Federation of Accountants (IFAC)¹ har via sit udvalg International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)² gennem de senere år iværksat en gennemgribende ajourføring og ændring af de internationale revisionsstandarder – International Standards on Auditing (ISA) – det såkaldte "Clarity Project". En af de standarder er ISA 320 "Materiality in Planning and Performing an Audit", der er styrende i forhold til revisors fastlæggelse af væsentlighedsniveauet.

Væsentlighed er et af de mest grundlæggende begreber inden for revision, men på trods af dette har begrebet ikke været indgående behandlet i litteraturen, og der er kun skrevet få kandidatafhandlinger om emnet³. Det er ikke fuldstændigt klart, hvorfor emnet ikke er behandlet mere, end det er, men det hænger måske sammen med, at væsentlighed ikke er en objektiv sandhed, og at der er tale om et abstrakt og subjektivt begreb. Der er igennem de senere år kommet et øget krav til revisors arbejde som følge af diverse erhvervsskandaler, ligesom regnskabsreguleringen bliver mere omfattende og kompleks i forbindelse med indførelsen af International Financial Reporting Standards (IFRS), etc. Dette har i kombination med en styrket offentlig regnskabskontrol medvirket til et øget fokus på begrebet væsentlighed.⁴

Dette fokus kommer blandt andet konkret til udtryk i udarbejdelsen af den nye ISA 320, der er oversat til dansk og i sin danske form er sendt i høring blandt Foreningen af Statsautoriserede Revisorers (FSR) medlemmer. På trods af at ISA 320 er trådt i kraft har FSR's revisionstekniske udvalg endnu ikke klarlagt, hvornår den danske revisionsstandard RS 320 omkring væsentlighed træder i kraft. Det er dog sikkert, at den træder i kraft på grund af Danmarks medlemskab af EU samt FSR's medlemskab af IFAC.

¹ IFAC er en international organisation indenfor revision og regnskabsvæsen. Organisationen har en lang række komiteer, der varetager IFAC's formål. For en nærmere beskrivelse af IFAC og dens formål henvises til afhandlingens bilag 2

² IAASB er en komite under IFAC, hvis primære formål er at udvikle internationale standarder samt understøtte deres vedtagelse og brug. For en nærmere beskrivelse af IAASB og dens formål henvises til afhandlingens bilag 2

³ Vi har via biblioteket på Copenhagen Business School fundet frem til én kandidatafhandling, der er skrevet om væsentlighed fra 1994. Kandidatafhandlingen med titlen: "Væsentlighedskriteriet – en oversat faktor i revisionen" er skrevet på cand.merc.aud-studiet af Lars H. Gudbergson og Jesper B. Jørgensen. Afhandlingen beskæftiger sig med hvilke modeller og metoder de danske revisionsfirmaer benytter til fastlæggelse af væsentlighedsniveauet, og om det er i overensstemmelse med regnskabsbrugerens holdning til væsentlighed. Da afhandlingen er fra 1994 er revisionsstandarder og notater opdateret markant siden.

⁴ Gath og Lauritsen (2010), "Væsentlighed og fejlinformation", side 10

Udover udarbejdelsen af den nye ISA 320 kommer det øgede fokus på væsentlighed til udtryk i notatet, Fondsrådet har udarbejdet og offentliggjort: "Fondsrådets generelle overvejelser og afvejninger ved vurdering af væsentlighed i forbindelse med regnskabskontrol".⁵ Formålet med notatet er at få et mere ensartet niveau for Fondsrådets kontrol af virksomhedernes regnskaber, idet vurderingen af væsentlighed er et konkret skøn, hvorfor forskellige personer har forskellige opfattelser af, hvad der er væsentligt.⁶ Fondsrådets notat omkring væsentlighed fastlægger de overordnede retningslinjer for Fondsrådets regnskabskontrol af børsnoterede og finansielle virksomheder, og det er således ikke rettet mod revisorer. Notatet har dog relevans for revisionsbranchen, idet revisor kan risikere at afgive "blank" påtegning på regnskaber⁷ (der er revideret efter god revisionssskik og relevante revisionsstandarder), men hvor regnskabskontrollen påtaler væsentlige fejl.⁸

Det øgede fokus på væsentlighed blandt andet i form af ISA 320 og Fondsrådets notat gør emnet væsentlighed særdeles aktuelt. Vi mener, at emnet er spændende, idet der er tale om et grundlæggende begreb inden for revision, der er med til at fastlægge omfanget af revisors arbejde og vurdering af fejlinformation. Væsentlighed er derfor helt essentielt i forhold til revisionsprocessen og regnskabsbruger. Revisors fastlæggelse af væsentlighed er ikke en matematisk videnskab, der er standardiseret, men lovgivning og praksis opstiller en række retningslinjer, som revisor skal overveje. Hvordan det præcist skal fastlægges beror på den enkelte virksomheds konkrete forhold vurderet ud fra revisors professionelle dømmekraft. Der er således tale om en subjektiv vurdering, der skal ske med udgangspunkt i regnskabsbrugerens forventninger, hvorfor forskellige revisorer kan komme frem til forskellige vurderinger af, hvad der er væsentligt. Denne subjektive vurdering gør endvidere emnet interessant, idet den giver revisor nogle udfordringer blandt andet i forhold til at få kommunikeret til regnskabsbrugerne, at revision bygger på skøn og dermed ikke sikrer, at regnskabet er fuldstændig frit for fejlinformationer.

I forlængelse heraf kunne det være spændende med en empirisk analyse, der undersøger revisorerne holdning til de udfordringer og overvejelser, som revisor står overfor i forbindelse med fastlæggelse af væsentlighedsniveauet.

⁵ Offentliggjort 17. december 2008

⁶ Fondsrådets generelle overvejelser og afvejninger ved vurdering af væsentlighed i forbindelse med regnskabskontrol (2008), side 1

⁷ "Blank" påtegning betyder, at revisor har afgivet en revisionspåtegning uden forbehold eller supplerende oplysninger

⁸ Gath og Lauritsen (2010), Væsentlighed og fejlinformation, side 18

1.1 Problemformulering

Som følge af ovenstående problemstillinger formuleres følgende problemformulering:

Hvordan bør revisor fastlægge væsentlighedsniveauet, og hvilke udfordringer og overvejelser eksisterer der ved revisors fastlæggelse af væsentlighedsniveauet, og hvad er revisors holdning til disse?

Den overordnede problemformulering søges besvaret ved hjælp af følgende undersøgelsesspørgsmål:

- Hvorfor er der behov for revision?
- Hvordan er væsentlighed blevet en del af revision, og hvad er formålet med væsentlighed?
- Hvordan fastlægges væsentlighedsniveauet, og hvilken praksis eksisterer der herfor?
- Hvilke udfordringer og overvejelser eksisterer der i forbindelse med revisors fastlæggelse af væsentlighedsniveauet, og hvad er revisors holdning til disse?

1.2 Afgrænsning og begrebsfastlæggelse

Vi har undersøgt reglerne omkring fastlæggelse af væsentlighedsniveauet i henhold til US GAAS (proposed statement on auditing standards (SAS), Materiality in Planning and Performing an Audit), og vi har ikke identificeret nævneværdige forskelle mellem SAS'en og ISA 320. Vi afgrænser os derfor fra at se yderligere på reglerne omkring fastlæggelse af væsentlighedsniveauet i henhold til US GAAS.

ISA 320 er trådt i kraft for regnskabsår, der begynder 15. december 2009 eller senere. ISA'en er oversat til dansk igennem FSR's revisionstekniske udvalg og er på nuværende tidspunkt til høring blandt FSR's medlemmer. Vi har i denne afhandling valgt at benytte os af ISA 320, så når vi omtaler RS 320, er der tale om den nuværende danske revisionsstandard.

RS 320 indeholder både fastsættelse af væsentlighedsniveau og evaluering af fundne fejl. Den nye revisionsstandard er delt op i ISA 320 og ISA 450, hvor ISA 450 er evaluering af fundne fejl, der ikke vil blive behandlet i afhandlingen.

Væsentlighedsniveauet fastlægges på baggrund af metoder, som er statistisk funderet. Vi kommer i afhandlingen ikke nærmere ind på, hvorledes dette sikrer, at de påtegnede regnskaber er uden væsentlig fejlinformation.

Dataindsamling, herunder besvarelser af spørgeskemaet, de foretagne interviews, etc. er afsluttet december 2009. Derfor er lovgivning, standarder og andet materiale, der er offentliggjort efter dette tidspunkt ikke garanteret behandlet i afhandlingen.

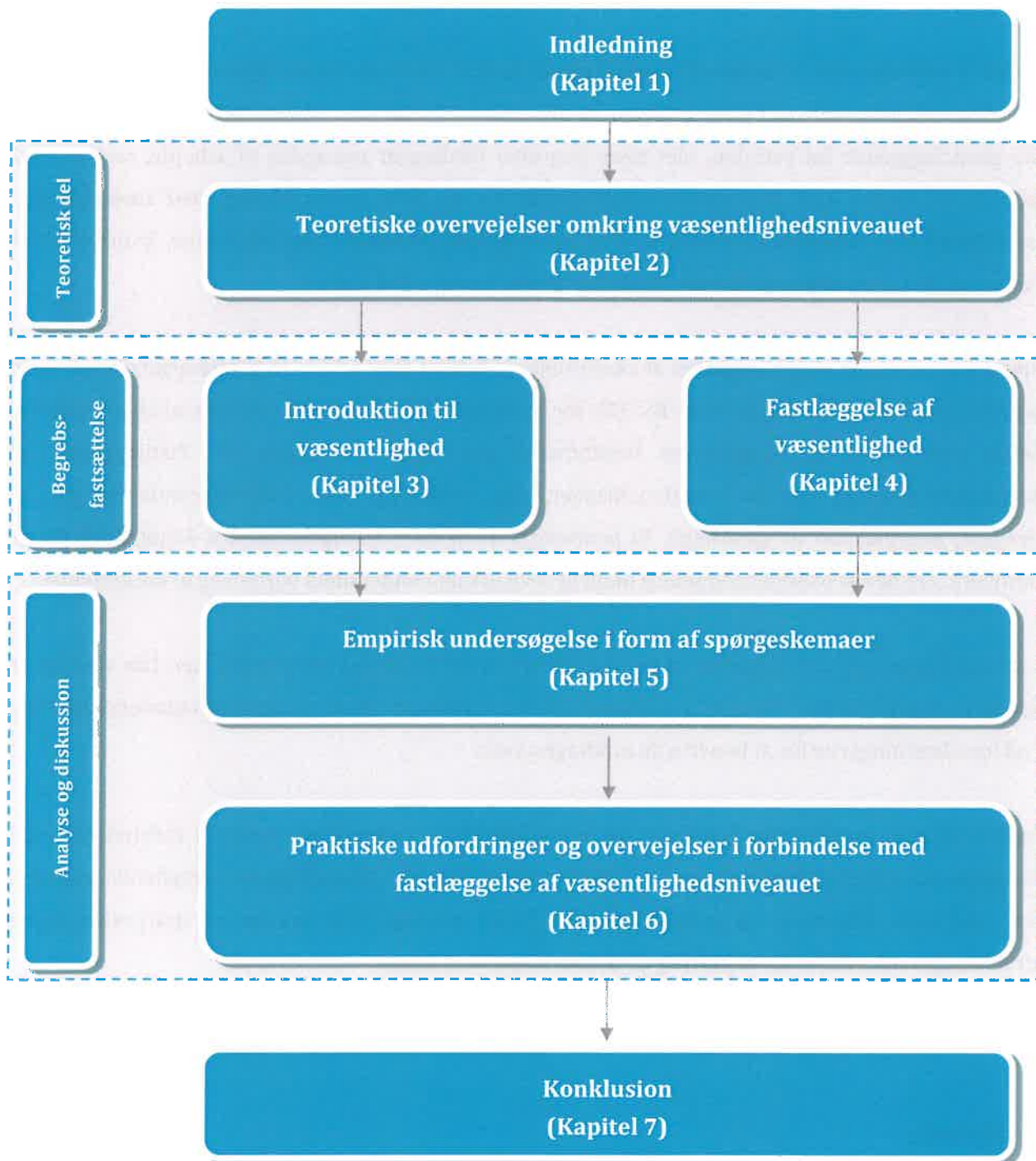
1.3 Afhandlingens struktur

Vi har valgt at dele afhandlingen op i kapitler svarende til de undersøgelsesspørgsmål, som vi har fastlagt i problemformuleringen. Afhandlingen er opdelt i 7 kapitler, der er præsenteret nedenfor.

I det omfang vi vurderer det nødvendigt, vil vi i slutningen af hvert kapitel opsummere de vigtigste konklusioner.

Vi har valgt følgende struktur i vores afhandling:

Figur 1.1: Afhandlingens struktur



Kilde: Egen tilvirkning

Efter det indledende kapitel vil vi i kapitel 2 fastlægge de teoretiske overvejelser omkring væsentlighedsniveauet. Dette gøres dels ud fra en beskrivelse af behovet for revision, der tager afsæt i principal-agent teorien samt koalitionsmodellen. For at komme tættere på begrebet væsentlighed har

vi med udgangspunkt i videnskabelige artikler identificeret en række problemstillinger omkring væsentlighedsniveauet, som vi vil bruge i vores analyse (kapitel 6).

I kapitel 3 introducerer vi begrebet væsentlighed, hvilket sker ud fra en definition af begreberne revision og væsentlighed samt giver et historisk tilbageblik på begrebet. Væsentlighed er sammen med risiko grundlæggende for revision, idet disse begreber fastlægger mængden af arbejde, revisor skal udføre. Vi vil derfor kort præsentere revisionsrisikoen og dens sammenhæng med væsentlighed. Væsentlighed skal vurderes ud fra den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, hvorfor vi vil introducere den mest anvendte danske begrebsramme, årsregnskabsloven.

I kapitel 4 gennemgår vi fastlæggelsen af væsentlighed, hvilket sker ud fra en gennemgang af ISA 320, hvorefter denne sammenholdes med RS 320 for at identificere eventuelle nævneværdige forskelle. Derefter oplister vi de kvantitative benchmarks, der ligger til grund for fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet for de revisionsfirmaer, der reviderer OMX C20-virksomheder for at undersøge, hvorvidt der er spredning. Vi gennemgår endvidere to afgørelser fra Fondsrådet for at identificere, om der er overensstemmelse mellem revisors og Fondsrådets vurdering af væsentlighed.

For at undersøge revisors holdning til de identificerede udfordringer og overvejelser, har vi valgt at udsende et spørgeskema. I kapitel 5 præsenterer vi overordnet vores spørgeskemaundersøgelse og ser på forudsætningerne for at benytte de modtagne svar.

Kapitel 6 samler op på udfordringerne og overvejelserne, revisor står overfor i forbindelse med fastlæggelse af væsentlighedsniveauet, og som er identificeret i afhandlingens foregående kapitler. Disse analyseres, diskuteres og sammenholdes med de modtagne besvarelser på spørgeskemaerne samt foretagne interviews for at klarlægge revisors holdning hertil.

Kapitel 7 er afhandlingens konklusion, hvor vi vil besvare den fremsatte problemformulering.

1.4 Metode

For at sikre en rød tråd igennem vores afhandling, har vi gjort os følgende overvejelser.

Afhandlingen er med til at belyse reguleringen og udviklingen inden for væsentlighed i forbindelse med revision. Vi har udarbejdet indledningskapitlet, indeholdende de afsnit som er nødvendige for at sikre sammenhængen og den røde tråd i afhandlingen. Indledningskapitlet (såvel som resten af afhandlingen) er udarbejdet med udgangspunkt i Ib Andersens, "Den Skinbarlige Virkelighed – Vidensproduktion inden for samfundsvidenskaberne" (2005).

1.4.1 Afhandlingens målgruppe

Denne afhandling er skrevet som kandidatafhandling på cand.merc.aud.-studiet ved Copenhagen Business School, hvorfor gængse begreber og forkortelser inden for revision og regnskab forudsættes kendt for læseren. I bilag 1 har vi vedlagt en oversigt over de benyttede forkortelser i afhandlingen.

Afhandlingen henvender sig, udover til vejleder og censor, også til revisorer samt andre med interesse for revisors fastlæggelse af væsentlighedsniveauet.

1.4.2 Metodiske overvejelser og tilgang til afhandlingen

For at besvare problemformuleringen benytter vi os af både deduktion og induktion. Den deduktive del af afhandlingen er hvor vi igennem en analyse af relevante teorier, undersøgelser og revisionsstandarder udtaler os om det specifikke - i det her tilfælde om de udfordringer og overvejelser, der er knyttet til revisors fastlæggelse af væsentlighedsniveauet. Udgangspunktet er derfor teorien, som vi forsøger at overføre til praksis. Den induktive del af afhandlingen er de empiriske undersøgelser, hvor vi undersøger revisors holdning til de udfordringer og overvejelser vi har identificeret.

1.4.3 Kildekritik

De i afhandlingen benyttede kilder er både primære og sekundære. De primære kilder er interviews med fagrelevante personer, og sekundære kilder er almindeligt generelt accepterede, herunder lovgivning, revisionsstandarder udstedt af internationale anerkendte institutter, fagrelevante artikler fra fagblade, bøger, etc. blandt andet brugt i forbindelse med cand.merc.aud.-studiet.

De forskellige anvendte kilder vurderes hver især at være af passende faglig kvalitet.

Vi er opmærksomme på, at der kan være fare for subjektivitet, idet revisionstanden selv udarbejder standarderne samt udfører arbejdet i praksis. Det tilsyn, der skal kontrollere kvaliteten af det udførte arbejde, er endvidere revisionsbranchen selv. Vi vil derfor løbende forholde os kritisk til sekundære kilder og forsøge at tage højde for disses eventuelle subjektivitet.

1.4.4 Undersøgellesdesign og dataindsamlingsmetoder

Vi har med udgangspunkt i vores problemformulering valgt vores dataindsamlingsmetode. Vi har igennem videnskabelige artikler identificerede overvejelser og udfordringer som revisor står overfor ved fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet. Disse analyseres og sammenholdes med revisors holdning hertil.

Revisors holdning er undersøgt gennem en spørgeskemaundersøgelse og interviews af revisorer. Spørgeskemaundersøgelsen er valgt da det er den mest populære metode til indsamling af data idet den giver relative pålidelige oplysninger. Vi har valgt at udbygge spørgeskemaundersøgelsen med tre interviews, da det giver mulighed for, at få detaljerede forklaringer på de enkelte spørgsmål. Kombinationen giver dermed et godt resultat i forhold til at få undersøgt revisors holdning.

Indsamlingsteknikker kan inddeles i følgende kriterier:

- Kvantitative eller kvalitative
- Primære eller sekundære

1.4.4.1 Kvantitative data

Kvantitative data er formuleret som tal, og vi vil i afhandlingen gøre brug af tabeller og grafer til at understøtte de kvantitative data, der er indsamlet i form af spørgeskemaerne. Dette er gjort for at skabe et bedre overblik over de indsamlede data. Vi er opmærksomme på, at vi ved at udarbejde tabeller og grafer ikke giver plads til respondenternes individuelle kommentarer. Respondenterne har i forbindelse med besvarelsen af spørgeskemaet haft mulighed for at skrive uddybende kommentarer, som vi tager hensyn til i forbindelse med vores tolkning.

1.4.4.2 Kvalitative data

Kvalitative data er alle andre former for data end tal, hvilket vil sige i form af tekst, billeder, genstande, etc. Vi har i afhandlingen benyttet os af kvalitative data i form af optagede interviews, uddybende kommentarer i vores standardiserede spørgeskema, love, regler, etc. De foretagne interviews samt det udarbejdede spørgeskema er uddybet i afsnit 1.5.

1.4.4.3 Primære data

De primære data er karakteriseret ved at være indsamlet af os selv. Vi har i afhandlingen benyttet os af personlige interviews samt standardiserede spørgeskemaer.

1.4.4.4 Sekundære data

De sekundære data er karakteriseret ved ikke at være indsamlet af os selv. Vi har i afhandlingen benyttet os af en række videnskabelige artikler, hvor forskere har undersøgt forskellige problemstillinger, som vi bruger i vores analyse. Dertil kommer brugen af diverse artikler, love, revisionsstandarder, etc.

1.4.4.5 Sammenfatning på dataindsamlingsteknikker

Vi har i afhandlingen valgt at benytte os af en kombination af primære og sekundære data. Vores identifikation af de udfordringer og overvejelser, som revisor bør være opmærksomme på, stammer fra de sekundære data primært i form af videnskabelige artikler og revisionsstandarder. Vi bruger de primære data i form af interviews og spørgeskemaer til at undersøge revisors holdning til de identificerede problemstillinger og dermed til at uddybe vores diskussion heraf. Vi benytter os primært af kvalitative data i form af artikler, love, revisionsstandarder, interviews og uddybende kommentarer fra standardiserede spørgeskemaer.

Denne dataindsamling er valgt, da vi mener, den giver den bedste mulighed for at identificere relevante problemstillinger omkring revisors fastlæggelse af væsentlighedsniveauet.

1.5 Empiriske undersøgelser

Vi vil i dette afsnit redegøre for de overvejelser og den struktur, vi har valgt i forbindelse med vores empiriske undersøgelser.

1.5.1 Spørgeskemaundersøgelse

Vi har valgt at benytte os af spørgeskemaer som en del af de empiriske undersøgelser for at få adgang til et bredt udsnit af revisorer, der har erfaring med fastlæggelse af væsentlighedsniveauet.

1.5.1.1 Opbygning af spørgeskemaet

Vi har valgt at benytte os af en internetbaseret spørgeskemaudbyder.⁹ Vi designede spørgeskemaet ud fra de problemstillinger, vi allerede havde identificerede via de videnskabelige artikler, revisionsstandarder, etc.

Spørgeskemaet består af 33 spørgsmål, startende med standardspørgsmål som "antal års revisionserfaring", "sidst afsluttede uddannelse", "køn" og "stillingsbetegnelse". Grunden til, at vi har valgt at starte med de spørgsmål, er for at begynde med de nemme spørgsmål, for at respondenterne får lyst til at svare på spørgeskemaet. Efter standardspørgsmålene fortsatte spørgeskemaet med, hvorvidt respondenterne fastlægger væsentlighedsniveauet på de kunder, hvor han/hun er en del af revisionsteamet. Hvis respondenterne svarede nej til dette spørgsmål, var resten af spørgeskemaet ikke relevant, idet vi udelukkende har brug for svar fra respondenter, der har erfaring med fastlæggelse af væsentlighedsniveauet. Resten af spørgeskemaet er primært opbygget med "ja/nej" og "multiple-choice" spørgsmål. Der var på alle spørgsmål mulighed for at vælge "ikke aktuelt (I/A)" eller "andet", så respondenterne selv kunne tilføje svarmuligheder, hvis det var påkrævet.

⁹ Vi har benyttet os af Mamut Online Survey, <http://survey.mamut.com>

Vi fokuserede meget på, at spørgeskemaet var nemt at besvare, at spørgsmålene var korte, let læselige og forståelige.

1.5.1.2 Valg af respondenter

I henhold til vores formål med afhandlingen og vores problemformulering vil vi bruge spørgeskemaerne til at verificere de problemstillinger, vi via de videnskabelige artikler, revisionsstandarder, etc. har identificeret. Vi har derfor udvalgt respondenter, der har forskellig uddannelsesmæssig baggrund, som samtidig har erfaring med fastlæggelse af væsentlighedsniveauet. Vi har valgt at udsende spørgeskemaet til 273 revisorer fordelt på to revisionssektioner i revisionsfirmaet Deloitte. Revisorerne er udelukkende sorteret ud fra deres tilhørsforhold til sektionen og ikke på baggrund af deres erfaringer eller uddannelsesmæssige baggrund, hvorfor respondenterne indeholder revisorer inden for alle kategorier. De to sektioner i Deloitte beskæftiger sig med en lang række forskellige kunder lige fra store børsnoterede virksomheder til mindre selskaber i praktisk talt alle brancher, hvorfor vi har et bredt udsnit af revisionsvirksomheder og efter vores mening dermed revisionsbranchen som helhed. Vi mener ikke, at det vil tilføre analysen yderlige troværdighed, hvis vi udsendte til flere respondenter eller til andre revisionsfirmaer.

1.5.1.3 Udsendelse af spørgeskemaer

Udsendelsen skete via en internetbaseret spørgeskemaudbyder. Vi modtog på fil alle respondenternes mailadresser, som vi indlæste i spørgeskemaprogrammet, hvorefter programmet automatisk sendte en mail til alle respondenter med vores valgfrie tekst samt et link til spørgeskemaet. Vi gjorde i mailen opmærksom på, at spørgeskemaet maksimalt ville tage 5 minutter at udfylde, samt at vi kunne kontaktes, hvis spørgeskemaet gav anledning til spørgsmål.

Inden udsendelsen af spørgeskemaet udsendte vi en testversion til én udvalgt respondent med 4-7 års revisionserfaring. Dette var med til at sikre, at spørgsmålene var forståelige, og at det internetbaserede spørgeskemaprogram fungerede korrekt. Efter udsendelsen modtog vi kommentarer til spørgeskemaet, som vi tilrettede efter for derefter at udsende spørgeskemaet til alle respondenter. Baggrunden for valget af netop en respondent med 4-7 års erfaring var, at det er vores vurdering, at denne målgruppe vil være repræsentativ i forhold til de øvrige erfaringsgrupper.

Efter en respondent har svaret på spørgeskemaet, bliver dataene lageret hos spørgeskemaudbyderen, hvorefter vi kunne udarbejde udtræk og analysere svarene. Vi har som bilag (jævnfør bilag 5) vedlagt spørgeskemaet og resultaterne heraf, der dels viser svarene på multiple-choice spørgsmålene og de enkelte kommentarer, der er skrevet.

1.5.2 Personlige interviews

For at få uddybet de udsendte spørgeskemaer og for at verificere de problemstillinger, vi allerede har identificeret via de videnskabelige artikler, revisionsstandarderne, etc., har vi foretaget personlige interviews.

Vi har foretaget interviews af følgende tre personer:

Claus Jorch Andersen

Claus Jorch Andersen er uddannet statsautoriseret revisor og har arbejdet som revisor i 10 år. Claus arbejder til daglig i Deloitte som Manager og har primært fokus inden for revision af små og mellemstore virksomheder. Derudover er Claus med i Deloitte's faglige arbejde omkring implementeringen af nye revisionsmetodikker.

Jan Bo Hansen

Jan Bo Hansen er uddannet statsautoriseret revisor og har arbejdet som revisor i 29 år. Jan Bo arbejder til daglig i Deloitte, hvor han er indehaver og partner. Jan Bo er endvidere chef for Deloitte's faglige afdeling (revisionsdelen), og han har været medlem af IAASB i perioden 2000 – 2007.

Henrik Z. Hansen

Henrik Z. Hansen er uddannet statsautoriseret revisor og har arbejdet som revisor i 20 år. Henrik arbejder til daglig i Deloitte, hvor han er indehaver og partner. Henrik er endvidere chef for Deloitte's faglige afdeling (regnskabsdelen), og han har siden 2005 været medlem af Fondsrådet, hvor han sidder som FSR's repræsentant.

1.5.2.1 Baggrund for respondenter og struktur af interviews

Årsagen til valg af netop disse personer er, at de alle er statsautoriserede revisorer med mange års erfaring, hvorfor de kender til de praktiske problemstillinger, der findes omkring revisors fastlæggelse af væsentlighedsniveauet. Dertil kommer specifikke forhold som eksempelvis, at Jan Bo Hansen har været medlem af IAASB, der udarbejder de revisionsstandarder (herunder i særdeleshed ISA 320 omkring væsentlighed ved en revision), som vi analyserer nærmere i afhandlingen, samt at Jan Bo Hansen er chef for Deloitte's revisionsfaglige afdeling med overordnet ansvar for kvalitet og overholdelse af revisionsstandarderne internt i Deloitte og med reference til Deloitte's globale netværk. Henrik Z. Hansen er medlem af Fondsrådet, hvilket er interessant i forhold til vores inddragelse af Fondsrådets notat omkring væsentlighed.

Vores interviews var struktureret således, at vi indhentede accepter fra ovenstående personer omkring deltagelse i interviewene. I den forbindelse fremsendte vi de spørgsmål vi på forhånd havde forberedt. Undervejs i interviewene stillede vi uddybende spørgsmål afhængig af respondenternes svar. Vores spørgsmål var en kombination af specifikke og generelle spørgsmål, således at vi både fik verificeret de problemstillinger, vi havde identificeret i forbindelse med vores gennemgang af de videnskabelige artikler, revisionsstandarder, etc. kombineret med de generelle diskussionsspørgsmål, så vi havde mulighed for at identificere eventuelle yderlige problemstillinger.

Vi har vedlagt eksempel på de spørgsmål, vi anvendte i forbindelse med interviewene, jævnfør bilag 4.

Vi vil i kapitel 5 beskrive spørgeskemaundersøgelsen nærmere og udarbejde en indledende analyse af de modtagne svar.

2 Teoretiske overvejelser omkring væsentlighedsniveauet

For at få et indblik i væsentlighedsniveauets betydning for revision er det nødvendigt at se på, hvorfor der eksisterer et behov for revision. På trods af at revision har eksisteret i praksis i omtrent et århundrede og revisionens betydning for samfundet, findes der kun få litterære beskrivelser af filosofien og teorien bag begrebet revision. Derimod findes der en lang række bøger og publikationer med en praktisk tilgang til revision.¹⁰ Denne afhandlings teoretiske ramme tager udgangspunkt i Principal-agentteorien udvidet med stakeholderperspektivet. Baggrunden for valget af netop disse teorier er, at de er almen anerkendte samt står for noget nær den eneste behandling af revisionsteori i nyere tid.

Inden vi ser på, hvad formålet med fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet er, vil vi fastlægge, hvorfor der eksisterer et behov for revision, samt hvad begrebet revision dækker over. For at komme tættere på begrebet væsentlighed har vi valgt at se nærmere på nogle videnskabelige artikler, hvor vi vil fremhæve en række problemstillinger, som vi i forbindelse med analysen vil trække frem.

2.1 Behovet for revision

Til forklaring af behovet har vi valgt at benytte os af principal-agentteorien med supplerende af stakeholderperspektivet. Dette har vi gjort, da vi mener, denne teori er en af de mest anerkendte til forklaring af behovet for revision.

2.1.1 Principal-agentteorien

Principal-agentteorien er defineret som:

*"en relation mellem en person, principalen, som antager en anden person, agenten, til at udføre en service eller et arbejde på principalens vegne"*¹¹

Set i virksomhedsperspektiv er principalen virksomhedens ejer, mens agenten afspejler virksomhedens ledelse (direktion og bestyrelse). Virksomhedens ejer indgår et ansættelsesforhold med ledelsen, som dermed varetager ejerens økonomiske interesser mod en kompensation (typisk i form af gage). Som følge af ansættelsesforholdet er principal og agent økonomisk afhængige af

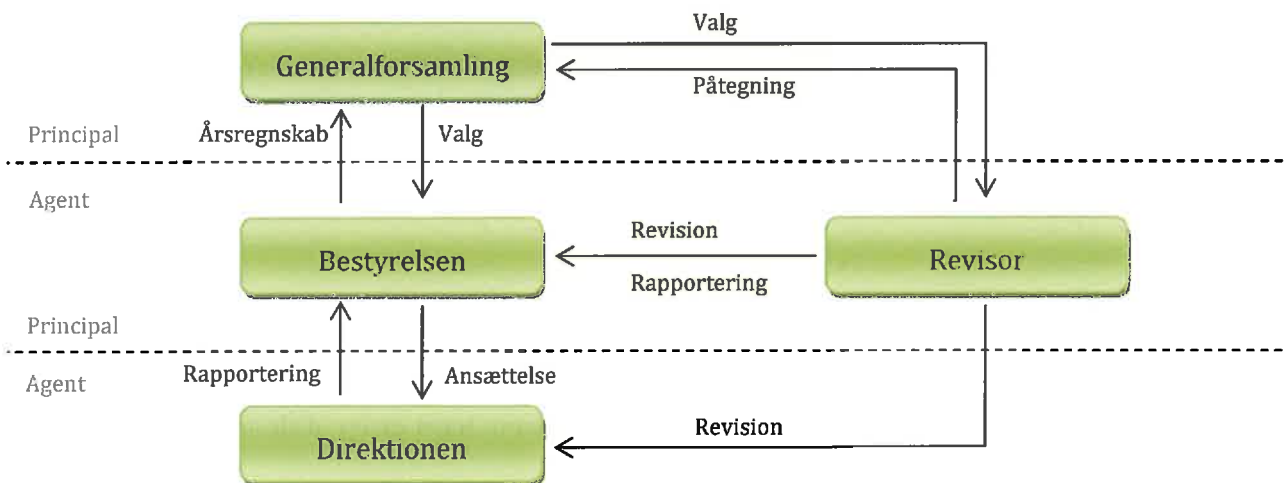
¹⁰ Flint (1988), *Philosophy and Principles of Auditing*, side 3

¹¹ Elm-Larsen og Wallace (2007), *Revision i agentteoretisk belysning*, side 212

hinanden, og de vil derfor have visse forventninger til hinanden.¹² Ejeren vil have forventninger om, at ledelsen varetager virksomhedens økonomi i ejerens interesser, og ledelsen vil have forventninger om at modtage sin gage.

I Danmark har vi et tostrengt ledelsessystem, hvilket betyder, at virksomhedens ledelse er opdelt i to – en bestyrelse, som er valgt af generalforsamlingen, og en direktion, som er ansat af bestyrelsen. Dette betyder, at bestyrelsen har en dobbeltrolle, idet de overfor virksomhedsejerne er agenter, mens de overfor direktionen er principaler. Vi har af enkelthedsårsager i nedenstående valgt at omtale ledelsen som en enhed.

Figur 2.1: Den agentteoretiske model – med to leddet ledelsesstruktur for aktieselskaber (den danske model)



Kilde: Egen tilvirkning ud fra Elm-Larsen og Wallace (2007), Revision i agentteoretisk belysning, side 216

Ledelsen (som helhed) får af ejerne overdraget beslutningskompetence til at råde over ejernes økonomiske aktiver mod at skulle generere cash flow til virksomheden. Cash flowet skal honorere ledelsens indsats samt ejerens krav til afkast på den foretagne investering.

Forholdet mellem ejerne og ledelsen vil være præget af forskellige problemstillinger. Parterne har på grund af deres forskellige roller et asymmetrisk informationsforhold. Det må antages, at ledelsen frit kan disponere over ejerens økonomiske aktiver uden ejerens accept og viden (Hidden actions/Moral Hazard),¹³ samt at ejeren ikke har fuldstændig information om ledelsens kompetencer i relation til at

¹² Elm-Larsen og Wallace (2007), Revision i agentteoretisk belysning, side 212

¹³ Elm-Larsen og Wallace (2007), Revision i agentteoretisk belysning, side 212

lede virksomheden, førend agenten har foretaget dispositioner i virksomhedsregi (Hidden information/adverse selection).¹⁴

En forudsætning for principal-agentteorien er, at både virksomhedsledelsen og ejerne er nyttemaksimerende, hvilket vil sige, at de har en interesse i at maksimere alle forhold til egen vinding, hvilket kan betyde, at der opstår modstridende interesser.¹⁵ Motivet for opportunismen kan variere, eksempelvis kan ledelsen være interesseret i en omgående profitmaksimering, da der kan være tale om bonus- eller aktieafløbning, hvor en hurtig profit vil give enkelte medarbejdere mulighed for stor indtjening, etc. Lederen og ejeren fordeler virksomhedens profit igennem en kontrakt, men lederen kan gennem sit driftsansvar påvirke ejerens økonomi ugunstigt og sin egen økonomi gunstigt.

Det forhold, at virksomhedsledelse og -ejer har et asymmetrisk informationsforhold samt ikke sammenfaldende interesser, gør at der eksisterer et behov for revision. Bag dette ræsonnement ligger en antagelse om, at manglende kontrol med virksomhedens ledelse vil føre til, at ledelsen misinformerer omkring virksomhedens finansielle resultater.¹⁶ Det asymmetriske informationsbehov, der eksisterer mellem virksomhedsejer og -ledelse, eksisterer også mellem revisor (agent) og virksomhedsejer (principal). Virksomhedsejerne indgår derfor en kontrakt med revisor, som ikke er afhængig af virksomhedens finansielle stilling, resultat, cash-flow, etc. Når denne uafhængighed er etableret, vil revisor ikke have nogen interesse i at rapportere forkert til ejeren. Netop sandsynligheden for at revisor rapporterer eventuelle brud på de indgåede aftaler mellem ejer og ledelse, etc. er grundlæggende for revisors rolle. Hvorvidt dette sker, afhænger af tre forhold:¹⁷

1. Revisor skal opdage uregelmæssigheden.
2. Revisor skal finde uregelmæssigheden væsentlig for vurdering af årsrapporten.
3. Revisor skal rapportere herom.

Hvorvidt disse er opfyldt, afhænger primært af revisors uafhængighed. Vi vil i denne afhandling ikke komme nærmere ind på begrebet revisors uafhængighed, da det falder udenfor afhandlingens fokus.

2.1.1.1 *Principal-agentteoriens svagheder*

Principal-agentteorien forklarer på nogle væsentlige områder behovet for revision, men den har nogle svagheder, som vi her kort vil redegøre for.

¹⁴ Elm-Larsen og Wallace (2007), Revision i agentteoretisk belysning, side 212

¹⁵ Elm-Larsen og Wallace (2007), Revision i agentteoretisk belysning, side 213

¹⁶ Elm-Larsen og Wallace (2007), Revision i agentteoretisk belysning, side 214

¹⁷ Elm-Larsen og Wallace (2007), Revision i agentteoretisk belysning, side 227 og side 228

Teorien arbejder kun med én tidsperiode, hvorfor den ikke tager højde for eventuelle forskelle i ændret adfærd på kort og lang sigt. Det er ikke sandsynligt, at virksomhedsledelsen på lang sigt vil benytte sig af opportunistisk adfærd, da dette vil blive sanktioneret.¹⁸ Dertil kommer, at den eneste menneskelige vurdering af agenten og principalen er nyttemaksimering, hvilket set i et socialt perspektiv måske ikke er realistisk.

Principal-agentteorien beskriver forholdet mellem virksomhedens ejere (shareholdere) og ledelse, men den tager ikke højde for, at der er andre stakeholders end ejerne, som for eksempel långivere, medarbejdere, kunder, leverandører, etc. Vi vil derfor i det næste afsnit se på behovet for revision ud fra et generelt stakeholderperspektiv.

2.1.2 Stakeholderperspektivet

De øvrige stakeholders behov for revision analyseres på baggrund af koalitionsmodellen.

Modellen beskriver virksomheden som et netværk af socio-økonomiske sammenhænge mellem interessegrupper, der alle har det tilfælles, at de stiller ressourcer til rådighed for virksomheden mod til gengæld at modtage en modydelse.¹⁹ Udover ejere og ledelse kan øvrige stakeholders være långivere, leverandører, offentlige myndigheder, medarbejdere, kunder, etc. Alle kategorier af interessegrupper er nødvendige, for at koalitionen kan overleve, men det står hver enkelt ressource frit for at forlade koalitionen til fordel for en anden. Interessegruppernes personlige mål vil ofte konflikte med hinanden, hvilket er med til at forklare behovet for revision.²⁰

Vi vil i det følgende gennemgå de enkelte stakeholders, med henvisning til hvorfor de har et behov for information. Det gælder for alle de nedenfor omtalte stakeholders, at deres behov for revision opstår på grund af de modstridende interesser, der eksisterer mellem de forskellige grupper, hvorfor de enkelte stakeholders skal kunne vide sig sikre på, at de informationer, som virksomheden giver, er korrekte.

Långiveres rolle i koalitionen er primært finansiering af virksomheden, og deres informationsbehov opstår for eksempel, når virksomheden skal ansøge om lån. Långiver har i den forbindelse behov for at

¹⁸ Elm-Larsen og Wallace (2007), Revision i agentteoretisk belysning, side 232

¹⁹ Elling (2002), Årsrapporten – teori og regulering, side 34

²⁰ Elling (2002), Årsrapporten – teori og regulering, side 35

kunne vurdere, hvorvidt virksomheden er i stand til at overholde den indgåede låneaftale om betaling af renter og afdrag.²¹

Medarbejdernes rolle i koalitionen er primært at stille deres arbejdskraft til rådighed for til gengæld at modtage gage. Medarbejdernes informationsbehov består i sikkerhed for fortsat ansættelse, modtagelse af gage, bonus, frynsegoder, etc.²²

Leverandørernes rolle i koalitionen er primært at levere varer og tjenesteydelser til virksomheden. Til gengæld for leveringen heraf modtager leverandøren betalingen, som oftest er på kredit. Leverandøren har behov for at vide, hvorvidt tilgodehavendet hos virksomheden vil blive realiseret.²³

Kundernes rolle i koalitionen er primært at aftage de varer eller tjenesteydelser, som virksomheden sælger. Kundernes informationsbehov opstår blandt andet, hvis de betaler på forhånd. I sådanne tilfælde er det vigtigt for kunden at vide, hvorvidt virksomheden er i stand til at effektuere ordren. I de tilfælde hvor der er tale om et fast kundeforhold, har kunden et behov for at følge med i virksomhedens generelle økonomiske forhold for derigennem at kunne danne sig et indtryk af virksomhedens fremtidige evne for så vidt angår levering, garantier, etc.²⁴

De offentlige myndigheders rolle i koalitionen er primært at sørge for infrastruktur, uddannet arbejdskraft, transportfaciliteter, etc. mod til gengæld at modtage skatter og afgifter fra virksomheden. De offentlige myndigheders behov for information er primært at kunne kontrollere, hvorvidt de modtagne skatter og afgifter er korrekte.²⁵

2.1.3 Sammenfatning på behovet for revision

For at få et indblik i væsentlighedsniveauets betydning for revision er det nødvendigt at se på, hvorfor der eksisterer et behov for revision.

Behovet for revision kan forklares med principal-agentteorien, der beskriver forholdet mellem virksomhedens ledelse og ejerne. Behovet for revision eksisterer som følge af, at ledelsen får overdraget beslutningskompetance til at råde over ejerens økonomiske aktiver. Parterne vil have forskellige roller og dermed forskellig adgang til information, hvorfor der eksisterer et asymmetrisk

²¹ Elling (2002), Årsrapporten – teori og regulering, side 39

²² Elling (2002), Årsrapporten – teori og regulering, side 39

²³ Elling (2002), Årsrapporten – teori og regulering, side 39

²⁴ Elling (2002), Årsrapporten – teori og regulering, side 40

²⁵ Elling (2002), Årsrapporten – teori og regulering, side 41

informationsbehov. Dertil kommer, at parterne er nyttemaksimerende, hvorfor de har en interesse i at maksimere alle forhold til egen vinding.

Principal-agentteorien har blandt andet den ulempe, at den kun ser på forholdet mellem virksomhedens ejere og ledelse, hvorfor den ikke tager højde for de øvrige stakeholders behov for revision. De øvrige stakeholders behov for revision kan forklares ud fra koalitionsmodellen, der beskriver virksomheden som et netværk af sammenhænge mellem interessegrupper. De forskellige stakeholders har et behov for revision som følge af deres modstridende interesser, hvorfor de skal kunne stole på de informationer, som virksomheden giver.

2.2 Videnskabelige artikler

For at komme nærmere en teoretisk behandling af væsentlighed har vi valgt at se nærmere på nogle videnskabelige artikler, der alle behandler væsentlighed.

Vi har via artikelsøgningsværktøjet "Webfeat" på Copenhagen Business School og via Google søgt på artikler omhandlende "Materiality". Vi har på baggrund af søgeresultaterne valgt at fremhæve følgende artikler, der påpeger en række problemstillinger, som vi vil se nærmere på via vores analyse og diskussion.

Artiklen "Accountability and auditors' materiality judgments: The effects of differential pressure strength on conservatism, variability, and effort" der er bragt i tidsskriftet Accounting, Organizations and Society no. 31 fra 2006 er skrevet af DeZoort, Harrison og Taylor (DeZoort). Artiklen omhandler, hvordan fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet er påvirket af den grad, revisor skal begrunde valget. I sin søgen på svar behandler artiklen endvidere en række generelle problemstillinger omkring fastlæggelse af væsentlighedsniveauet, som vi under hensyntagen til vores afgrænsning har listet nedenfor.

Artiklen "Materiality Judgements and Audit Firm Culture: Social-Behavioral and Political Perspectives" der er bragt i Accounting, Organizations and Society, Vol 19, 1994 er skrevet af Carpenter, Dirsmith og Gupta (Carpenter). Artiklen omhandler beslutningsprocessen og analyserer, hvorvidt beslutningsprocessen for revisorer er social betinget, og om den er påvirket af den sociale sammenhæng i revisionsfirmaet.

Artiklen "Effects of Authoritative Guidance Availability and Audit Committee Effectiveness on Auditors' Judgements in an Auditor-Client Negotiation Context" er skrevet af Tan og Ng (Tan). Artiklen omhandler, hvorvidt tilstedeværelsen af et revisionsudvalg og præcise revisionsstandarder influerer

på revisors forhandling med virksomhedens ledelse omkring rettelse af eventuelle fejl, som revisor har fundet i regnskabet.

Vi er klare over, at der findes flere artikler end de tre vi har medtaget ovenfor. Vi har valgt ovenstående artikler, da vi mener at problemstillingerne, som artiklerne beskriver, er både interessante og i den grad aktuelle i forhold til det kendskab, vi har til revisors fastlæggelse af væsentlighedsniveauet ud fra vores daglige arbejde som revisorer.

En af artiklerne vi har fravalgt er "Consensus views and judgement models in materiality decisions" som er skrevet af Firth (1979). Artiklen omhandler en empirisk undersøgelse omkring offentliggørelse af visse væsentlige informationer i regnskabet. Artiklen kommer frem til, at der er store udsving i de enkelte respondenters svar, hvorfor nogle vil offentliggøre en konkret information mens andre vil undlade dette. Resultatet indikerer, at der er behov for mere og bedre vejledning omkring væsentlighed. Vi har fravalgt denne, da den er fra 1979, hvilket betyder, at der er sket rigtigt meget dels på lovgivningssiden men i lige så høj grad omkring indførelsen af revisionsstandarder, vejledninger, etc. Vi kan derfor ikke antage, at artiklens konklusioner stadig er gældende. Artiklen behandler selvfølgelig den generelle udfordring omkring, at fastlæggelse af væsentlighedsniveauet er en subjektiv vurdering, men vi mener, at vi har denne vinkel dækket via kapitel 4 med vores gennemgang af den gældende revisionsstandard samt de enkelte revisionsvirksomheders kvantitative fastlæggelse heraf.

Vi vil i forbindelse med vores analyse af de overvejelser og udfordringer revisor står overfor i forbindelse med fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet, blandt andet behandle nedenstående problemstillinger i kapitel 6 som alle er udledt af de tre valgte artikler.

Det reviderede regnskab er et resultat af en forhandlingsproces mellem revisor og regnskabsaflægger

DeZoort med flere peger på, at revisors vurdering af væsentlighed er en risikabel professionel vurdering, der sker i forskellige tilfælde, miljøer og sammenhænge. Dertil kommer, at revisors væsentlighedsvurdering er til diskussion og forhandling med selskabets ledelse, revisionsudvalg, etc., der potentielt har andre interesser og motiver end selskabets aktionærer, hvis interesse revisor skal varetage.²⁶

²⁶ DeZoort (2006), side 374.

Tan med flere underbygger dette ved i deres artikel, at fastslå, at:

"The audited financial statement is the outcome of a negotiation process between the auditor and the client"²⁷

Artiklens resultater bygger på en undersøgelse foretaget af revisorer i England. Resultatet er, at klare guidelines i form af entydige revisionsstandarder og effektive revisionsudvalg er med til at forbedre kvaliteten af regnskabernes kvalitet, idet de hjælper revisor i forhandlingen med virksomhedens ledelse.²⁸

For stor vægt på kvantitative faktorer

En anden problemstilling, som DeZoort med flere peger på, er revisors fastlæggelse af væsentlighedsniveauet. Revisorer bruger for det meste kvantitative værdier for fastlæggelse af væsentlighedsniveauet og vurderingen af regnskabet. Det sker selvom både "U.S. Securities and Exchange Commission" (SEC) og "the Big Five Audit Materiality Task Force" fraråder, at væsentlighedsniveauet udelukkende fastlægges ud fra kvantitative faktorer, idet bestemte kvalitative faktorer kan betyde, at en mindre kvantitativ fejl er væsentlig.²⁹

Regnskabsbrugerens synspunkter

DeZoort med flere skriver i deres artikel, at i de tilfælde hvor regnskabsbrugerens synspunkter omkring væsentlighed er kendte af revisor, er der en tendens til, at revisor ligger mindre anstrengelser i en selvstændig fastlæggelse og dermed tilpasser sin rapportering og fastlæggelse til de regnskabsbrugere, hvis holdning er kendt. Hvis regnskabsbrugerens holdninger derimod er ukendte for revisor, er der tendens til, at revisor udarbejder en grundig begrundelse for sin fastlæggelse.³⁰

Fastlæggelse af væsentlighedsniveauet under høj forklaringspligt

DeZoort med flere undersøger, hvordan revisors fastlæggelse påvirkes af, hvorvidt revisor skal stå til regnskab for det fastlagte væsentlighedsniveau. Artiklen omhandler blandt andet en undersøgelse, omfattende 160 revisorer der alle blevet bedt om at fastlægge et væsentlighedsniveau ud fra nogle givne omstændigheder. De var alle manipuleret til, at tro, at de mere eller mindre skulle stå til regnskab for det fastsatte væsentlighedsniveau. Revisorerne blev inddelt i fire grupper med hver deres grad af forklaringspligt. De fire grupper var: Anonymitet, review, begrundelse og feedback.

²⁷ Frit oversat til dansk: "Det reviderede regnskab er resultatet af en forhandlingsproces imellem revisorerne og kunderne"

²⁸ Tan (2003), side 802 og 803

²⁹ DeZoort (2006), side 374

³⁰ DeZoort (2006), side 376

Undersøgelsen viste, at revisorer under høj forklaringspligt fastsatte væsentlighedsniveauet mere konservativt og med mindre varians imellem sig, end hvis de ikke skulle begrunde deres valg. Dertil brugte de generelt mere tid på fastlæggelsen og udarbejdede længere forklaringer.³¹

Revisionsfirmaets organisation og struktur

Carpenter med flere arbejder med beslutningsprocessen og analyserer, hvorvidt beslutningsprocessen for revisorer er social betinget, samt om den er påvirket af den sociale sammenhæng i revisionsfirmaet.

Dette gøres ud fra følgende to hypoteser:³²

1. Revisionsfirmaets revisionskultur, udtrykt i strukturerede eller ustrukturerede organisationer, påvirker systematisk dets ansattes vurdering af væsentlighed.
2. Niveaueet af revisionserfaring hos firmaets ansatte, udtrykt i hierarkiske titler, forstærker effekten af revisionskulturen (jf. hypotese 1).

Teserne er undersøgt på 212 partnere, managere og seniorer fra de på daværende tidspunkt otte største revisionsfirmaer.³³ For de ustrukturerede firmaer er resultatet, at den enkelte revisor i skiftet fra senior til manager og partner bruger færre faktorer i beslutningsprocessen for at fastlægge væsentlighed. For de strukturerede firmaer var resultatet modsat, hvorfor artiklen dermed har bevist, at revisionsfirmaets kultur påvirker vurderingen af væsentlighed.

Artiklen inddrager flere tidligere undersøgelser omkring samme problemstilling, og der konkluderes, at måden den enkelte revisor foretager sine beslutninger på (herunder beslutninger omkring væsentlighed), er påvirket af det revisionsfirma personen er ansat i.³⁴

Graden af struktur det enkelte revisionsfirma er omfattet af, fremgår af den enkelte virksomheds firmapolitikker og revisionsmanualer.³⁵ En række revisionsfirmaer har udviklet en mekanisk model til beslutninger, der dermed betyder, at den enkelte revisor bruger sin sunde fornuft i lavere grad end ellers.³⁶

³¹ DeZoort (2006), side 375

³² Carpenter (1994), side 355

³³ Carpenter (1994), side 355

³⁴ Carpenter (1994), side 356

³⁵ Carpenter (1994), side 356

³⁶ Carpenter (1994), side 363

Opsummerende er problemstillingen, at revisor er påvirket af det firma revisor arbejder i, og såfremt virksomheden bruger en beslutningsmodel, påvirker dette revisors selvstændige vurdering i negativ retning.

2.3 Forventningskløften

En af de mulige udfordringer og overvejelser, som revisor står overfor, er forventningskløften. Vi har valgt at medtage et afsnit herom, da revisors brug af væsentlighed ved revision er medvirkende årsag til eksistensen af forventningskløften.

Begrebet forventningskløften stammer fra 1970'erne, hvor The Cohen Commission³⁷ blev sat til at undersøge, hvorvidt

"a gap exists between what the public expects or needs and what auditors can and should reasonably be expected to accomplish"^{38 39}

Ovenstående definition af forventningskløften nævner *"what the **public** expects or needs"*, hvilket må opfattes som regnskabsbrugerne i bred forstand. Definitionen nævner: *"what auditors can and should reasonably be expected to accomplish"*, hvilket må opfattes som det arbejde revisor skal udføre i henhold til god revisionsetik og lovgivningen generelt.

Baggrunden for undersøgelsen var, at der i offentligheden havde været stigende utilfredshed med revisionsbranchen i forbindelse med afsløringen af erhvervsskandaler. Ved fejl i årsrapporter, besvigelser, konkurser, etc. spørger regnskabsbrugeren i dag (ligesom i 1970'erne), hvorvidt revisor har udført sit arbejde tilfredsstillende.⁴⁰

Dette spørgsmål udmunder sig ofte i begrebet forventningskløften, idet der er uoverensstemmelser mellem det regnskabsbrugeren forventer, at revisor foretager sig i forbindelse med en revision, og det som revisor rent faktisk udfører.

³⁷ The Cohen Commission blev nedsat af AICPA i USA, hvor de i 1978 udfærdigede deres undersøgelse

³⁸ Humphrey (1992), The Audit Expectations Gap, side 5

³⁹ Frit oversat til dansk: "der eksisterer en kløft mellem hvad offentligheden forventer og efterspørger, samt hvad revisorer kan og med rimelighed bør udføre"

⁴⁰ Eksempel på at regnskabsbrugerne stiller spørgsmålstejn ved revisors arbejde findes i artiklen "Nye angreb på KPMG i Bagger sagen" (2009)

The Cohen Commission kom i deres undersøgelse frem til, at: *"such a gap (a gap between the performance of auditors and the expectations of the users of the financial statements) does exist"*.⁴¹ Undersøgelsen blev efterfulgt af lignende undersøgelser,⁴² der alle kom frem til samme resultat. I 1986, otte år efter The Cohen Commissions resultater blev offentliggjort, blev der nedsat endnu en kommission; The Anderson Committee (AICPA), der konkluderede, at: *"Although significant changes have been made in auditing standards since the issuance of that report [The Cohen Commission] to state the auditor's responsibility in this area more positively, public expectations are not fully satisfied by the level of responsibility assumed"*^{43 44}

Begrebet "forventningskløften" ("audit expectation gap") blev som sagt brugt første gang i forbindelse med The Cohen Commission, men forventningskløften eksisterede mange år forinden.⁴⁵ Den opstod som følge af den stigende industrialisering og kompleksitet i samfundet. I takt med den stigende industrialisering fra slutningen af 1800-tallet, voksede virksomhederne i størrelse, og der kom et stigende krav til kapital. Denne kapital blev fremskaffet både via egen- og fremmedkapital. Egenkapital i form af aktier, der typisk blev spredt på flere personer, og dermed øgede afstanden mellem den enkelte ejer og virksomhedsledelsen samt fremmedkapital, øgede behovet for rapportering fra virksomhederne til långivere.⁴⁶

Denne tendens havde to konsekvenser. For det første kom der stigende fokus fra ejerne på revisors rolle (som beskrevet under principal-agent teorien) som garant for korrekthed, og for det andet betød den stigende størrelse og kompleksitet, at revisorstanden måtte indføre stikprøverevision og væsentlighed i deres revision, for at det overhovedet var praktisk muligt at gennemføre en revision,

⁴¹ Flint (1988), Philosophy and principles of auditing, side 10

⁴² Eksempelvis Adams Committee (CICA, 1978), der kom frem til, at: "there seems to be a gap between what the public expects and what auditors are doing" samt Metcalf Committee (1978), der kom frem til, at: "The pattern of conduct followed by independent auditors and the scope of services they offer must be reexamined to determine whether they are compatible with public expectations", jævnfør Flint (1988), Philosophy and principles of auditing, side 11

⁴³ Flint (1988), Philosophy and principles of auditing, side 11

⁴⁴ Frit oversat til Dansk: "På trods af de betydningsfulde ændringer der er indført i revisionsstandarderne, siden udstedelsen af The Cohen Commission's rapport, omhandlende en mere direkte forklaring af revisors ansvar, er den offentlige forventning endnu ikke til fulde indfriet med det påtagede ansvars niveau"

⁴⁵ Humphrey (1992), The Audit expectations gab, side 141

⁴⁶ Warming-Rasmussen (1990), Tillidsforholder og forventningskløften mellem brugeren af revisionsydelsen og den statsautoriserede revisor, side 24

jævnfør afsnittet 3.2.1.⁴⁷ Disse to faktorer i kombination har haft en betydelig indflydelse på dannelsen og fastholdelsen af begrebet forventningskløften.

Indførelsen af stikprøverevision og væsentlighed betød også et skifte væk fra revision med primær fokus mod besvigelser. Dette skifte kan virke paradoksalt, efter som revisor frem til omkring 1940 så dét at finde besvigelser som den mest fornemme opgave i forbindelse med revision.⁴⁸ Endvidere har de danske undersøgelser, der er udarbejdet (Warming-Rasmussen, Larsen og Petersen) identificeret, at netop revisors rolle (handlinger) i forhold til besvigelser spiller en afgørende rolle i forhold til forventningskløften. Der er derfor ikke noget, der tyder på, at skiftet i fokus hos revisor har været styret af offentlighedens og regnskabsbrugerens krav men derimod som en ansvarsfraskrivelse på et komplekst problem, der er svært reviderbart. Påstanden underbygges af følgende citat:⁴⁹

“perhaps the discussion of the auditor’s responsibility for the detection of fraud has not yet diminished because it was a stated audit objective for over 400 years and was removed as an objective by the profession rather than by a change in the demand of clients of accounting firms. A solicitous consuming public could reinstate it”⁵⁰

En af grundene til at forventningskløften stadig eksisterer, er endvidere den udvikling, der sker i revisors ansvar. I takt med at der konstateres besvigelser, at virksomheder går konkurs, hvor den uafhængige revisors påtegning var ”blank”, forventer offentligheden en mere reguleret revisionsbranche, der indfører nye regler for at dæmme op imod de tilfælde, der historisk er konstateret.⁵¹

Der er en sammenhæng mellem udarbejdelsen af nye standarder, lovgivning, etc. og store erhvervsskandaler.⁵² Men der er ingen garanti for, at disse nye standarder dæmmer op for alle forhold, og som historien, viser konstateres der også besvigelser efter indførelsen af nye standarder,

⁴⁷ Rostgaard (2009), Hvad er en revisionspåtegning værd?

⁴⁸ Humphrey (1992), The Audit Expectations Gap, side 154

⁴⁹ Citat fra Willingham, jævnfør Humphrey (1992), The Audit Expectations Gap, side 18

⁵⁰ Frit oversat til Dansk: ”Måske er diskussionen omkring revisors ansvar for opdagelsen af besvigelser endnu ikke reduceret, fordi det var et udgangspunkt for revision for over 400 år siden, og fordi det er blevet fjernet som et mål af revisionsbranchen snarere end som følge af et skifte i efterspørgslen hos revisionsvirksomhedernes kunder. En ivrig forbrugende offentlighed kunne genindføre det”

⁵¹ Humphrey (1992), The Audit Expectations Gap, side 138

⁵² Humphrey (1992), The Audit Expectations Gap, side 138

lovgivning, etc. Offentlighedens forventninger stiger dermed urealistisk, hvilket er med til at forstærke forventningskløften.

Humphrey konkluderer endvidere i sin rapport, at den lange levetid og overlevelsessevne forventningskløften har til dels skyldes den iboende konflikt, der findes på grund af den selvregulerende revisionsbranche. Det er revisionsbranchen selv, der udarbejder de standarder, der revideres efter, og det er i revisionsbranchens interesse at fremstå som uafhængige og fagligt kompetente for dermed at sikre, at revisors ydelser stadig efterspørges.⁵³

2.4 Sammenfatning

Behovet for revision kan forklares med principal-agentteorien, der beskriver forholdet mellem virksomhedens ledelse og ejerne. Behovet for revision eksisterer som følge af, at ledelsen får overdraget beslutningskompetance til at råde over ejerens økonomiske aktiver. Parterne vil have forskellige roller og dermed forskellig adgang til information, hvorfor der eksisterer et asymmetrisk informationsbehov. Dertil kommer, at parterne er nyttemaksimerende, hvorfor de har en interesse i at maksimere alle forhold til egen vinding. Principal-agentteorien har blandt andet den ulempe, at den kun ser på forholdet mellem virksomhedens ejere og ledelse, hvorfor den ikke tager højde for de øvrige stakeholders behov for revision. De øvrige stakeholders behov for revision kan forklares ud fra koalitionsmodellen, der beskriver virksomheden som et netværk af sammenhænge mellem interessegrupper. De forskellige stakeholders har et behov for revision som følge af deres modstridende interesser, hvorfor de skal kunne stole på de informationer, som virksomheden giver.

For at komme en teoretisk behandling af væsentlighed nærmere, har vi valgt at diskutere nogle videnskabelige artikler, der alle behandler væsentlighed og revisors vurderings og beslutningsproces. Vi har via artiklerne set nærmere på følgende problemstillinger:

- Væsentlighedsniveauet er til diskussion med virksomhedens ledelse, revisionsudvalg, etc., der potentielt har andre interesser end selskabets aktionærer, hvis interesser revisor skal varetage.
- Revision er outputtet af en forhandling mellem revisor og virksomheden
- Revisor bruger for det meste kvantitative værdier for fastlæggelse af væsentlighedsniveauet. Dette sker, selvom det anbefales også at inddrage kvalitative faktorer.
- Revisor har en tendens til at tilpasse sin fastlæggelse af væsentlighedsniveau til de regnskabsbrugere, hvis holdning revisor kender.

⁵³ Humphrey (1992), The Audit Expectations Gap, side 138

- Revisors fastlæggelse af væsentlighedsniveauet er påvirket af graden af forklaringspligt over for tredjemand.
- Revisors professionelle dømmekraft er påvirket af det revisionsfirma som personen er ansat i.

Derudover er forventningskløften en af de mulige udfordringer og overvejelser, som revisor står overfor. Dette skyldes, at revisors brug af væsentlighed ved revision er medvirkende årsag til eksistensen af forventningskløften.

Vi vil bruge ovenstående problemstillinger i vores analyse og diskussion, hvor vi vil supplere disse med besvarelserne på spørgeskemaerne og de personlige interviews.

3 Introduktion til begrebet væsentlighed

Formålet med dette kapitel er at introducere begreberne revision, væsentlighed samt definere den regnskabsmæssige begrebsramme, der skal danne baggrund for afhandlingens videre behandling omkring fastlæggelse af væsentlighedsniveauet og de praktiske problemstillinger, der knytter sig dertil.

3.1 Begrebet revision

Efter vi har fastslået, at der er et behov for revision, vil vi i følgende afsnit se nærmere på, hvad revision er.

Begrebet revision er langt fra nyt. Der er fundet beviser for, at revision og revisionsydelser blev brugt i Grækenland omkring år 500 f.Kr.,⁵⁴ og moderne regnskabsførelse og revision, som vi kender den i dag, blev grundlagt i forbindelse med den industrielle revolution i slutningen af 1800-tallet, hvor virksomhederne havde brug for kapital til ekspansion til nye markeder, udvikling af nye produkter, etc.⁵⁵

Revision er ikke defineret direkte i lovgivningen eller i litteraturen generelt. Den Amerikanske brancheorganisation American Accounting Association (AAA) har defineret begrebet revision som følger:⁵⁶

*"Auditing is a systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence regarding assertions about economic actions and events to ascertain the degree of correspondence between those assertions and established criteria and communicating the results to interested users"*⁵⁷

⁵⁴ Messier, Eilifsen, Glover og Prawitt (2006), Audit & Assurance Services, side 6

⁵⁵ Messier, Eilifsen, Glover og Prawitt (2006), Audit & Assurance Services, side 6

⁵⁶ Messier, Eilifsen, Glover og Prawitt (2006), Audit & Assurance Services, side 13 og Flint (1998), Philosophy and Principles of Auditing, side 5

⁵⁷ Oversat frit til dansk: "Revision er en systematisk proces, hvor der objektivt indsamles (og vurderes) bevis vedrørende udsagn om økonomiske handlinger og begivenheder for, at fastslå graden af overensstemmelse mellem disse udsagn og fastlagte kriterier samt at kommunikere resultaterne heraf til interesserede brugere"

Brancheorganisationen American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) arbejder med følgende definition af begrebet revision:⁵⁸

*"the objective of the ordinary examination of financial statements by the independent auditor is the expression of an opinion on the fairness with which they present financial position, results of operations, and changes in financial position in conformity with generally accepted accounting principles"*⁵⁹

Hverken AAA eller AICPA nævner eksplicit i deres definitioner på revision noget om væsentlighed. AAA's definition omtaler, at revision skal være en systematisk proces, hvilket betyder, at revisionen skal være grundig og nøje planlagt.⁶⁰ I forbindelse med revisors planlægning af revisionen skal der i henhold til revisionsstandarderne fastlægges et væsentlighedsniveau, der er gældende for revisionen. AAA's og AICPA's definitioner nævner endvidere, at revisor skal sammenholde de regnskabsinformationer, som revideres med henholdsvis "*established criteria*" og "*generally accepted accounting principles*", hvilket skal forstås som "relevant regnskabsmæssig begrebsramme". Ud fra definitionerne er det altså den regnskabsmæssige begrebsramme, der er styrende for revisors vurdering af årsrapporten og dermed fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet.

3.1.1 Sammenfatning på begrebet revision

Begrebet revision er langt fra nyt, men begrebet er ikke defineret i lovgivningen. De amerikanske brancheorganisationer AAA og AICPA har defineret revision, hvoraf det fremgår, at det er den regnskabsmæssige begrebsramme, der er styrende for revisors vurdering af årsrapporten og dermed fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet.

3.2 Begrebet væsentlighed

Efter at vi har fastslået hvad der forstås ved en revision, vil vi i dette afsnit behandle begrebet væsentlighed, herunder hvornår væsentlighed blev en del af revision generelt.

3.2.1 Et historisk tilbageblik

Inden vi vil definere og analysere på begrebet væsentlighed, vil vi fastlægge, hvordan og hvornår væsentlighed blev en del af revision.

⁵⁸ Flint (1998), *Philosophy and Principles of auditing*, siderne 5-6

⁵⁹ Oversat frit til dansk: "Formålet med de uafhængige revisors ordinære undersøgelse af regnskabsopgørelser er, at udtrykke en konklusion om, hvorvidt de retligt præsenterer virksomhedernes finansielle position, driftsresultatet og ændringer i den finansielle position i overensstemmelse med generelt accepterede regnskabsprincipper"

⁶⁰ Messier, Eilifsen, Glover og Prawitt (2006), *Audit & Assurance Services*, side 13

Begrebet væsentlighed kom ind i revisionslitteraturen i starten af 1900-tallet.⁶¹ Beskrivelserne, der eksisterer i litteraturen, indikerer at der ikke er tale om et nyt begreb, men derimod et begreb der over tid er blevet en del af revisionsbranchen.⁶² Følgende citat underbygger dette:⁶³

"On the other hand, while the public accountant is bound to see that all material facts are set out in his certificate, he is equally bound to see that they are not set out in such a way as to unduly prejudice the promoters or vendors legitimate interests by reducing the earnings below a figure at which they may fairly be stated, or by omitting to adjust extraordinary items of Expense or Revenue"

Underbyggelsen sker specielt med ordene: *"the public accountant is bound to see that all material facts are set out"*. Citatet er fra 1908, hvor der ikke fandtes regelsæt i revisionsbranchen omkring regnskaber og revision og specielt væsentlighed, som der gør i dag.⁶⁴ Revisor var derfor i langt højere grad bundet af samfundets almindelige love, der ikke specifikt var møntet på regnskab og revision. Begrebet væsentlighed blev derfor brugt i flæng om flere forhold i starten af 1900-tallet, og det var først omkring 1930'erne, at begrebet blev mere klart defineret i forhold til revision.⁶⁵

At begrebet væsentlighed blev mere fremtræden i starten af 1900-tallet hænger sammen med, at den industrielle revolution (i slutningen af 1800-tallet) betød betydelig fremgang i verdensøkonomien og dermed også i virksomhedernes størrelse. Det var derfor naturligt, at revisor i højere grad begyndte at udføre sin revision på stikprøvebasis frem for en total revision, der var et dyrt alternativ, særligt med stærkt voksende virksomheder. Stikprøverevisionen betød, at ikke alle poster blev undersøgt, og dermed måtte revisor fravælge nogle poster. Det logiske og mest tidsbesparende set i forhold til opnåelse af den rette mængde sikkerhed var at fravælge de poster, der ikke var store set i forhold til postens samlede population.

Væsentlighed blev som sagt en del revision i begyndelsen af 1900-tallet, men det var først i 1980'erne, at væsentlighed slog bredt igennem i forbindelse med indførelsen af revisionsrisikomodellen. Indførelsen af modellen betød, at revisionen blev mere fokuseret og begrænset til de områder, hvor risikoen for væsentlige fejl er størst.⁶⁶

⁶¹ Holmes (1972), Materiality – Through the Looking Glass, side 45

⁶² Holmes (1972), Materiality – Through the Looking Glass, side 46

⁶³ Holmes (1972), Materiality – Through the Looking Glass, side 45, citat fra Arthur Lowes Dickinson i "Accounting Practice and procedures" fra 1908

⁶⁴ Holmes (1972), Materiality – Through the Looking Glass, side 46

⁶⁵ Holmes (1972), Materiality – Through the Looking Glass, side 47

⁶⁶ Jeppesen (2006), Revision under forandring, side 2

3.2.2 Væsentlighed i dag

Reglerne omkring væsentlighed i de regnskabsmæssige begrebsrammer er primært fastsat af to årsager. For det første vil et årsregnskab aflagt uden noget form for væsentlighedskriterium øge risikoen for, at regnskabsbruger mister overblikket og på den baggrund træffer dårlige (forkerte) beslutninger (information overload).⁶⁷ For det andet vil et regnskab, der skal revideres uden væsentlighedsniveau betyde, at alle fejl som udgangspunkt vil være væsentlige og dermed skal rettes i årsregnskabet. Dette vil betyde, at revisor vil skulle bruge betydelige ekstra ressourcer på at revidere, hvilket vil koste virksomhederne betydelige ressourcer. Væsentlighedsniveauet fastlægger den maksimale grænse for fejlinformationer revisor vil kunne acceptere og stadig konkludere uden forbehold på årsregnskabet.

Fastlæggelsen af væsentlighed ved en revision fremgår af ISA 320 "Materiality in Planning and Performing an Audit".⁶⁸

ISA 320 tager udgangspunkt i de definitioner, der benyttes i de regnskabsmæssige begrebsrammer, og standarden opsummerer væsentlighed i følgende definition, der forklarer, at:⁶⁹

- *Fejlinformationer, herunder udeladelser, betragtes som væsentlige, hvis der med rimelighed kan forventes, at de enkeltvis eller sammenlagt påvirker de økonomiske beslutninger, som brugerne træffer på grundlag af regnskabet,*
- *vurderinger vedrørende væsentlighed foretages under de givne omstændigheder og påvirkes af størrelsen eller arten af en fejlinformation eller kombination af begge, og*
- *vurderinger vedrørende forhold, der er væsentlige for regnskabsbrugere, er baseret på overvejelser om de almindelige behov for finansielle oplysninger hos brugerne som en samlet gruppe. Fejlinformationernes mulige indvirkning på bestemte individuelle brugere, hvis behov kan variere meget, er ikke taget i betragtning.*

Revisionsstandarden præciserer, at ovenstående definition skal benyttes med mindre, der i den relevante regnskabsmæssige begrebsramme er indeholdt en anden definition (redegørelse) af

⁶⁷ Elling (2002), Årsrapporten – teori og regulering, side 170

⁶⁸ For uddybende forklaringer omkring IFAC, ISA'er og RS henvises der til bilag 2. ISA 320 er oversat til dansk og udsendt af revisionsteknisk udvalg under FSR, som RS 320 "Væsentlighed ved planlægning og udførelse af en revision"

⁶⁹ ISA 320, afsnit 2

væsentlighed.⁷⁰ Gældende for ovenstående definition er, at den tager udgangspunkt i regnskabsbrugerne. Som tidligere omtalt eksisterer der flere forskellige regnskabsbrugere, som har hvert deres informationsbehov.

3.2.3 Kritik af begrebet væsentlighed

Indførelsen af revisionsrisikomodellen betød, at revisionen blev fokuseret på de områder, hvor der var størst risiko for væsentlige fejl, hvilket som udgangspunkt er godt. Modellen har dog den effekt, at besvigelser begået af virksomhedens ledelse bliver sværere at opdage, og det er ikke muligt at forudse virksomhedens fortsatte drift (going concern)⁷¹ uden at foretage supplerende handlinger.

3.2.3.1 Besvigelser

Revisors ansvar i forbindelse med besvigelser, er defineret i ISA 240, "The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements".⁷² Vi vil ikke komme specifikt ind på denne standard, men vil her kort drøfte relationen mellem væsentlighed og besvigelser.

Det er ifølge standarden virksomhedens ledelse, der har ansvaret for forebyggelse og opdagelse af besvigelser.⁷³ To typer af besvigelser er relevante for revisor, regnskabsmanipulation og misbrug af aktiver,⁷⁴ men udgangspunktet for revisor er, at en fejl er en fejl, og denne kan være bevidst eller ubevidst.⁷⁵ Revisors ansvar er ifølge standarden, at sikre at regnskabet ikke indeholder væsentlig fejlinformation, enten som følge af besvigelser eller fejlskøn.⁷⁶ I henhold til ISA 240 er det ikke revisors pligt at opdage besvigelser i virksomheden, hvilket ellers er det som den generelle offentlighed tror, jævnfør afsnit 6.1 vedrørende forventningskløften. Revisor skal erklære sig om regnskabet eller årsrapporten som helhed, og selvom der er begået besvigelser, kan disse være under det fastlagte væsentlighedsniveau, og dermed vil det stadig være en "blank" påtegning, revisor afgiver.

Revisionsrisikomodellen har som sagt den mangel, at den ikke opdager besvigelser, hvilket den er kritiseret for. Det vil dog yderst sjældent være muligt, at opdage de besvigelser, der begås ved at revidere ud fra et lavere væsentlighedsniveau. Jan Bo Hansen siger:

⁷⁰ ISA 320, afsnit 3

⁷¹ Jeppesen (2006), Revision under forandring, side 2

⁷² Trådte i kraft pr. 15. december 2009

⁷³ ISA 240, afsnit 4

⁷⁴ ISA 240, afsnit 3

⁷⁵ ISA 240, afsnit 2

⁷⁶ ISA 240, afsnit 5

"Hvis man ser på de besvigelser, der har fundet sted og som rent faktisk er blevet undersøgt og den slags ting, de vil ikke have bleven afdækket ved brug af et lavere væsentlighedsniveau"⁷⁷

Han fortsætter:

"(...) det er altså svært lige at køre en besvigelse op til den der undergrænse (væsentlighedsniveauet) og så sige, og så stopper jeg så lige"⁷⁸

og afslutter: *"Der er andre ting, der skal til. De slører jo, hvad der rent faktisk sker"⁷⁹*

Måden revisor opdager besvigelser på, er ved fastlæggelsen af revisionsrisikoen.⁸⁰ Hvis revisor i forbindelse med fastlæggelsen af risikoen finder forhold, der betyder, at risikoen for besvigelser er højere end normalt, må revisor udføre yderlige revisionshandlinger og øge omfanget af revisionen på disse specifikke regnskabsposter og informationer.

3.2.3.2 Going concern

Det andet forhold som revisionsrisikomodellen er blevet kritiseret for ikke tage højde for er virksomhedens fortsatte drift. Revisors overvejelser omkring virksomhedens fortsatte drift er defineret i ISA 570, "Going Concern". Vi vil i nærværende afhandling ikke omtale denne standard nærmere men blot kort nævne sammenhængen mellem væsentlighed og virksomhedens fortsatte drift.

Det er i henhold til standarden revisors ansvar, at opnå tilstrækkeligt passende revisionsbevis for, at virksomheden er i fortsat drift.

De handlinger som revisor skal udføre for at sikre, at virksomheden er i fortsat drift er ikke nødvendigvis de samme som for at sikre, at regnskabet giver et retvisende billede. Virksomhedens likviditetsbudget og ledelsens planer for fremtiden⁸¹ er derfor vigtige, hvorfor størrelsen på revisors fastlagte væsentlighedsniveau ikke har indvirkning på vurdering af den fortsatte drift.

⁷⁷ Interview af Jan Bo Hansen (2009)

⁷⁸ Interview af Jan Bo Hansen (2009)

⁷⁹ Interview af Jan Bo Hansen (2009)

⁸⁰ For uddybning heraf henvises til afsnit 3.3

⁸¹ ISA 570, afsnit 16

3.2.4 Formålet med væsentlighed

Væsentlighed er sammen med risiko (se afsnit 3.3) nogle af de mest grundlæggende parametre inden for revision. Væsentlighed i en revision bliver operationaliseret i et væsentlighedsniveau, der overordnet sætter revisor i stand til, at:

- bestemme arten, den tidsmæssige placering og omfanget af revisionshandlingerne
- vurdere de fundne fejlinformationer under revisionen.

Bestemmelsen af arten, den tidsmæssige placering og omfanget af revisionshandlingerne er defineret i ISA 320, mens vurdering af de fundne fejlinformationer under revisionen er defineret i ISA 450.

3.2.5 Sammenfatning på begrebet væsentlighed

Begrebet væsentlighed begynder i starten af 1900-tallet i forbindelse med den industrielle revolution at blive omtalt i revisionslitteraturen. Der er ud fra beskrivelserne ikke tale om et nyt begreb, men et begreb der længe har været brugt i revisionsbranchen, og som langsomt indfandt sig som begreb.

Begrebet væsentlighed er defineret og styret af ISA 320, hvis definition er udarbejdet med udgangspunkt i de regnskabsmæssige begrebsrammer. Det er derfor ISA 320's definition, der er styrende for revisors fastlæggelse, med mindre den relevante regnskabsmæssige begrebsramme har en anden definition. En fejlinformation er væsentlig hvis: *"der med rimelighed kan forventes, at de enkeltvis eller sammenlagt påvirker de økonomiske beslutninger, som brugerne træffer på grundlag af regnskabet"*. Det er altså hensynet til regnskabsbrugerne, der er afgørende for væsentligheden.

Indførslen af revisionsrisikomodellen havde den konsekvens, at revisionen var fokuseret til de områder hvor der var størst risiko for væsentlige fejl, hvilket som udgangspunkt er godt. Modellen har dog den effekt, at besvigelser begået af virksomhedens ledelse er svære at opdage og det er ikke muligt, at forudse virksomhedens fortsatte drift (going concern)⁸² uden at foretage supplerende handlinger.

Formålet med revisors fastlæggelse af væsentlighedsniveauet er overordnet, at det sætter revisor i stand til, at:

- bestemme arten, den tidsmæssige placering og omfanget af revisionshandlingerne
- vurdere de fundne fejlinformationer under revisionen.

⁸² Jeppesen (2006), Revision under forandring, side 2

3.3 Revisionsrisiko

Væsentlighed er sammen med risiko nogle af de mest grundlæggende parametre inden for revision. Vi beskæftiger os i denne afhandling med væsentlighed, men da begreberne er så tæt forbundet, vil vi her kort redegøre for begrebet risiko.

Risikoen revisor påtager sig ved at påtegne regnskaber og andre erklæringer kaldes professionel risiko, der kan opdeles i følgende to underpunkter:

- Risiko i forbindelse med andre forhold – økonomiske forhold
- Revisionsmæssig risiko.

Risiko i forbindelse med andre forhold er risikoen for, at revisor kan få dårlig omtale, uden at revisor kan afdække denne risiko. Dette kan blandt andet være, hvis kunden er i fokus gennem medierne, eller hvis kunden opererer i en risikofyldt branche, eller at der stilles spørgsmålstejn ved kundens forretningsmetoder, etc. Revisor skal vurdere denne risiko og, såfremt risikoen er for stor, afvise kunden.

Revisionsmæssig risiko (RR) er risikoen for at revisor afgiver en forkert konklusion på et regnskab. I revisionsplanlægningen, hvor også fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet sker, skal revisor fastlægge den revisionsrisiko, revisor er villig til at acceptere. Den maksimale acceptable revisionsrisiko fastsættes ofte til 5% ,og dermed er overbevisningen for, at regnskabet er korrekt 95%.⁸³

Revisionsrisikoen kan opdeles i følgende underkategorier:⁸⁴

- Iboende risiko (IR)
- Kontrolrisikoen (KR)
- Opdagelsesrisikoen (OR)

For at revisor opnår sin overbevisning for ikke at afgive en forkert konklusion, skal risikovurderingen foretages for hver enkelt revisionsmål og for hver enkelt regnskabs- og transaktionskæde samt overordnet.

⁸³ Larsen (1994), Væsentlighed og risiko med særligt henblik på stikprøverevision, side 9-13

⁸⁴ Larsen (1994), Væsentlighed og risiko med særligt henblik på stikprøverevision, side 9-13

Den iboende risiko (IR) er risikoen for fejl i et regnskabssystem. Revisor skal kunne forstå faktorerne for, hvorfor en regnskabspost kan have en høj risiko i en situation og en lav i en anden. Ved denne forståelse skal revisor blandt andet tage højde for ikke systematiske transaktioner, usædvanlige transaktioner, upålidelige regnskabssystemer, etc.

Kontrolrisikoen (KR) er risikoen for, at virksomhedens interne kontroller ikke forebygger, opdager og korrigerer væsentlige fejl. Revisor skal indledende vurdere virksomhedens kontroller, hvilket kan gøres i forbindelse med beskrivelse af virksomhedens forretningsgange.

Opdagelsesrisikoen (OR) er risikoen for, at revisionshandlingerne ikke opdager fejl i regnskabsposterne. Det er altså OR, som revisor kan justere (ved at udvide omfanget af sin revision) for at reducerer revisionsrisikoen til et acceptabelt lavt niveau (typisk de 5%).

Revisionsrisikoen (RR) kan dermed sammenfattes i nedenstående model:

$$RR = IR \times KR \times OR$$

3.3.1 Sammenhængen mellem risiko og væsentlighed

Sammenhængen mellem risiko og væsentlighed er således, at jo højere væsentlighedsniveauet er, des lavere er revisionsrisikoen og omvendt.

Sammenhængen mellem væsentlighed, risiko og revisionens omfang kan illustreres således:

Figur 3.1: Sammenhæng mellem risiko og væsentlighed

	Høj risiko	Lav risiko
Høj væsentlighed	Omfang størst	Omfang næststørst
Lav væsentlighed	Omfang mindre	Oftest ingen handlinger

Kilde: Kiertzner (2009), Revisionsplanlægning og revisionsrisikomodelen, side 9

Ved ovenstående tabel ses det altså, at i samspillet mellem væsentlighed og risiko, er væsentlighed den afgørende parameter ved fastlæggelsen af omfanget af revisionen.⁸⁵

⁸⁵ Kiertzner (2009), Revisionsplanlægning og revisionsrisikomodelen, side 9

3.3.2 Sammenfatning

Vi behandler i denne afhandling begrebet væsentlighed, men som følge af den tætte sammenhæng med risiko, har vi valgt kort at forklare begrebet risiko. Revisor skal i planlægningsfasen tage højde for revisionsrisikoen og reducerer den til et acceptabelt lavt niveau, der typisk er 5%. For at kunne foretage den rigtige risikovurdering skal revisor kunne opnå forståelse for virksomheden og de tre former for risiko, som revisionsrisikoen består af; iboende risiko, kontrolrisikoen og opdagelsesrisikoen. Risikovurderingen skal ske på regnskabsposts- og revisionsmålsniveau, for at revisor sikrer sig overbevisning om, at der ikke er væsentlig fejlinformation i regnskabet.

Revisionens omfang afhænger af sammenhængen mellem væsentlighed og risiko. Omfanget er størst, hvis væsentligheden og risikoen er høj og lavest, hvis de begge er lave. I den forbindelse skal det bemærkes, at væsentlighed vejer tungest i forbindelse med omfanget af revisionen.

3.4 Begrebsrammen

I henhold til definitionerne af revision og væsentlighed skal revisor tage højde for den regnskabsmæssige begrebsramme samt regnskabsbrugerne ved fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet. Den relevante regnskabsmæssige begrebsramme for revision af årsrapporter i Danmark er Årsregnskabsloven.⁸⁶

Begrebsrammens formål er at give generelle retningslinjer for, hvordan årsrapporten skal udformes for at opnå størst mulig nytteværdi for brugerne.⁸⁷ Begrebsrammen er udarbejdet med udgangspunkt i Financial Accounting Standards Board's (FASB) konceptuelle referenceramme.⁸⁸

Begrebsrammen består af 5 niveauer, der har sit udgangspunkt i brugernes informationsbehov. Niveau 1 og 2 danner tilsammen målsætningen for virksomhedernes udarbejdelse af årsrapporter,⁸⁹ og det er med udgangspunkt i disse niveauer, vi vil forklare formålet med revisors fastlæggelse af væsentlighedsniveauet. Begrebsrammens øvrige niveauer vil vi i nærværende afhandling ikke komme nærmere ind på, da de falder uden for afhandlingens fokus.

⁸⁶ Danske børsnoterede virksomheder skal endvidere aflægge deres årsrapport efter IFRS, hvilket vi ikke vil komme nærmere ind på i denne opgave, jf. vores afgrænsning

⁸⁷ Elling (2002), Årsrapporten – teori og regulering, side 160

⁸⁸ Elling (2002), Årsrapporten – teori og regulering, side 159

⁸⁹ Elling (2002), Årsrapporten – teori og regulering, side 160

3.4.1 Et retvisende billede og en retvisende redegørelse

Niveau 1 og 2 udgør målsætningen for virksomhedernes udarbejdelse af årsrapporter, og de forklarer indholdet af generalklausulen "et retvisende billede". Dette sker dels gennem de 3 former for beslutningsformål for udarbejdelsen af årsrapporten fra niveau 1, samt de krav som stilles til årsrapporten i niveau 2, for at den er til nytte for regnskabsbrugerne.⁹⁰

Den lovpligtige del af årsrapporten skal i henhold til ÅRL § 11 give et retvisende billede. I henhold til § 11, stk. 2 og 3 betyder dette endvidere, at årsrapporten skal suppleres med oplysninger, hvis udeladelsen af disse medfører, at årsrapporten ikke er retvisende. Dertil kommer, at enkelte bestemmelser i loven skal fraviges, såfremt de ikke fører til et retvisende billede.

I henhold til ÅRL § 11, stk. 1 skal ledelsesberetningen give en retvisende redegørelse, hvilket betyder, at oplysningerne skal være konsistente. Det vil sige, at revisor sikrer, at regnskabstal gengivet i ledelsesberetningen stemmer overens med årsrapporten, samt at revisor skal sammenholde informationerne i ledelsesberetningen med den viden, som er opnået under revisionen. Der er altså ikke pligt til egentlige revisionshandlinger.

3.4.2 Niveau 1 – Brugernes informationsbehov

Første niveau og udgangspunktet for de øvrige niveauer i begrebsrammen er brugernes informationsbehov. I forbindelse med vores undersøgelse af behovet for revision, beskrev vi virksomheden som en koalition af interessenter, og deres individuelle informationsbehov blev kort omtalt. Her fastslog vi, at der er flere typer af brugere (både shareholders og stakeholders), der har et heterogent informationsbehov. De forskellige informationsbehov blandt regnskabsbrugerne kan opstå selv inden for de samme grupper. En aktionær, der som fritidsinteresse har en mindre beholdning af aktier i et selskab, vil ikke efterspørge de samme informationer som en professionel investor. Hvis brugernes informationsbehov er for forskellige, vil de sammenfaldende behov være reducerede. Dette vil have den konsekvens, at årsrapporten som standardiseret enhed vil blive nødt til at tilgodese nogle regnskabsbrugere frem for andre, eller at den udarbejdede årsrapport skal være særdeles omfangsrig og dermed indeholde alle informationerne.⁹¹

Graden af heterogenitet mellem regnskabsbrugerne er ikke entydig fastlagt, hvorfor International Accounting Standards Board (IASB) har forudsat, at der er tale om lav grad. I henhold til IASB's framework antages det, at eftersom investorerne stiller risikovillig kapital til rådighed for

⁹⁰ Elling (2002), Årsrapporten – teori og regulering, side 160 samt 168

⁹¹ Elling (2002), Årsrapporten – teori og regulering, side 163

virksomheden, vil årsrapporter, som opfylder investorenes behov, også opfylde de fleste behov hos de andre brugere. Investorerne er dermed valgt som højeste fællesnævner, og deres informationsbehov er dækket af den lovpligtige del af årsrapporten.⁹²

Såfremt der er nogle stakeholders, hvis informationsbehov ikke er dækket af den lovpligtige del af årsrapporten, har virksomhederne mulighed for at udvide årsrapporten med en såkaldt supplerende beretning, jf. ÅRL § 14. Denne supplerende beretning er frivillig, og den kan f.eks. indeholde oplysninger om miljøforhold, sociale ansvar, viden og medarbejderforhold. Hvis virksomheden vælger at udarbejde de supplerende oplysninger, skal disse i henhold til ÅRL § 14 give en retvisende redegørelse. De supplerende beretninger skal i henhold til ÅRL § 135, stk. 5 ikke revideres, hvorfor det er ledelsens ansvar, at oplysningerne giver en retvisende redegørelse.

Årsrapporten skal udarbejdes således, at den understøtter regnskabsbruger i de økonomiske beslutninger.⁹³ Brugerens informationsbehov inddeles i 3 hovedgrupper alt efter hvilket beslutningsformål de dækker:⁹⁴

- Placering af regnskabsbrugerens egne ressourcer (prognoseformål)
- Ledelsens forvaltning af virksomhedens ressourcer (kontrolformål)
- Fordeling af virksomhedens ressourcer (fordelingsformål)

3.4.2.1 Prognoseformål

En gruppe regnskabsbrugere benytter årsrapporten til allokering af ressourcer på grundlag af deres forventninger til virksomhedens fremtidige indtjening, likviditet, beskæftigelse, etc. Der er således tale om et ex ante formål, som benyttes af eksempelvis investorer, ansatte, långivere, etc. I henhold til begrebsrammen anses investorerne dog for den primære regnskabsbruger, og de træffer via oplysningerne i årsrapporten beslutninger om, hvorvidt de skal købe, sælge eller holde aktier. Prognoseformålet er altså med udgangspunkt i begrebsrammen det vigtigste formål med udarbejdelsen af årsrapporter.

3.4.2.2 Kontrolformål

Årsrapporten benyttes blandt andet til vurdering af, med hvilken ansvarlighed ledelsen har forvaltet de midler, der er bundet i virksomheden, og som stadig tilkommer virksomheden. Der er altså tale om

⁹² Elling (2002), Årsrapporten – teori og regulering, side 163

⁹³ ÅRL § 12, stk. 2

⁹⁴ Elling (2002), Årsrapporten – teori og regulering, side 42 samt siderne 164-167 samt ÅRL § 12, stk. 2

en principal-agent teoretisk problemstilling, jf. afsnit 2.1. Kontrolformålet dækker endvidere over, at de forskellige interessenter skal kunne kontrollere de områder af årsrapporten, der vedrører dem. Der er altså tale om et ex post formål, som også har til hensigt at se på virksomhedens supplerende beretninger.

3.4.2.3 Fordelingsformål

Fordelingsformål dækker over de beslutninger, som virksomhedens ledelse træffer internt i virksomheden, hvilket primært er uddeling af bonus til virksomhedens ansatte på baggrund af årets resultat, udbytte til investorerne og tantieme til bestyrelsen. Det kan også være långivere, der i forbindelse med lånekontrakten stiller krav om en minimumslikviditet, hvor dette krav udregnes ud fra årsrapporten.

3.4.3 Niveau 2 - Kvalitetskrav

Begrebsrammens niveau 2 beskriver en række kvalitetskrav, som skal være opfyldt for, at regnskabsinformationen kan skabe nytteværdi for brugeren.

Overordnet for kvalitetskravene er to tærskelværdier, der skal være opfyldt for, at det overhovedet er interessant at drøfte de øvrige krav. Den ene tærskelværdi er væsentlighed, hvilket betyder, at kun væsentlige informationer skal medtages i årsrapporten, jf. ovenstående definition på væsentlighed. Den anden tærskelværdi er "nytte kontra omkostninger", med hvilket der skal forstås, at hvis fremskaffelsen af en regnskabsinformation er forbundet med urimelige omkostninger, skal dette vurderes i forhold den nytte regnskabsbruger får af denne information.⁹⁵

Kvalitetskravene består udover tærskelværdierne af nogle primære og sekundære egenskaber. De primære egenskaber, relevans og pålidelighed, skal være opfyldt til en vis grænse, for at regnskabsinformationen er til nytte for regnskabsbrugeren. Regnskabsbrugeren kan ikke forvente, at begge krav er ligeligt opfyldt, og det må således forventes, at hvis der skal opnås højere grad af relevans, er det på bekostning af graden af pålidelighed og omvendt.⁹⁶ Ved relevans menes der, at informationen skal gøre en forskel for den beslutning, regnskabsbruger tager. Relevans er derfor tæt forbundet med de beslutningsformål, som er nævnt i forbindelse med gennemgangen af begrebsrammens niveau 1. At regnskabsinformationerne skal være pålidelige vil sige, at de skal være verificerbare, repræsentativt gyldige og neutrale. De skal altså overordnet set være i overensstemmelse med kendsgerningerne.

⁹⁵ Elling (2002), Årsrapporten – teori og regulering, side 170

⁹⁶ Elling (2002), Årsrapporten – teori og regulering, side 170

De sekundære egenskaber er sammenlignelighed og forståelighed. Ved sammenlignelighed menes, at regnskabsinformationer skal være sammenlignelige mellem virksomheder men også mellem samme indregning på forskellige tidspunkter. Hvorvidt regnskabsinformationerne er forståelige, kommer an på den konkrete regnskabsbruger, og det er en forudsætning for, at informationen er til nytte.⁹⁷

I tæt relation til begrebsrammens niveau 2 indeholder ÅRL en række kvalitetskrav samt nogle grundlæggende forudsætninger, der udgør rammebestemmelser for begrebsrammen og det tekniske regelsæt.⁹⁸ I ÅRL § 13, stk. 1, nr. 3 fremgår det, at:

"Alle relevante forhold skal indgå i årsrapporten, medmindre de er ubetydelige (væsentlighed). Anses flere ubetydelige forhold tilsammen for at være betydelige, skal de dog indgå"

Det fremgår altså af begrebsrammen, at væsentlighed er en grundlæggende egenskab, som årsrapporten skal leve op til og dermed også vurderes på baggrund af.

3.4.4 Sammenfatning på begrebsrammen

I henhold til definitionerne af revision og væsentlighed skal revisor tage højde for den regnskabsmæssige begrebsramme samt regnskabsbrugerne ved fastlæggelse af væsentlighedsniveauet. Den relevante regnskabsmæssige begrebsramme for revision i Danmark er ÅRL.

Begrebsrammens formål er at give generelle retningslinjer for, hvordan årsrapporten skal udformes for at give regnskabsbrugerne den største nytte. Begrebsrammen indeholder blandt andet brugernes informationsbehov, der alle er forskellige, hvorfor investor er valgt som den primære regnskabsbruger, hvis informationsbehov er dækket af årsrapportens lovpligtige dele. Brugernes informationsbehov inddeles i tre beslutningsformål; Prognoseformål, kontrolformål og fordelingsformål.

Begrebsrammen indeholder endvidere en række kvalitetskrav, som årsrapporten skal opfylde. Overordnet for disse krav er to tærskelværdier, der skal være opfyldt for, at det overhovedet er relevant at gå videre til de andre krav. Den ene tærskelværdi er væsentlighed, hvilket betyder, at kun

⁹⁷ Elling (2002), Årsrapporten – teori og regulering, side 174

⁹⁸ Elling (2002), Årsrapporten – teori og regulering, side 161

væsentlige informationer skal medtages i årsrapporten. Væsentlighed er altså en grundlæggende egenskab, som årsrapporten skal leve op til og dermed også vurderes på baggrund af.

3.5 Sammenfatning

Begrebet revision er langt fra nyt, men begrebet er ikke defineret i lovgivningen. De amerikanske brancheorganisationer AAA og AICPA har defineret revision, hvoraf det fremgår, at det er den regnskabsmæssige begrebsramme, der er styrende for revisors vurdering af årsrapporten og dermed fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet.

Begrebet væsentlighed begynder i starten af 1900-tallet i forbindelse med den industrielle revolution at blive omtalt i revisionslitteraturen. Formålet med revisors fastlæggelse af væsentlighedsniveauet er overordnet, at det sætter revisor i stand til at:

- bestemme arten, den tidsmæssige placering og omfanget af revisionshandlingerne
- vurdere de fundne fejlinformationer under revisionen

Begrebet væsentlighed er defineret og styret af ISA 320, hvis definition er udarbejdet med udgangspunkt i de regnskabsmæssige begrebsrammer. Det er derfor ISA 320's definition, der er styrende for revisors fastlæggelse, med mindre den relevante regnskabsmæssige begrebsramme har en anden definition. En fejlinformation er væsentlig, hvis: *"der med rimelighed kan forventes, at de enkeltvis eller sammenlagt påvirker de økonomiske beslutninger, som brugerne træffer på grundlag af regnskabet"*.⁹⁹ Det er altså hensynet til regnskabsbrugerne, der er afgørende for væsentligheden.

Indførelsen af revisionsrisikomodelen betød, at revisionen blev fokuseret på de områder, hvor der var størst risiko for væsentlige fejl, hvilket som udgangspunkt er godt. Modellen har dog den effekt, at besvigelser begået af virksomhedens ledelse bliver sværere at opdage, og det er ikke muligt at forudse virksomhedens fortsatte drift (going concern)¹⁰⁰ uden at foretage supplerende handlinger.

Den relevante regnskabsmæssige begrebsramme for revision af årsrapporter i Danmark er ÅRL. Begrebsrammens formål er at give generelle retningslinjer for, hvordan årsrapporten skal udformes. Begrebsrammens niveau 1 er med til at forklare regnskabsbrugernes informationsbehov, der kan inddeles i 3 hovedgrupper prognoseformål, kontrolformål og fordelingsformål. Graden af heterogenitet mellem regnskabsbrugerne er ikke entydig fastlagt, hvorfor IASB har forudsat, at

⁹⁹ Uddrag af ISA 320, stk. 2

¹⁰⁰ Jeppesen (2006), Revision under forandring, side 2

eftersom investorerne stiller risikovillig kapital til rådighed for virksomheden, vil årsrapporter, der opfylder investorens behov, også opfylder de fleste behov hos de andre brugere.

Begrebsrammen indeholder endvidere en række kvalitetskrav, som årsrapporten skal opfylde. Overordnet for disse krav er to tærskelværdier, der skal være opfyldt, for at det overhovedet er relevant at gå videre til de andre krav. Den ene tærskelværdi er væsentlighed, hvilket betyder, at kun væsentlige informationer skal medtages i årsrapporten. Væsentlighed er altså en grundlæggende egenskab, som årsrapporten skal leve op til og dermed også vurderes på baggrund af.

4 Fastlæggelse af væsentlighed

Formålet med dette kapitel er at introducere læseren til de regler og den praksis, der er gældende for fastlæggelse af væsentlighed.

4.1 Undersøgelse af ISA 320

Fastlæggelsen af væsentlighed er defineret i henhold til ISA 320 "Materiality in Planning and Performing an Audit". ISA 320 er ny, og den gælder således for regnskabsår der starter 15. december 2009 eller senere. Hvis en virksomhed har kalenderåret som regnskabsår, betyder dette, at revisor skal benytte standarden for revisioner af 2010 årsregnskabet. For revision af 2009 regnskaber gælder således RS 320 "Væsentlighed ved revision".

Den standardsættende organisation IFAC, der via sit udvalg IAASB udsteder ISA'erne, har gennem de senere år iværksat en gennemgribende ajourføring og ændring af de internationale revisionsstandarder (ISA'erne) - det såkaldte "Clarity Project". De danske revisionsstandarder er direkte oversat fra ISA'erne, som Danmark, via sit medlemskab af EU, er forpligtet til at følge. Oversættelsen sker igennem FSR's revisionstekniske udvalg.

ISA 320 består af 14 afsnit samt 13 underbyggende fortolkninger til nogle af afsnittene ("A-afsnittene"), hvilket er nyt i forhold til tidligere. Vi vil i dette kapitel komme mere specifikt ind på, hvad den kommende standard for fastlæggelse af væsentlighedsniveauet foreskriver. Vi har valgt en forholdsvis slavisk gennemgang, idet læseren ikke forudsættes at kende alle detaljerne i standarden, da den som sagt er helt ny.

Vi har i kapitlet valgt en struktur, der gør, at overskrifterne er identiske med standardens.

4.1.1 Omfang og ikrafttrædelsesdato

ISA 320, "Materiality in Planning and Performing an Audit" (ISA 320), der træder i kraft for regnskabsperioder, der begynder 15. december 2009 eller senere omhandler revisors ansvar for at anvende væsentlighed ved planlægning og udførelse af revision af et regnskab.¹⁰¹

¹⁰¹ ISA 320, afsnit 1 og 7

4.1.2 Væsentlighed i forbindelse med en revision

Forudsætninger om regnskabsbrugerne

Revisionsstandarden definerer begrebet væsentlighed, som vi har omtalt tidligere i afhandlingen, hvortil der henvises.

Standarden foreskriver endvidere, at væsentlighedsniveauet skal fastlægges ud fra en faglig vurdering, der påvirkes af revisors opfattelse af regnskabsbrugerens behov for finansielle oplysninger. Regnskabsbrugerne og deres behov er defineret tidligere i afhandlingen, men ISA 320 fastlægger, hvad revisor kan forudsætte af regnskabsbruger, når revisor skal fastlægge væsentlighedsniveauet. Revisor kan forudsætte, at regnskabsbrugerens:¹⁰²

- *"har en rimelig viden om forretningsmæssige og økonomiske aktiviteter samt regnskabsvæsen og vilje til at læse oplysningerne i regnskabet med rimelig omhu*
- *forstår, at årsrapporter udarbejdes, aflægges og revideres ud fra væsentlighedsniveauer*
- *anerkender, at der er iboende usikkerheder ved målingen af de beløb, som er baseret på anvendelse af skøn, vurdering og overvejelser af fremtidige begivenheder, og*
- *træffer rimelige økonomiske beslutninger på baggrund af oplysningerne i regnskabet".*

Anvendelse af væsentlighedsniveauet

Revisors anvendelse af væsentlighedsniveauet sker både ved:¹⁰³

1. planlægningen og udførelsen af revisionen
2. ved vurderingen af indvirkningen på revisionen af konstaterede fejlinformationer under revisionen
3. ved vurderingen af indvirkningen af eventuelle ikke-korrigerede fejlinformationer på regnskabet
4. udformningen af konklusionen i revisors erklæring.

Ved udførelsen af revisionen er revisors formål at opnå høj grad af sikkerhed for, at der ikke er væsentlige fejlinformationer i regnskabet. Ved fejlinformationer forstås både tilsigtede og utilsigtede fejl. Væsentlighed og revisionsrisiko (se afsnit 3.3 herom for definition på begrebet) skal vurderes under hele revisionen, især når:¹⁰⁴

¹⁰² ISA 320, afsnit 4

¹⁰³ ISA 320, afsnit 5

¹⁰⁴ ISA 320, vejledning A1

1. "risiciene for væsentlig fejlinformation identificeres og vurderes, jf. ISA 315
2. arten, den tidsmæssige placering og omfanget af yderlige revisionshandlinger fastlægges, jf. ISA 330
3. indvirkningen af eventuelle ikke-korrigerede fejlinformationer på regnskabet vurderes, jf. ISA 450 og
4. ved udformningen af konklusionen i revisors erklæring, jf. ISA 700"

Fastlæggelse af størrelsen af væsentlige fejlinformationer

Revisor fastlægger størrelsen af væsentlige fejlinformationer i forbindelse med planlægningen for at kunne vurdere fastlæggelsen af arten, den tidsmæssige placering og omfanget af risikovurderingshandlingerne såvel som yderlige revisionshandlinger. Fastlæggelsen af størrelsen af de væsentlige fejlinformationer skal endvidere danne grundlag for at kunne identificere og vurdere risiciene for væsentlige fejlinformationer.¹⁰⁵

Væsentlighedsniveauet angiver ikke nødvendigvis den beløbsmæssige grænse for, hvornår ikke-korrigerede fejlinformationer (enkeltvis eller aggregerede) vil blive vurderet som uvæsentlige. Revisor kan altså ikke alene se på størrelsen, men skal også se på arten og dermed på de omstændigheder der knytter sig til en given fejlinformation, inden den kan vurderes uvæsentlig.¹⁰⁶

4.1.3 Fastlæggelse af væsentlighed og "væsentlighed ved udførelsen"

Revisor skal i forbindelse med fastlæggelsen af den overordnede revisionsstrategi fastlægge et væsentlighedsniveau for regnskabet som helhed. Hvis der for specifikke transaktionskæder, balanceposter eller oplysninger med rimelighed kan forventes, at fejlinformationer, der kvantitativt er under det overordnede væsentlighedsniveau, vil påvirke regnskabsbrugernes økonomiske beslutninger, skal revisor endvidere fastlægge særskilte væsentlighedsniveauer på sådanne transaktionskæder, etc.¹⁰⁷ Faktorer, der tyder på, at der skal fastlægges væsentlighedsniveauer på transaktionskædeniveau, balancepostniveau eller for specifikke oplysninger i regnskabet, kan eksempelvis være, hvorvidt lovgivningen eller den regnskabsmæssige begrebsramme påvirker regnskabsbrugers forventninger til måling af eller oplysninger om visse forhold (for eksempel transaktioner med nærtstående parter, vederlag til virksomhedens ledelse, etc.). Dertil kommer nøgleoplysninger i regnskabet i relation til den branche virksomheden opererer i, og hvorvidt der fokuseres på et bestemt forhold vedrørende virksomhedens aktiviteter, der er oplyst særskilt i

¹⁰⁵ ISA 320, afsnit 6

¹⁰⁶ ISA 320, afsnit 6

¹⁰⁷ ISA 320, afsnit 10

regnskabet.¹⁰⁸ For at kunne vurdere, hvorvidt der er transaktionskæder, etc., der skal fastlægges et særskilt væsentlighedsniveau for, kan det være nyttigt at kende og forstå den daglige og øverste ledelses holdninger og forventninger.¹⁰⁹

Særlige overvejelser vedrørende virksomheder, der ikke har resultat for øje (non-profit virksomheder)

Revisor skal være opmærksom på følgende i forbindelse med arbejdet med non-profit virksomheder. Regnskabsbrugerne er primært ofte lovgivende og kontrollerende myndigheder, og regnskabet kan blive brugt til at træffe beslutninger, der ikke er af økonomisk karakter. Fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet i offentlige virksomheder er derfor påvirket af kravene i lovgivningen eller hos anden myndighed.¹¹⁰

Anvendelse af benchmarks til at fastsætte væsentlighed for regnskabet som helhed

Revisor benytter sig af sin professionelle dømmekraft i forbindelse med fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet. Ofte vælges der en bestemt procentsats af et valgt benchmark som udgangspunkt for fastsættelsen af væsentlighedsniveauet for regnskabet som helhed. Fastlæggelsen af den passende benchmark påvirkes af elementerne i regnskabet (for eksempel aktiver, forpligtelser, egenkapital, omsætning og omkostninger). Dertil kommer forhold, som regnskabsbrugerne af den pågældende virksomhed ofte har fokus på som eksempelvis overskud, omsætning eller nettoaktiver. Endvidere bør der ved valget af benchmark tages højde for virksomhedens art, branche og det økonomiske miljø, samt hvor virksomhedens befinder sig i sin livscyklus. Ydermere kommer virksomhedens ejerforhold, og den måde den er finansieret på. Endeligt kan de pågældende benchmarks forholdsmæssige volatilitet påvirke valget af benchmark.¹¹¹

Overskud før skat fra fortsættende aktiviteter bruges ofte for virksomheder, der har overskud som målsætning. I de tilfælde, hvor overskuddet fra fortsættende aktiviteter er svingende, kan andre benchmarks som eksempelvis bruttoresultat eller omsætning være mere hensigtsmæssige.¹¹²

De finansielle data, der skal bruges som udgangspunkt for den valgte benchmark, vil typisk være det regnskabsmæssige resultat og finansielle stillinger fra tidligere år eller for indeværende år til dato. Dertil kommer budgetter eller prognoser for indeværende år korrigeret for væsentlige ændringer.

¹⁰⁸ ISA 320, vejledning A10

¹⁰⁹ ISA 320, vejledning A11

¹¹⁰ ISA 320, vejledning A2

¹¹¹ ISA 320, vejledning A3

¹¹² ISA 320, vejledning A4

Såfremt der er usædvanlige omstændigheder, der påvirker resultatet eller den finansielle stilling, kan revisor vurdere, at benchmark skal være et normaliseret resultat.¹¹³

Standarden nævner, at man kan bruge forskellige procentsatser alt efter hvilken slags virksomhed, der er tale om, samt hvilket benchmark der er valgt. Valget af procentsats er et spørgsmål om professionel dømmekraft. Som eksempler for procentsatser oplyses, at revisor kan vurdere, at 5% af resultat før skat er passende, for en virksomhed der har overskud som målsætning mens virksomheden, der ikke har overskud for øje, kan bruge 1% af enten omsætning eller omkostningerne i alt. De valgte procentsatser er ikke statiske, og en højere eller lavere procentsats kan betragtes som passende efter omstændighederne.¹¹⁴

I mindre virksomheder, hvor overskuddet før skat fra fortsættende aktiviteter konsekvent er lavt som eksempelvis ved ejerledet virksomheder, hvor ejeren får størstedelen af overskuddet før skat i form af vederlag, kan det være relevant at bruge et benchmark som for eksempel overskud før vederlag og skat.¹¹⁵

Ved revision af en offentlig virksomhed kan benchmarken for programaktiviteterne være omkostninger i alt eller nettoomkostninger. Hvis en offentlig virksomhed forvalter offentlige aktiver, kan aktiverne være en hensigtsmæssig benchmark.¹¹⁶

"Væsentlighed ved udførelsen"

Revisor skal fastsætte "væsentlighed ved udførelsen" for at kunne vurdere risiciene for væsentlig fejlinformation og dermed bestemme arten, den tidsmæssige placering og omfanget af yderlige revisionshandlinger.¹¹⁷ "Væsentlighed ved udførelsen" er den danske oversættelse af "Performance Materiality", der oplyses i ISA'en. Begrebet er defineret som:¹¹⁸

"et eller flere beløb, som er lavere end væsentlighed for regnskabet som helhed, og som revisor har fastsat med henblik på at nedsætte sandsynligheden til et passende lavt niveau for, at den samlede mængde ikke-korrigerede og uopdagede fejlinformationer overstiger væsentlighed for regnskabet som helhed. Hvor det er relevant, kan væsentlighed ved udførelsen også dække over et eller flere beløb, som revisor har fastsat

¹¹³ ISA 320, vejledning A5

¹¹⁴ ISA 320, afsnit 10 og vejledning A7

¹¹⁵ ISA 320, vejledning A8

¹¹⁶ ISA 320, vejledning A9

¹¹⁷ ISA 320, afsnit 11

¹¹⁸ ISA 320, afsnit 9

lavere end væsentlighedsniveauet eller –niveauerne for bestemte grupper af transaktioner, balanceposter eller oplysninger.”

Baggrunden for fastlæggelsen af ”Væsentlighed ved udførelsen” skyldes, at hvis revisor kun fokuserer på at opdage individuelt væsentlige fejlinformationer, er der en risiko for, at revisor overser, at regnskabet indeholder flere individuelt uvæsentlige fejlinformationer, der tilsammen overstiger væsentlighedsniveauet. Dertil kommer, at der muligvis er flere ikke-korrigerede og uopdagede fejl, der tilsammen overstiger væsentlighedsniveauet. Ved at fastsætte ”Væsentlighed ved udførelsen” nedsættes sandsynligheden for, at de samlede ikke-korrigerede og uopdagede fejlinformationer ligger over regnskabet væsentlighedsniveau som helhed.¹¹⁹

Fastlæggelse af ”væsentlighed ved udførelsen” er i henhold til standarden ikke en matematisk beregning, og fastlæggelsen skal ske ud fra en professionel dømmekraft. Fastlæggelsen påvirkes af revisors forståelse af virksomheden og af arten og omfanget af tidligere års konstaterede fejlinformationer og dermed forventningerne til fejlinformationer i indeværende periode.¹²⁰

Genovervejelser efterhånden som revisionen skrider frem

Væsentlighedsniveauet (både for regnskabet som helhed og på transaktionsniveau) skal genovervejes, hvis revisor i forbindelse med revisionen bliver opmærksom på information, der ville have fået revisor til at fastlægge et andet væsentlighedsniveau til at starte med. Dette gælder for eksempel, hvis det resultat, der var forventet i forbindelse med fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet under revisionen viser sig at være markant anderledes end først antaget.¹²¹

Såfremt revisor vurderer, at det først fastlagte væsentlighedsniveau er for højt skal revisor afgøre, om det er nødvendigt at genoverveje ”Væsentlighed ved udførelsen” og om arten, den tidsmæssige placering og omfanget af de yderlige revisionshandling er passende.¹²²

¹¹⁹ ISA 320, vejledning A12

¹²⁰ ISA 320, vejledning A12

¹²¹ ISA 320, afsnit 12 og vejledning A13

¹²² ISA 320, afsnit 13

4.1.4 ISA 320 kontra RS 320

Vi vil i følgende afsnit gennemgå de væsentligste ændringer imellem de to væsentlighedsstandarder.

Figur 4.1: Sammenligning mellem ISA 320 og RS 320

	ISA 320	RS 320
A)	Revisionsrisiko nævnes kun i uddybning.	Revisionsrisiko er centralt emne.
B)	Regnskabsbruger og hvad der kan forventes heraf defineres.	Regnskabsbruger nævnes ikke.
C)	Kvalitativ fejlinformation nævnes ikke direkte, oplyses kun som arten.	Der oplyses om kvalitativ fejlinformation og denne beskrives.
D)	To særskilte afsnit omkring, hvornår væsentlighed skal genovervejes.	Genovervejelse om væsentlighed nævnes kort.
E)	ISA450 er udarbejdet og indgår derfor ikke længere i ISA320.	Flere afsnit omkring fejlinformationer.
F)	Der oplyses, hvad der skal dokumenteres.	Der nævnes intet om dokumentation.
G)	Der er indarbejdet underbyggende forklaringer direkte i standarden.	Der er ikke indarbejdet underbyggende forklaringer direkte i standarden.
H)	Begrebet "Væsentlighed ved udførelsen" indføres.	Begrebet er ikke nævnt.

Kilde: Egen tilvirkning på baggrund af RS 320 og ISA 320

Ovenstående tabel viser i hovedtræk ændringerne mellem ISA 320 og RS 320. Vi vil nedenfor forklare forskellene nærmere.

Revisionsrisiko er et centralt emne i RS 320. Den nævnes endda i første afsnit i standarden omhandlende formålet med hele revisionsstandarden. Begrebet er gennemgående, og det fremhæves ofte, at der er sammenhæng med væsentlighed, altså jo højere væsentlighedsniveau des lavere revisionsrisiko og omvendt. I ISA 320 nævnes overordnet kun, hvad revisionsrisikoen er funktion af, samt at denne sammen med væsentlighedsniveau gennem hele revisionen skal vurderes. Baggrunden for denne forskel må findes i det igangværende Clarity Projekt, som IAASB er midt i. Samtlige ISA'er er således udgivet i et nyt og ensartet format, og alle træder i kraft for regnskabsår begyndende 15. december 2009. Dertil kommer, at cirka 33% af standarderne ligeledes er ajourført. De centrale planlægningsstandarder er ikke ajourført, men udelukkende omstruktureret,¹²³ hvorfor omtalen af risikoen er flyttet til en anden ISA eller skrevet i det tilhørende forklarende materiale.

¹²³ Kiertzner (2009), Revisionsplanlægningen og revisionsrisikomodelen, side 2

I ISA 320 bliver det forklaret, hvad revisor kan forvente sig af regnskabsbruger. Det bliver dermed præciseret, at revisor med rimelighed kan forvente, at regnskabsbruger blandt andet kender til væsentlighedsbegrebet, og at der findes usikkerheder ved indregning og måling, etc. Der er dog ikke noget, der tyder på, at dette begreb vil afhjælpe forventningskløften, hvilket vi drøfter i næste kapitel, hvortil der henvises.

RS 320 giver eksempler på kvalitative fejlinformationer under arten af fejlinformation, så revisor er opmærksom på dette. I ISA 320 bliver arten i stedet alene nævnt, når der oplyses omkring fejlinformation, hvorfor de kvalitative forhold ikke længere er præciseret direkte. Grunden til dette er, at denne vurdering af fejlinformationer nu er placeret i ISA 450.

Den mest iøjefaldende forskel på revisionsstandarderne er, at vurdering af fejlinformation samt kommunikation heraf, som fylder 6 ud af 18 afsnit i RS 320, er nu behandlet i særskilt standard (ISA 450). Dette har IAASB gjort, fordi de ønskede en mere tydelig opdeling af at fastlæggelse af væsentlighedsniveauet og vurdering af fejlinformationer er to særskilte handlinger.

Endvidere er der i den nye standard forklaret, hvordan revisor skal dokumentere sin fastlæggelse samt løbende overvejelser omkring væsentligheden gennem hele revisionen. Herunder både det overordnede væsentlighedsniveau samt eventuelle væsentlighedsniveauer på enkelte områder.

Der er i den nye standard medtaget begrebet "væsentlighed ved udførslen", der blandt andet har det formål at sikre, at ikke-korrigerede og uopdagede fejlinformationer ikke overstiger væsentlighedsniveauet. RS 320 har ikke et sådan begreb.

Ud over ovenstående er der sket en del præciseringer og uddybninger, hvilket kommer til udtryk i en markant længere standard, og det er på trods af, at vurdering af fejl nu behandles i egen standard.

4.1.5 Sammenfatning på undersøgelse af ISA 320

Fastlæggelsen af væsentlighed er defineret i henhold til ISA 320 "Materiality in Planning and Performing an Audit". ISA 320 er helt ny, og den gælder således for regnskabsår, der starter 15. december 2009 eller senere. Hvis en virksomhed har kalenderåret som regnskabsår, betyder dette, at revisor skal benytte standarden for revisioner af 2010 årsregnskabet. For revision af 2009 regnskaber gælder således stadig RS 320 "Væsentlighed ved revision".

Revisor skal i henhold til revisionsstandarden fastlægge væsentlighedsniveauet ud fra en faglig vurdering, der påvirkes af revisors opfattelse af regnskabsbrugerens behov for finansielle oplysninger.

Revisor kan benytte en valgt benchmark til fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet, men der skal ved valget tages højde for virksomhedens art, branche, ejerforhold, etc. De procentsatser, der skal tages af de valgte benchmarks, skal fastlægges ud fra en professionel dømmekraft.

Revisor skal fastlægge et væsentlighedsniveau for regnskabet som helhed. Det kan i nogle tilfælde endvidere være nødvendigt for revisor at fastlægge væsentlighedsniveauer på transaktionskædeniveau, balancepostniveau eller for specifikke oplysninger i regnskabet.

Revisor skal fastsætte "væsentlighed ved udførelsen", der er et eller flere beløb, der er lavere end væsentlighed for regnskabet som helhed. "Væsentlighed ved udførelsen" skal hjælpe revisor med at nedsætte sandsynligheden til et passende lavt niveau for, at den samlede mængde ikke-korrigerede og uopdagede fejlinformationer overstiger væsentlighed for regnskabet som helhed.

Væsentlighedsniveauet (både for regnskabet som helhed og på transaktionsniveau) skal revurderes, som revisionen skrider frem. Såfremt det oprindelige fastsatte væsentlighedsniveau var for højt, skal "væsentlighed ved udførelsen" revurderes.

ISA 320 er gennemgribende ændret, idet vurdering af fejlinformationer nu behandles i særskilt standard (ISA 450). Dertil kommer, at der er indført begrebet "væsentlighed ved udførelsen", der er med til at sikre, at ikke-korrigerede og uopdagede fejlinformationer ikke overstiger væsentlighedsniveauet. Ud over ovenstående er der sket en del præciseringer og uddybninger, der ikke har signifikant betydning for revisors fastlæggelse.

4.2 Fastlæggelse af væsentlighedsniveauet i revisionsfirmaer

De enkelte større revisionsfirmaer reviderer typisk ikke direkte ud fra revisionsstandarderne. De har som et led i deres kvalitetsstyring deres egen firmapolitikker, der typisk er samlet i en "Policies Manual" eller lignende. Det er denne manual, de enkelte medarbejdere bliver oplært og undervist i, og det er de retningslinjer, de ansatte i revisionsvirksomhederne skal overholde. Manualen indeholder selvfølgelig den gældende lovgivning, revisionsstandarder, etc., men der er i manualen typisk fastsat strengere krav. Dertil kommer, at manualerne indeholder det enkelte revisionsfirmas fortolkning af standarderne, etc.

Manualerne indeholder ligeledes regler om fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet (både kvantitativt og kvalitativt). Vi vil i dette afsnit gennemgå, hvorledes de fem revisionsfirmaer i Danmark, der reviderer virksomhederne i OMX C20, kan fastsætte væsentlighedsniveauet ud fra *kvantitative* faktorer, og hvilke forskelle dette kan give. Derudover har vi valgt at inddrage FSR's notat vedrørende

væsentlighed samt Exposure Draft af ISA 320 fra december 2004 (ED-ISA 320). Sidstnævnte er medtaget for at vise, at et udkast til ISA 320 indeholdt konkrete forslag til benchmarks for beregning af væsentlighedsniveauet. Formålet er ikke at sammenholde de enkelte revisionsfirmaer, men at opfylde ovennævnte formål.

De valgte firmaer og notater bruger følgende *kvantitative* faktorer til fastlæggelse af væsentlighedsniveauet:

Figur 4.2: Oplisting af kvantitative faktorer til fastlæggelse af væsentlighedsniveauet

	Firma 1	Firma 2	Firma 3	Firma 4	Firma 5	FSR	ED-ISA320
Omsætning	0,5% - 2%	0,5% - 2%	0,5%	0,5% - 1%	0,5% - 1%	0,5% - 1%	0,5%
Bruttofortjeneste	-	-	-	1% - 2%	-	-	-
Omkostninger i alt	-	0,5% - 2%	-	-	-	-	-
EBITDA	-	-	-	2% - 5%	-	2% - 4%	-
Resultat før skat	10%	3% - 10%	5%	5% - 10%	5%	5% - 10%	5%
Aktiver i alt	1%	0,5% - 2%	0,5%	0,25% - 0,5%	0,5% - 1%	0,5% - 1%	-
Egenkapital	2%	3% - 10%	-	1% - 5%	1% - 2%	1% - 2%	-

Kilde: Egen tilvirkning

Vi er opmærksomme på, at ovenstående er et forsimplet billede af væsentlighedsniveauets fastlæggelse, idet kvalitative faktorer og revisors professionelle dømmekraft ikke indgår.

Formålet med dette afsnit er at vise, at forskellige revisionsvirksomheder har vidt forskellige udgangspunkter for fastlæggelse af væsentlighedsniveauet ud fra de kvantitative faktorer. Dette kan skyldes, at ISA 320 ikke indeholder konkrete procentsatser. Fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet skal som nævnt tage højde for både de kvantitative og kvalitative faktorer, hvilket sker ud fra revisors professionelle dømmekraft. Den enkelte revisor vil derfor typisk først fastlægge det kvantitative niveau for derefter at justerer dette med de kvalitative faktorer. Af ovenstående tabeller ses det, at der generelt kan være stor forskel på de kvantitative kriterier, revisor vælger at lægge til grund for fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet, hvilket dermed får en indflydelse på det endelige fastlagte væsentlighedsniveau.

4.3 Gennemgang af Fondsrådets notat om væsentlighed

Vi har i ovenstående set på, hvordan revisor skal fastlægge væsentlighedsniveauet og hvilken praksis, der eksisterer i de enkelte revisionsfirmaer. For de finansielle og børsnoterede virksomheder eksisterer der en kontrol af regnskaber, der tager udgangspunkt i Fondsrådets vurdering af væsentlighed. Vi vil derfor i dette afsnit redegøre for, hvilken praksis for væsentlighed der eksisterer ved denne kontrol. Vi vil i afsnittet kort komme ind på Fondsrådets arbejde samt indarbejde praktiske eksempler, hvor Fondsrådet har krævet rettelser i faktiske regnskaber.

Fondbrådet blev nedsat i henhold til § 84 i lov om værdipapirhandel mv.¹²⁴ og fører kontrol med at børsnoterede og virksomheder, hvis værdipapirer er optaget til handel på et reguleret marked overholder gældende regnskabsregler. Finanstilsynet er sekretariatsfunktion for de finansielle børsnoterede virksomheder, mens Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er for de ikke finansielle børsnoterede virksomheder.

Fondbrådet udsendte 17. december 2008 notatet: "Fondbrådets generelle overvejelser og afvejsninger ved vurdering af væsentlighed i forbindelse med regnskabskontrol". Følgende afsnit er baseret på dette notat. Notatet er ifølge Fondbrådet udarbejdet til internt brug men er offentliggjort, så både regnskabsbruger og regnskabsaflægger kan få et indblik i Fondbrådets generelle overvejelser omkring væsentlighed. Fondbrådets afgørelser omkring væsentlighed baseres på konkrete skøn, og da forskellige personer kan have forskellige opfattelser heraf, så har der været behov for nogle retningslinjer for et mere ensartet niveau.

I forbindelse med regnskabsaflæggelse og regnskabskontrollen behandles følgende:

- Anvendte regnskabsregelsæt
- Regnskabsbestanddele
- Indregning, måling og klassifikation
- Oplysninger

Fondbrådet bygger væsentlighedsbegrebet på International Financial Reporting Standards's (IFRS) definitioner på væsentlighed, der som udgangspunkt minder en del om betydningen oplyst i ISA 320, afsnit 2. Fondbrådet konkluderer på denne baggrund, at de mest betydende faktorer ved væsentlighed er:

- Regnskabspostens/-oplysningens beløbsmæssige størrelse
- Regnskabspostens/-oplysningens art/karakter
- De faktiske forhold, som fejlen eller udeladelsen indgår i

Disse vil derfor hver især have betydning for vurderingen af, om der er tale om en fejl eller ikke.

¹²⁴ Fondbrådets hjemmeside, www.fondsraadet.dk/da/Om-os/Fondsraadets-forretningsorden.aspx

4.3.1 Gennemgang af Fondsrådets offentliggjorte afgørelser

Vi har gennemgået alle Fondsrådets offentliggjorte afgørelser¹²⁵ for at vurdere, om det er muligt at sammenholde disse afgørelser med revisors praksis omkring fastlæggelse af væsentlighedsniveau. Dette har som udgangspunkt ikke være muligt, da de fleste af Fondsrådets afgørelser beror på regelsættet virksomheden skal aflægge regnskabet eller årsrapporten efter, og ikke efter om der beløbsmæssig er fundet fejl i regnskabsposterne. Eksempelvis findes der mange afgørelser omkring manglende udarbejdelse af koncernregnskab,¹²⁶ hvilket ikke kan sammenholdes med fastlæggelse af væsentlighedsniveau i revisionens forstand. Fondsrådet har dog foretaget afgørelser, hvor det beløbsmæssigt er oplyst, hvad virksomhederne skal indregne, da nedskrivningerne i første omgang ikke var store nok. Der er tale om afgørelse af 15. juni 2009 vedrørende Skælskør Bank A/S samt afgørelse af 18. november 2009 for Amagerbanken A/S. Dermed har de ment, at der har været fejl i opgørelserne over disse nedskrivninger, som revisor ikke mente, hvorfor Fondsrådet må have fastlagt et andet væsentlighedsniveau end revisor, ellers har revisor ikke foretaget den nødvendige revision til at kunne afdække disse nedskrivningsbehov.

Vi er klare over, at revisor naturligvis skal fastlægge et væsentlighedsniveau, hvorfor vi har beregnet et væsentlighedsniveau med udgangspunkt i ovenstående selskabers endelige årsrapporter 2008 (inden tilretninger påbudt af Fondsrådet)

Figur 4.3: Beregning af væsentlighedsniveauet for de af Fondsrådet irettesatte virksomheder

Nøgletal	Skælskør Bank A/S		Amagerbanken A/S		Brugte procenter
	Hovedtal i t.kr.	Væsentlighedsniveau i t.kr.	Hovedtal i t.kr.	Væsentlighedsniveau i t.kr.	
Netto renteindtægter	91.636	2.749	915.011	27.450	3%
Resultat før skat	-22.183	-1.109	-693.505	-34.675	5%
Udlån og andre tilgodehavender til amortiseret kostpris	1.897.755	9.489	24.497.305	122.487	0,5%
Aktiver	2.605.753	6.514	35.695.790	89.239	0,25%
Gæld til kreditinstitutter og centralbanker	538.494	5.385	13.027.289	130.273	1%
Egenkapital	273.783	5.476	1.704.586	34.092	2%

Kilde: Egen tilvirkning med udgangspunkt i årsrapporter for 2008 for Skælskør Bank A/S og Amagerbanken A/S

Vi har valgt at tage udgangspunkt i nøgletallene, vi finder væsentlige for de ovenstående finansielle virksomheder, da vi mener, at regnskabsbrugerne vil have fokus disse nøgletal, specielt da slutningen af 2008 var meget præget af finanskrisen. Dermed vil der lægges ekstra mærke til udlån og eventuel

¹²⁵ Taget udgangspunkt i væsentlige og / eller principielle afgørelser fra første afgørelse af 9. november 2005 til og med afgørelse af 8. december 2009, jævnfør Fondsrådets Hjemmeside (<http://www.fondsraadet.dk/da/FR-Afgoerelser/Vaesentlige-og-eller-principielle-afgoerelser.aspx>)

¹²⁶ 15 af de 58 afgørelser vedrører manglende udarbejdelse af koncernregnskab

nedskrivning heraf i forhold til de foregående år, hvor der kun har været minimale behov for nedskrivninger. Men også pengeinstitutternes gæld til andre kreditinstitutter og centralbanker, da tidspunktet omkring 31. december 2008 var meget præget af mangel på likvider og dermed også frygt for indfrielse af kort gæld.

De udvalgte procentsatser bygger på et vægtet gennemsnit af tidligere oplyste beregningsmetoder fra de fem revisionsfirmaer, der reviderer OMXC20-selskaber samt vores personlige mening om fastlæggelsen. Da der ikke er tale om "almindelige" handels- eller produktionsvirksomheder, kan man ikke tage direkte udgangspunkt i hverken FSR's notat, de større revisionsfirmaer eller foreslåede benchmarks fra ISA 320. Vi har derfor, som revisorer brugt vores professionelle dømmekraft, som revisionsstandarden foreskriver og har vurderet nogle væsentlige nøgletal for regnskabsbruger. Vi har for nettoomsætning, der for revisionsfirmaerne, FSR's notat samt ISA 320 (december 2004) spænder mellem 0,5%-2% sat dette højere, da der er tale om netto renteindtægter og dermed ikke reel omsætning. For aktiver gælder det, at regnskabsbruger på forhånd ved, at pengeinstitutter skaber indtjening primært gennem indtægter fra udlån. Vi har derfor sat procenten på det laveste niveau af 0,25%-2%. Derudover er valgt skønnede procentsatser på udlån og gæld til kreditinstitutter. Generelt vil regnskabsbruger tænke på resultat, hvorfor vi dog som udgangspunkt vil bruge de beregnede væsentlighedsniveauer for resultatopgørelsen, og dermed ville det fastlægges på ca. 1,5 mio.kr. for Skælskør Bank A/S og ca. 30 mio.kr. for Amagerbanken A/S.

Fondsrådet påbød Skælskør Bank A/S at nedskrive yderligere 80,3 mio.kr. på udlån, hvilket ud fra ovenstående beregninger uden tvivl vil være væsentligt.¹²⁷ Det skal dog bemærkes, at kvartalsrapporten ikke er revideret af selskabets revisor, og da Fondsrådet ikke ved inspektionen har påbudt rettelser af årsrapporten for 2008, må det formodes, at der ikke var indikationer for yderligere nedskrivninger på disse fire udlån i 2008, hvorfor årsrapporten som udgangspunkt må vurderes at være korrekt.

Blandt andre påbud, påbød Fondsrådet Amagerbanken A/S, at nedskrive yderligere 86 mio.kr., hvilket må anses for væsentligt, da vi ovenfor fastlagde væsentlighedsniveauet på 30 mio.kr. Det skal dog bemærkes, at hvis regnskabsbruger ikke har så meget fokus på resultatet med i stedet koncentrerer sig omkring fremtidig indtjening ved for eksempel udlån, så vil dette være under væsentlighedsniveauet og behøvede ikke nødvendigvis at blive rettet. Men efter vores mening, så burde denne have været rettet, og det bør også have været revisors holdning, hvorfor det må

¹²⁷ Vi er klar over, at Fondsrådets afgørelse beror på selskabets kvartalsrapport for 1. kvartal 2009, men vi har valgt at beregne et væsentlighedsniveau for hele året, hvoraf det stadig er åbenlyst, at 80 mio.kr. er væsentlighed for selskabet, selv hvis det var en årsrapport

formodes, at revisor ikke har været opmærksom på, at selskabets nedskrivningsprincipper ikke har taget udgangspunkt i begrebsrammen, der forudsætter dagsværdi.¹²⁸ I denne sammenhæng har revisor altså afgivet en fejlagtig konklusion omkring årsrapporten. Det skal dog bemærkes, at revisor formentlig ikke havde opdaget den manglende interne kontrol ved opgørelse af værdi på sikkerheder ved udlån.

4.3.2 Sammenfatning

Vi har gennemgået alle Fondsrådets offentliggjorte afgørelser for at vurdere, om det er muligt at sammenholde disse afgørelser med revisors praksis omkring fastlæggelse af væsentlighedsniveau.

Fondsrådet har offentliggjort to afgørelser, hvor der er oplyst omkring beløbsmæssige fejl vedrørende Skælskør Bank A/S og Amagerbanken A/S. Vi har i disse afgørelser kunne sammenholde med revisors praksis omkring fastlæggelse af fastvæsentlighedsniveauet, og vi kan sammenfatte, at revisorer som udgangspunkt har samme holdning som Fondsrådet. Disse fejl burde have været rettet eller også skulle revisor have taget forbehold for regnskabsposten, da disse ikke kan indeholdes i væsentlighedsniveauet.

4.4 Sammenfatning

Vi har valgt at beskrive revisionsstandarden, der vedrører revisors fastlæggelse af væsentlighedsniveauet ved revision af regnskaber og årsrapporter, ISA 320. Standarden foreskriver endvidere, at væsentlighedsniveauet skal fastlægges ud fra en faglig vurdering, der påvirkes af revisors opfattelse af regnskabsbrugerens behov for finansielle oplysninger.

Revisor skal i henhold til revisionsstandarden fastlægge væsentlighedsniveauet ud fra en faglig vurdering, der påvirkes af revisors opfattelse af regnskabsbrugerens behov for finansielle oplysninger. Revisor kan benytte en valgt benchmark til fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet, men der skal ved valget tages højde for virksomhedens art, branche, ejerforhold, etc. De procentsatser, der skal tages af de valgte benchmarks, skal fastlægges ud fra en professionel dømmekraft.

Den nye ISA 320 er gennemgribende ændret, idet vurdering af fejlinformationer nu behandles i særskilt standard (ISA 450). Dertil kommer, at der er indført begrebet "væsentlighed ved udførelsen", der er med til at sikre, at ikke-korrigerede og uopdagede fejlinformationer ikke overstiger væsentlighedsniveauet. Ud over ovenstående er der sket en del præciseringer og uddybninger, der ikke har signifikant betydning for revisors fastlæggelse.

¹²⁸ Det er i afgørelsen offentliggjort at den yderligere nedskrivning beror på, at Amagerbanken A/S ikke har indregnet sikkerheder i form af børsnoterede værdipapirer i den officielle børskurs

Vi har forespurgt de fem danske revisionsfirmaer, der reviderer OMX C20-selskaberne om hvilke benchmarks, der bruges til fastlæggelse af væsentlighedsniveauet ved revision af regnskaber eller årsrapporter og endvidere sammenholdt dette med FSR's notat samt ED-ISA 320. Det blev påvist, at der kan være stor forskel i fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet fastsat ud fra firmaernes retnings der findes forskellige nøgletal, der bruges, kan betyde store afvigelser i væsentlighedsniveauet. Heri spiller både det enkelte firmas politikker og den enkelte revisors holdninger til virksomheden, der skal revideres.

Fondbrådet har offentliggjort to afgørelser, hvor der er oplyst omkring beløbsmæssige fejl. Vi har i disse afgørelser kunne sammenholde med revisors praksis omkring fastlæggelse af fastvæsentlighedsniveauet, og vi kan sammenfatte, at revisorer som udgangspunkt har samme holdning som Fondbrådet.

Det kan herefter sammenfattes, at revisor skal fastlægge væsentlighedsniveauet ud fra revisionsstandarden ISA 320. Denne lægger op til, at det er revisors professionelle dømmekraft, der skal afgøre væsentlighedsniveauet ved den enkelte revision. I praksis betyder dette, at de enkelte revisionsfirmaer bruger intervaller til beregning af procentsatser på udvalgt benchmarks og dermed kan to revisorer som udgangspunkt fastlægge vidt forskellige væsentlighedsniveauer på samme virksomhed.

5 Empirisk undersøgelse i form af spørgeskemaer

I forlængelse af afsnit 1.5 vil vi i dette afsnit analysere de modtagne besvarelser af vores udsendte spørgeskemaer. Vi vil indlede kapitlet med en kort redegørelse af forudsætningerne for at kunne benytte de modtagne svar, hvorefter vi vil analysere de generelle data.

Resultaterne af de specifikke spørgsmål i spørgeskemaet vil vi bruge til at fastlægge revisors holdning til de problemstillinger, der er identificeret løbende i afhandlingen, der analyseres og diskuteres i kapitel 6. Denne metode er valgt, så vi kan samle diskussionen af problemstillingerne og for, at vi kan inddrage de interviews, vi har foretaget.

Forudsætninger for at kunne benytte de modtagne besvarelser

Inden analysen af de modtagne svar på spørgeskemaerne vil vi redegøre for om forudsætningerne for, at kunne benytte de modtagne svar er opfyldt.

Som omtalt i de indledende afsnit har vi valgt at udsende spørgeskemaet til 273 respondenter fordelt på to revisionssektioner i revisionsfirmaet Deloitte. Vi har modtaget 102 svar retur, svarende til en svar procent på 37%, hvilket vi anser som tilfredsstillende.

Vi gør opmærksom på, at der ud af de 102 modtagne svar er 22, der ikke er udfyldt fuldstændigt. Dette er sket som følge af en fejl i opsætningen af programmet, vi benyttede til udsendelse af spørgeskemaerne, hvilket gav respondenterne mulighed for at returnere spørgeskemaet uden at besvare alle spørgsmålene. Programmet har identificeret disse, og vi har manuelt rettet dette i tabeller og grafer, vi bruger i vores analyse. De spørgsmål der ikke er besvaret, er ikke væsentlige i forhold til vores analyse. Der er primært tale om svarmuligheden "I/A" – ikke aktuelt, og de få steder, hvor der var tale om et manglende svar på et spørgsmål, har vi medtaget dette som "ikke oplyst". Sammenfattende mener vi derfor ikke, at de 22 ufuldstændige modtagne spørgeskemaer har indflydelse på vores analyse og konklusioner heraf.

Udsendelsen af spørgeskemaerne er sket til alle revisorer i de valgte revisionssektioner, og der er således ikke taget hensyn til uddannelse eller erfaring. Fastlæggelse af væsentlighedsniveauet er typisk ikke relevant for revisorer, der har 0-2 års erfaring i revisionsbranchen. Denne gruppe består af juniorassistenter, der er ansat med Højere Handelseksamen (HH) og assistenter, der er ansat med en Bachelor i almen erhvervsøkonomi (HA) eller en cand.merc.aud (CMA). Fælles for gruppen er, at de ikke har erfaring inden for revision, når de starter arbejdet som revisor. De revisorer, der er ansat med

en HH eller HA baggrund har typisk ikke selvstændigt jobansvar¹²⁹ inden for de første to år af ansættelsen, og de har typisk ikke den rette viden om fastlæggelse af væsentlighedsniveauet, hvorfor vi har taget dem ud af undersøgelsen.

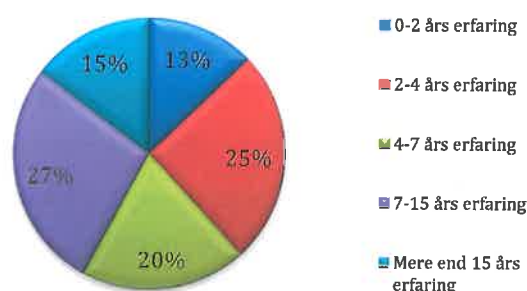
Vi har derfor reduceret de 102 modtagne besvarelser med 13 respondenter, hvorfor vores analyse tager udgangspunkt i 89 besvarelser, hvilket giver en korrigeret svarprocent på 32%. Vi mener, at spørgeskemaundersøgelsen giver et gyldigt og validt billede af de stillede spørgsmål, og at vi dermed kan bruge dem som baggrund for vores analyse. Dette begrundes vi med, at undersøgelsen dækker over mange uddannelses- og erfaringsniveauer. De stillede spørgsmål er med til at underbygge de problemstillinger, vi har identificeret i afhandlingen, og vi mener ikke at svarene ville afvige herfra, hvis vi havde stillet dem til andre revisionsfirmaer. Spørgeskemaerne er for udvalgte spørgsmål udbygget med kommenteringsfelter, hvor respondenterne kan give uddybende forklaringer til besvarelserne.

Generel viden om de modtagne besvarelser

Inden analysen af de udvalgte svar (89 svar) vil vi for hele svarpopulationen (102 svar) redegøre for fordelingen på erfaring i revisionsbranchen, uddannelsesmæssig baggrund samt stillingsbetegnelse.

Figur 5.1: Besvarelser fordelt på antal års erfaring i revisionsbranchen

	Antal	Procent
0-2 års erfaring	13	13%
2-4 års erfaring	26	25%
4-7 års erfaring	20	20%
7-15 års erfaring	28	27%
Mere end 15 års erfaring	15	15%
Total	102	100%

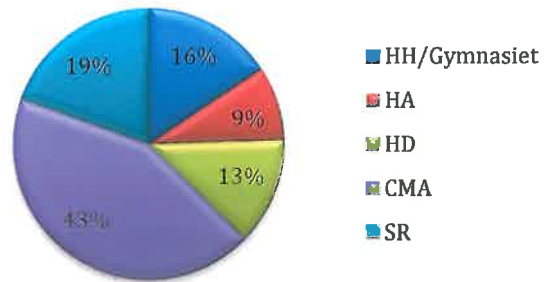


Som nævnt har vi, valgt at se bort fra de 13 besvarelser fra gruppen "0-2 års erfaring". Figuren viser, at vi i vores besvarelse har en erfaringsmæssig forholdsvis tung fordeling, idet 42% af respondenterne har mere end 7 års revisionserfaring.

¹²⁹ Med "jobansvar" forstås, at revisor har selvstændigt ansvar for at planlægge, udføre og afslutte en revision

Figur 5.2: Besvarelser fordelt på senest færdiggjorte uddannelse

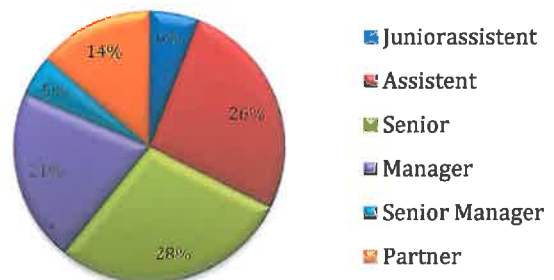
	Antal	Procent
HH/Gymnasiet	16	16%
HA	9	9%
HD	13	13%
CMA	44	43%
SR	20	19%
Total	102	100%



Ovenstående figur viser, at 62% af de revisorer, der har udfyldt spørgeskemaet, har færdiggjort en cand.merc.aud eller er statsautoriseret revisor. Dette er med til at sikre, at revisorerne har den fornødne teoretiske og praktiske baggrund for udfyldelse af spørgeskemaerne.

Figur 5.3: Besvarelser fordelt på stillingsbetegnelse

	Antal	Procent
Juniorassistent	6	6%
Assistent	27	26%
Senior	29	28%
Manager	21	21%
Senior Manager	5	5%
Partner	14	14%
Total	102	100%



For at forklare ovenstående figur har vi nedenfor kort valgt at gennemgå de enkelte stillingsbetegnelser.

Figur 5.4: Beskrivelse af stillingsstrukturen i Deloitte

Stilling	Beskrivelse
Juniorassistent	Revisor med HH baggrund med 0-2 års erfaring
Assistent	Revisor med HH baggrund med 2-5 års erfaring, revisor med HA baggrund med 0-3 års erfaring og revisor med CMA baggrund med 0-2 års erfaring
Senior	Revisor med HH baggrund med 5-8 års erfaring, revisor med HA baggrund med 3-6 års erfaring og revisor med CMA baggrund med 2-5 års erfaring
Manager	Revisor med CMA baggrund med mellem 5-9 års erfaring
Senior Manager	Statsautoriseret revisor
Partner	Statsautoriseret revisor med partner eller indehaver status

Kilde: Egen viden igennem vores arbejde i Deloitte

Ovenstående gennemgang af stillingsbetegnelserne er forenklet i forhold til de faktiske forhold, idet der specielt fra og med seniorniveau er andre forhold end uddannelse og erfaring, der har indflydelse på stillingsbetegnelsen.

Man kan af figur 5.3 se, at alle stillingsbetegnelser er godt repræsenteret, og at der er en god fordeling mellem tungere titler (manager – partner) på 40% og mindre tunge titler (assistent – senior) på 54%. Juniorassistenterne er sammen med nogle af assistenterne sorteret fra i den videre analyse, idet de har 0-2 års erfaring. Fordelingen af titlerne er med til at sikre, at spørgeskemaundersøgelsen er repræsentativ.

5.1 Sammenfatning

Vi kan af ovenstående sammenfatte, at de modtagne svar på spørgeskemaerne er valide, hvorfor vi kan benytte svarene i vores analyse af de udfordringer og overvejelser, som revisor står overfor ved fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet.

6 Udfordringer og overvejelser i forbindelse med fastlæggelse af væsentlighedsniveauet

Nuværende kapitel er afhandlingens hovedkapitel, der svarer på problemformulerings sidste spørgsmål. Det er her, vi vil opsummere, analysere og diskutere de udfordringer og overvejelser, vi har identificeret i de foregående kapitler. Dertil kommer problemstillinger vi har medtaget, da vi mener, at disse er interessante. Disse udfordringer og overvejelser er primært identificeret i forbindelse med vores interviews og spørgeskemaer.

6.1 Forventningskløften

Et problem revisor står overfor i forbindelse med fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet er forventningskløften. Revisors fastlæggelse af væsentlighedsniveauet skal ske med udgangspunkt i regnskabsbrugerne, men som tidligere omtalt står det ikke nødvendigvis klart, hvilke forventninger regnskabsbrugerne har, og hvem regnskabsbrugerne i de enkelte tilfælde overhovedet er.

6.1.1 Forventningskløften i dag

Forventningskløften, herunder den ændring, der har været i offentlighedens forventninger til revisor har løbende været beskrevet i litteraturen. Et af de større bidrag omkring forventningskløften i Danmark er givet af Bent Warming-Rasmussen, der i "Tillidsforholdet og forventningskløften mellem brugeren af revisionsydelsen og den statsautoriserede revisor" fra 1990 behandler emnet særdeles indgående. Et af de seneste bidrag er artiklen "Hvad er en revisionspåtegning værd?", fra Berlingske Nyhedsmagasin maj 2009.

Grunden til dette fortsatte fokus på forventningskløften er primært fortsatte konstateringer af besvigelser i årsrapporter med "blank" påtegning. Disse erhvervsskandaler skaber debat i offentligheden omkring revisors rolle. Revisor skal i henhold til lovgivningen etc. omkring besvigelser tilrettelægge arbejdet, så der tages højde for, at der begås besvigelser,¹³⁰ men det betyder ikke, at revisor har ansvar for at finde besvigelserne blot for at lede.

Forventningskløften er et grundlæggende problem for revisor, idet den er med til at trække revisor i pressen med beskyldninger om dårligt udført arbejde, etc., selvom det måske slet ikke er tilfældet. Dette er med til at sætte spørgsmålstejn ved det mest grundlæggende, og det revisor basalt set driver

¹³⁰ Rostgaard (2009), Hvad er en revisionspåtegning værd?, side 22

sin forretning på baggrund af, tillid. Hvis først tilliden til revisor er mistet, er forretningsgrundlaget også mistet.

Eksistensen af forventningskløften skal ses i lyset af, at ISA 320 fastslår, at revisor i forbindelse med fastlæggelse af væsentlighedsniveauet blandt andet kan forudsætte, at regnskabsbruger forstår, at årsrapporter udarbejdes, aflægges og revideres ud fra et væsentlighedsniveau. Forudsætningen i ISA'en kan virke paradoksalt, eftersom at væsentlighedsniveauet, som tidligere nævnt, er en af hovedårsagerne til eksistensen af forventningskløften. Forudsætningen virker derfor mere som en "ansvarsfraskrivning" fra revisorbranchens side end som en saglig begrundet forudsætning.

6.1.2 Mulige løsninger til minimering af forventningskløften

Eftersom forventningskløften stadig eksisterer, kan det tyde på, at offentligheden og regnskabsbruger ikke forstår, hvordan revisionsprocessen fungerer, eller også er revisor for dårlig til at kommunikere herom. Der er muligvis flere løsninger til minimering af forventningskløften, men vi har nedenfor valgt at medtage de to løsninger, vi vurderer, kan minimere forventningskløften mest.

- Bedre kommunikation til offentligheden omkring revisionsprocessen og
- Offentliggørelse af væsentlighedsniveauet

6.1.2.1 Bedre kommunikation til offentligheden omkring revisionsprocessen

Kommunikationen fra revisorbranchen til offentligheden kan selvfølgelig ske på mange niveauer og på mange fronter, men snakker vi den formelle kommunikation til offentligheden sker dette igennem den uafhængige revisors påtegning. Den uafhængige revisors påtegnings formål er at fortælle regnskabsbrugeren om det udførte arbejde, konklusionen herpå samt ansvarsfordelingen mellem virksomhedens ledelse og revisor. Den uafhængige revisors påtegning skal indeholde følgende:¹³¹

- 1) Identifikation af det reviderede regnskab samt angivelse af den regnskabsmæssige begrebsramme
- 2) En omtale af revisors ansvar for revisionen og en omtale af den udførte revision
- 3) Forbehold eller oplysning om, at påtegningen er uden forbehold
- 4) En konklusion vedrørende den udførte revision
- 5) Eventuelle supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet
- 6) Eventuelle supplerende oplysninger vedrørende andre forhold
- 7) Eventuel udtalelse om ledelsesberetningen
- 8) Datering og underskrift

¹³¹ Vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorerers erklæringer (erklæringsbekendtgørelsen), side 17

Vi har i nærværende afhandling ikke valgt at gennemgå ovenstående punkter, idet vi mener, de falder uden for afhandlingens primære fokus.¹³²

Den uafhængige revisors påtegning er gennem de senere år ændret væsentligt i længde og udformning. Den medtager således på nuværende tidspunkt beskrivelser af, hvad revisor gør og hvilken ansvarsfordeling, der er imellem ledelse og revisor, jævnfør bilag 3. Eftersom forventningskløften stadig eksisterer, er der dog ikke noget, der tyder på, at det har hjulpet i forhold til brugernes forventninger til, hvad en revision går ud på, samt hvem der har ansvaret for hvad. Påstanden underbygges af Jan Bo Hansen, der udtaler: *"Det (den uafhængige revisors påtegning) er total uforståeligt (for menig mand)! Der er lavet fire undersøgelser. IAASB har sammen med den amerikanske revisorforening igangsat empiriske analyser af, om de revisionspåtegninger vi har i dag er gode nok, eller om de skal ændres. Alle 4 undersøgelser er netop afsluttet og kommer frem til det samme resultat. Folk læser ikke hvad der står i påtegningen, og hvis de læser den, så forstår de den ikke. De kan ikke tolke hvad konklusionen er i påtegningen, og de forventer, at revisor udtaler sig om noget andet, end det revisor rent faktisk udtaler sig om."* Henrik Z. Hansen fortsætter: *"Den er fuldstændig uforståelig. Der står så meget revisorteknik i påtegningerne, at det alene er os fagfolk, der i bedste fald kan forstå dem"*

Ændringerne i den uafhængige revisors påtegning ændrer altså ikke grundlæggende ved regnskabsbrugerens forventninger til regnskabsaflæggelsen og forståelse heraf. Jan Bo Hansen mener, at der skal mere radikale ændringer til i den uafhængige revisors påtegning, Han udtaler: *"Hvis man skal gøre noget, så skal man nok gå sådan meget fundamentalt til værks i stedet for bare at prøve og fintune nogle få sætninger i påtegningen. Det kunne være, man bare skulle indføre en smiley (...), hvor man siger, at uden forbehold så er det en glad smiley, og med forbehold, så er der forskellige grader af, hvor sur den ser ud"*. Henrik Z. Hansen mener endvidere, at den uafhængige revisors påtegning bør gøres mere simpel, så den bliver mere forståelig. Han udtaler: *"(...) og måske i virkeligheden en mere simpel og enkel påtegning"*.

En ændring af den uafhængige revisors påtegning til en mere simpel form vil kunne hjælpe på forståelsen af, hvorvidt årsrapporten er uden væsentlige fejl, men det vil ikke ændre på forståelsen af revisionsprocessen. Revisorbranchen kunne derfor med fordel sideløbende med forenklingen af den uafhængige revisors påtegning forklare offentligheden revisionsprocessen og begrebet væsentlighed. Dette kunne gøres via artikler eller måske endnu bedre ved at starte en offentlig debat omkring revisors arbejde og væsentlighedsniveauet. Hvad det betyder, og hvad det ikke betyder. Dertil kommer

¹³² Ønskes en uddybende forklaring af påtegningens bestanddele henvises der til Erklæringsvejledningen, dateret 24. marts 2009

også at forklare offentligheden, at revision ikke nødvendigvis er en eksakt videnskab, men at der er tale om subjektive vurderinger vedrørende en lang række informationer.

6.1.2.2 Offentliggørelse af væsentlighedsniveauet

En af løsningerne til formindskelse af forventningskløften kunne være en offentliggørelse af væsentlighedsniveauet til tredjemand og dermed også regnskabsbruger.

Offentliggørelse af væsentlighedsniveauet er på mange måder et kontroversielt emne, idet netop fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet på nuværende tidspunkt er revisors suveræne domæne.

Offentliggørelse af væsentlighedsniveauet er blandt andet behandlet i artiklen "Materiality & The Audit Report – It's Time for Disclosure",¹³³ som vi har benyttet i det kommende afsnit.

6.1.2.2.1 Offentliggørelse til tredjemand

Ved en offentliggørelse af væsentlighedsniveauet til tredjemand vil det naturlige sted at offentliggøre væsentlighedsniveauet være i den uafhængige revisors påtegning, idet det er den allerede kendte officielle kommunikation til regnskabsbrugeren. Dette kan ske enten via en kort ændret sætning eller via et nyt afsnit.¹³⁴

Ny sætning

I den eksisterende uafhængige revisors påtegning fremgår sætningen:¹³⁵

"(...) udfører revisionen med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for, at årsrapporten ikke indeholder væsentlig fejlinformation."

En mulig løsning kunne være at erstatte det med:¹³⁶

*"(...) udfører revisionen med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for, at årsrapporten **ud fra et væsentlighedsniveau på 1 mio. kr., ikke indeholder fejlinformationer.**"*

Nyt afsnit

¹³³ Skrevet af Kearns (2007)

¹³⁴ Kearns (2007), Materiality & The Audit Report – It's time for Disclosure, side 14

¹³⁵ Eksempel taget fra Vestas' årsrapport 2008, De uafhængige revisorerers påtegning, side 97

¹³⁶ Afsnittet er oversat til dansk ud fra Kearns (2007), Materiality & The Audit Report – It's time for Disclosure, side 14

Som alternativ til ovenstående kunne væsentlighedsniveauet offentliggøres i et særskilt afsnit i den uafhængige revisors påtegning.

Dette afsnit kunne lyde som følger:¹³⁷

"Det foreløbige væsentlighedsniveau fastlagt ved starten af revisionen var på 20 mio.kr. Dette beløb er primært fastlagt ved at tage 4% af det foreløbige resultat på 500 mio.kr. Andre procentvise overvejelser var en procentdel af de foreløbige totale aktiver og en procentdel af den foreløbige egenkapital, men de er ikke brugt i fastlæggelsen. Der var ikke nogen betydelig udvikling under revisionen, der har resulteret i, at vi har ændret vores væsentlighedsniveau under vores revision"

Fordelen ved det nye afsnit er, at det er muligt for revisor at argumentere for det valgte væsentlighedsniveau og eventuelt også tilføje kvalitative faktorer.

6.1.2.2.2 Fordele og ulemper ved offentliggørelse til tredjemand

Artiklen beskriver en række fordele og ulemper i forbindelse med en eventuel offentliggørelse af væsentlighedsniveauet. Vi har nedenfor valgt at fremhæve uddrag heraf, som vi diskuterer på følgende måde. Vi har listet de argumenter, som artiklen kommer med under de enkelte fordele og ulemper, hvorefter vi ud fra vores viden og indsamlet data i øvrigt kommer med modargumenter, hvor dette er relevant. Vi har endvidere oplistet de fordele og ulemper, som vi selv mener, der kunne eksistere ved en eventuel offentliggørelse.

Fordel: Indtjeningen opfattes som et interval frem for et fast beløb

Argument

En af fordelene ved en offentliggørelse af væsentlighedsniveauet vil være, at det hjælper regnskabsbrugeren med at se indtjeningen som et interval i stedet for som et bestemt beløb. De børsnoterede selskaber bliver blandt andet målt på deres evne til at ramme deres forecasts, og med manglende oplysninger om væsentlighedsniveauer tillægges en mindre afvigelse heri stor betydning. Hvis væsentlighedsniveauet var kendt for regnskabsbrugeren, ville en mindre afvigelse ikke tillægges så stor betydning, da afvigelsen ville kunne indeholdes i det interval, som væsentlighedsniveauet fastsætter. Hvis eksempelvis resultatet før skat var meldt ud af virksomheden til 1.000 t.kr., men kun endte på 950 t.kr., ville virksomheden ikke have nået sit forecast. Hvis væsentlighedsniveauet var offentliggjort til 100 t.kr., ville regnskabsbruger kunne opfatte resultatet før skat som et interval på

¹³⁷ Afsnittet er oversat til dansk ud fra Kearns (2007), Materiality & The Audit Report – It's time for Disclosure, side 15

1.000 t.kr. +/- 100 t.kr., altså et resultat før skat på mellem 900 t.kr. og 1.100 t.kr. Det faktiske resultat på 950 t.kr. ligger inden for dette interval, hvorfor regnskabsbruger ikke tillægger det større betydning, at det faktiske opnåede resultat ikke afviger fra forecastet.¹³⁸

Modargument

I forbindelse med ikrafttræden af den nye revisionsstandard ISA 450¹³⁹ skal revisor anmode virksomhedens ledelse om at rette alle de fejl, der findes.¹⁴⁰ Såfremt alle fundne fejl rettes, kan antagelsen i ovenstående eksempel om, at resultatet før skat kan betragtes som et interval ikke bruges, hvorfor ovenstående ikke vurderes at være et argument for offentliggørelse af væsentlighedsniveauet.

Det er endvidere tvivlsomt, hvorvidt investor vil tillægge det stor betydning, at virksomhedens resultat ikke er 100% i overensstemmelse med det forecast, som virksomheden har meldt ud. Man kunne forestille sig, at investor lagde mere vægt på, at den tendens, som det endelige regnskab viser, overordne, er i overensstemmelse med forecastet, og at nøgletallene ikke er væsentligt ændret.

Fordel: Større gennemskuelig af revisors beslutningsproces

Argument

En anden af fordelene ved offentliggørelse af væsentlighedsniveauet som artiklen beskriver er, at det forbedrer gennemskueligheden af revisors beslutningsproces. Beregningen af væsentlighedsniveauet er en kritisk proces, der er med til at fastlægge omfanget af revisors arbejde. Når beregningen af væsentlighedsniveauet sker bag lukkede døre, er der ikke nogen kontrol af, at fastlæggelsen er sket ud fra rimelige kriterier. I henhold til forfatteren lærer offentligheden kun omkring beslutningsprocessen i forbindelse med opdagelse af fejl i årsrapporterne. Offentliggørelsen vil betyde, at revisor er tvunget til at fastlægge væsentlighedsniveauet rigtigt hver gang.¹⁴¹

Modargument

Forfatteren omtaler en beregning af væsentlighedsniveauet, men der er snarere tale om en fastlæggelse. Typisk sker der først en kvantitativ beregning i henhold til de benchmarks, som ISA 320 foreslår. Derefter skal revisor vurdere kvalitative faktorer, hvorefter det er revisors professionelle dømmekraft, der fastlægger væsentlighedsniveauet. Ordet beregning er derfor misvisende, idet det indikerer, at der udelukkende er tale om en kvantitativ fastlæggelse.

¹³⁸ Kearns (2007), Materiality & The Audit Report – It's time for Disclosure, side 11

¹³⁹ ISA 450, afsnit 8

¹⁴⁰ Interview af Jan Bo Hansen (2009) samt ISA 450, afsnit 8

¹⁴¹ Kearns (2007), Materiality & The Audit Report – It's time for Disclosure, side 12

Forfatteren mener, at da beregningen (fastlæggelsen) af væsentlighedsniveauet sker bag lukkede døre, kan ingen udefrakommende kontrollere, at revisor lægger rimelige kriterier til grund, og at det kun bliver afsløret i forbindelse med opdagelse af fejl i årsrapporterne. Hvis vi snakker fejl i form af besvigelser, har Jan Bo Hansen en anden holdning:

"Hvis man ser på de besvigelser, der har fundet sted, og som rent faktisk er blevet undersøgt og den slags ting, de vil ikke have bleven afdækket ved brug af et lavere væsentlighedsniveau."

Fordel: Forbedringer af de kvalitative faktorer

Argument

I henhold til standarderne skal der tages hensyn til både de kvalitative og de kvantitative faktorer ved fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet. En offentliggørelse af væsentlighedsniveauet vil forbedre forståelsen af de kvalitative faktorer, da de kritiske kvalitative faktorer, der har haft indflydelse på fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet, kan beskrives, og det kan forklares, hvordan de påvirker den endelige fastlæggelse.

Modargument

Ovenstående argument vil kun være gældende, såfremt offentliggørelsen sker i form af tilføjelse af et nyt afsnit i den uafhængige revisors påtegning, hvor der er mulighed for at skrive og uddybe de overvejelser, revisor har gjort sig.

Fordel: Forbedre fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet

Argument

Offentliggørelse hjælper med til at raffinere og forbedre fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet for revisionsbranchen. Dette sker, i og med at fastlæggelsen og argumenterne herfor kan drøftes åbent i branchen, hvorfor revisorerne har mulighed for at lære fra hinanden, og der vil opstå en "best practice", der vil højne kvaliteten af revisionerne.

Modargument

Ved en offentliggørelse af væsentlighedsniveauet er det sandsynligt, at der vil opstå en "best practice", men spørgsmålet er, om det overhovedet giver mening at snakke om "best practice" i forbindelse med fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet, idet virksomhedernes vidt forskellige kvalitative forhold gør, at det ikke er muligt at udarbejde en "best practice" herfor.

Fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet har ikke umiddelbart noget med kvaliteten af revisionen at gøre. Væsentlighedsniveauet påvirker revisionens omfang og vurderingen af fundne fejlinformationer,

men det betyder ikke nødvendigvis en bedre kvalitet af revisionen. Det er betydeligt sværere at kritisere revisor for at have fastlagt et væsentlighedsniveau eksempelvis 2 mio.kr. for højt, end det er at kritisere revisor for mangelfuld revision af de udvalgte stikprøver. Fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet er et professionel skøn, hvor der er betydelig større frihedsgrader, og revisionen af stikprøver er kvaliteten af revisors håndværk (arbejde).¹⁴²

Ulempe: Resultatet til diskussion

Argument

Ved en offentliggørelse af væsentlighedsniveauet vil det resultat, som virksomheden rapporterer være til diskussion, da nogle vil tage det rapporterede resultat og udarbejde et interval ud fra væsentlighedsniveauet, hvilket måske vil forvirre nogle regnskabsbrugere.

Modargument

Som nævnt under fordelene: "Indtjeningen opfattes som et interval frem for et fast beløb" lægger ISA 450 op til, at alle fundne fejl rettes. Selvom dette ikke sker, vil det ikke være muligt for regnskabsbrugeren at se, hvilke fundne fejl der er rettet, og hvilke der ikke er rettet. Ovenstående argument har kun værdi, hvis en liste over fundne fejl, der ikke er rettet blev offentliggjort, men det er vores vurdering, at det vil forvirre regnskabsbrugere yderligere, hvorfor det ikke umiddelbart ses som en brugbar løsning.

Ulempe: Revisor holdes op på ikke fundne fejlinformationer

Argument

Ved en offentliggørelse af væsentlighedsniveauet fremkommer der en kvantitativ størrelse, som eventuelle ikke fundne fejlinformationer kan måles op i mod. Dermed er det nemmere at holde revisor ansvarlig for de ikke fundne fejlinformationer.

Modargument

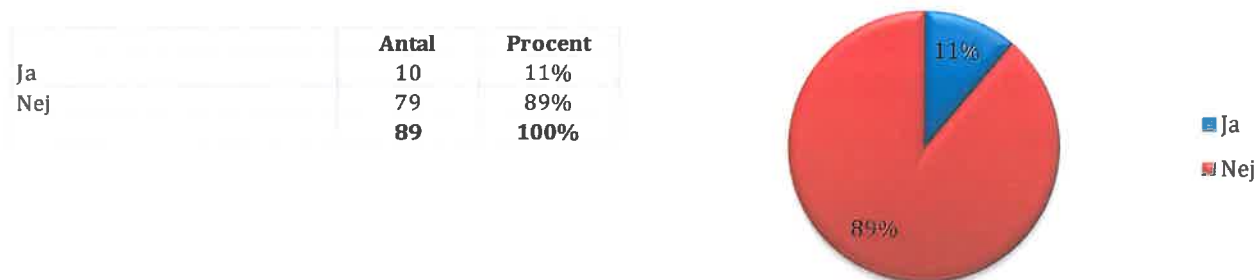
Hvis ledelsen, efter at de har aflagt årsrapporten, finder en fejl, der er så væsentlig, at den overstiger væsentlighedsniveauet, vil der være en fejl i den aflagte årsrapport. Hvis væsentlighedsniveauet er offentliggjort, vil ledelsen måske forsøge at gøre revisor ansvarlig for dette. På den anden side er det ledelsen, der aflægger årsrapporten, hvorfor fejlen lige så meget falder tilbage på dem selv. Selvom væsentlighedsniveauet ikke er offentliggjort, er der stor sandsynlighed for, at ledelsen alligevel har en idé om, hvor væsentlighedsniveauet ligger.

¹⁴² Interview af Henrik Z. Hansen (2009)

6.1.2.2.3 Analyse af spørgeskemaer vedrørende offentliggørelse af væsentlighedsniveauet

Vi har i vores spørgeskemaundersøgelse set nærmere på holdningen til en offentliggørelse af væsentlighedsniveauet. I forhold til vores kendskab til revisionsbranchen forventer vi, at respondenterne er imod en offentliggørelse af væsentlighedsniveauet, idet det er vores erfaring, at væsentlighedsniveauet i revisionsbranchen i stor grad anses for revisors professionelle vurdering der ikke er til offentliggørelse og drøftelse med andre. Resultaterne fra spørgeskemaet er præsenteret nedenfor.

Figur 6.1: Mener du væsentlighedsniveauet skal offentliggøres til regnskabsbrugeren?



Ovenstående figur viser, at størstedelen (89%) er imod en offentliggørelse af væsentlighedsniveauet, hvilket er i overensstemmelse med vores forventninger. Vi har i spørgeskemaet givet respondenterne mulighed for at uddybe deres svar, hvilket vi i hovedtræk vil se nærmere på.

Dem der er imod en offentliggørelse af væsentlighedsniveauet er inddelt i to hovedgrupper. Den ene gruppe mener, at væsentlighedsniveauet er en professionel vurdering, og at det vil være svært at kommunikere det til regnskabsbruger. Nogle respondenter, der som udgangspunkt er imod en offentliggørelse oplyser, at hvis der kunne findes en fornuftig måde at kommunikere dette på, ville de ikke være helt afvisende herfor. Andre respondenter mener, at regnskabsbrugeren vil have meget svært ved at forholde sig til væsentlighedsniveauet og betydningen heraf, og det er muligt, at en offentliggørelse vil skabe flere spørgsmål end svar hos regnskabsbrugeren samt evt. skabe unødigt kritik af revisors arbejde.

Den anden gruppe af modstanderne mener, at en offentliggørelse vil øge risikoen for besvigelser, og det vil betyde, at revisor vil blive hængt op på eventuelle uopdagede fejlinformationer i regnskabet.

Endelig er der en respondent, der mener, at en offentliggørelse strider imod definitionen af væsentlighed. Fastlæggelsen af væsentlighed skal ske med udgangspunkt i regnskabsbrugerne og skal fastlægges, så regnskabsbrugeren ikke ændrer opfattelse af regnskabet. Respondenten mener derfor, at det er paradoksalt at offentliggøre væsentlighedsniveauet, da det ikke burde gøre nogen forskel for regnskabsbrugeren, da revisors væsentlighedsniveau er identisk med regnskabsbrugernes

væsentlighedsniveau. Dette argument er interessant, men det er kun gyldigt i teorien, idet der er andre forhold, der gør sig gældende. Hele diskussionen af forventningskløften (der i det store hele eksisterer som følge af væsentlighed) ville ikke være aktuel, hvis ovenstående argument var korrekt.

Den del af respondenterne, der mener, at væsentlighedsniveauet skal offentliggøres, argumenterer for, at regnskabsbruger dermed ved, hvilket omfang revisionen har, og at der ikke er tale om en fuldstændig gennemgang af alle bilag, transaktioner, etc. Det vil endvidere hjælpe med til at minimere forventningskløften, idet regnskabsbrugeren ofte har en anden opfattelse af, hvad der er væsentligt.

Vi mener, at det er muligt at kommunikere til regnskabsbruger, at revisionen sker ud fra væsentlighed samt oplyse omkring omfanget af revisionen, uden at revisor skal oplyse omkring det fastlagte væsentlighedsniveau.

Den store modstand mod offentliggørelse af væsentlighedsniveauet indikerer, at minimering af forventningskløften ikke skal ske via offentliggørelse af væsentlighedsniveauet men derimod via bedre kommunikation til offentligheden omkring revisionsprocessen, som var det andet alternativ, vi opstillede.

6.1.2.2.4 Drøftelse af væsentlighedsniveauet med virksomhedens ledelse

Ved en offentliggørelse af væsentlighedsniveauet til tredjemand på erklæringstidspunktet bliver virksomhedens ledelse selvfølgelig (ligesom tredjemand) klar over det eksakte væsentlighedsniveau. I stedet for en offentliggørelse til tredjemand omkring væsentlighedsniveauet, kan væsentlighedsniveauet oplyses udelukkende til virksomhedens ledelse.

Virksomhedens ledelse kan opdeles i den daglige ledelse – direktionen og den øverste ledelse – bestyrelsen. Der er ikke noget i lovgivningen eller i revisionsstandarderne, der forhindrer revisor i at oplyse det eksakte væsentlighedsniveau til virksomhedens ledelse, men det er derimod ikke et krav. Det er op til den enkelte revisor i den enkelte revision. Der er en række fordele og ulemper ved en sådan oplysning til den daglige ledelse, som vi nedenfor vil komme nærmere ind på.

En offentliggørelse af væsentlighedsniveauet til bestyrelsen kan være en naturlig forlængelse af den i forvejen lovpligtige rapportering til bestyrelsen igennem revisionsprotokollatet. Der er i RS 260 "Kommunikation af revisionsmæssige forhold til virksomhedens øverste ledelse" oplistet en række forhold, som revisor skal vurdere og rapportere til den øverste ledelse. Dette omfatter blandt andet:¹⁴³

¹⁴³ RS 260, afsnit 11

- Den generelle fremgangsmåde og det overordnede omfang af revisionen, herunder forventede begrænsninger eller yderligere krav
- konstaterede fejl, der har eller kan have en væsentlig indvirkning på virksomhedens regnskab, uanset om fejlen er bogført af virksomheden
- væsentlige usikkerheder, der vedrører begivenheder og omstændigheder, der kan medføre betydelig tvivl om virksomhedens mulighed for at fortsætte driften.

Denne vurdering vil ske i revisionsprotokollen, der er revisors rapportering til virksomhedens øverste ledelse – bestyrelsen. I henhold til RS 260 skal revisor informere den øverste ledelse om de ikke korrigerede fejlinformationer, som revisor har fundet under revisionen, og som den daglige ledelse har fundet uvæsentlig både som helhed og enkeltvis, på nær hvis der er tale om bagatelbeløb.¹⁴⁴

Ovenstående krav om rapportering til bestyrelsen kan godt ske, uden at væsentlighedsniveauet er bestyrelsen bekendt, men en offentliggørelse heraf vil være med til at afstemme forventningerne overfor bestyrelsen. Det er i den forbindelse vigtigt at fastslå, at det er revisor, der suverænt bestemmer væsentlighedsniveauet, men hvis revisor for eksempel har fastlagt væsentlighedsniveauet til 500 t.kr., men bestyrelsen ønsker et væsentlighedsniveau på 300 t.kr., kan revisor godt acceptere dette, men det er i den forbindelse vigtigt, at virksomheden er klar over, at der er tale om en udvidelse af revisionen. Den omvendte situation, hvor bestyrelsen ønsker, at revisor bruger et højere væsentlighedsniveau, kan naturligvis ikke accepteres.

Som følge af EU's 8. direktiv er det nu et krav for børsnoterede og finansielle virksomheder, at der etableres et revisionsudvalg.¹⁴⁵ Formålet med revisionsudvalget er primært at assistere bestyrelsen med at opfylde dennes ansvar for at sikre en uafhængig og objektiv overvågning af virksomhedens regnskabsaflæggelsesproces, interne kontrolsystemer, risikostyringssystemer og den lovpligtige revision (både eksternt og internt). Revisionsudvalget sammensættes af bestyrelsesmedlemmer, der ikke samtidig indgår i direktionen. Mindst et medlem af revisionsudvalget skal være uafhængig samt have kvalifikationer inden for regnskabsvæsen eller revision.¹⁴⁶ Revisionsudvalget er altså et underudvalg under bestyrelsen.

¹⁴⁴ RS 260, afsnit 11a og 11b

¹⁴⁵ Revisionsudvalg – også i Danmark, Deloitte 2007, side 2

¹⁴⁶ Revisionsudvalg – også i Danmark, Deloitte 2007, side 3

En oplysning omkring væsentlighedsniveauet til revisionsudvalget vil i forhold til revisionsudvalget ansvarsområder være svær at komme uden om. Revisionsudvalgene skal i deres virke blandt andet overvåge det arbejde, der udføres af revisorerne samt gennemgå den foreslående revisionsplan, herunder revisionsstrategien og risikoområderne. Dertil kommer, at revisionsudvalgene skal drøfte alle væsentlige regnskabsprincipper og regnskabspraksis med revisor.¹⁴⁷ Jan Bo Hansen underbygger dette og siger om drøftelser omkring væsentlighedsniveauet med revisionsudvalgene: *"Der mener jeg ikke, at man kan undlade at oplyse, hvad væsentlighedsniveauet er"*.¹⁴⁸

Virksomhedens daglige ledelse står for den daglige bogføring i henhold til bogføringsloven og udarbejder første udkast til årsrapporten. Der kan derfor være risiko for besvigelser ved en offentliggørelse af væsentlighedsniveauet, da den daglige ledelse ved, hvor revisor lægger sit niveau. På den anden side betyder et væsentlighedsniveau ikke, at revisor kun undersøger og efterprøver oplysninger og regnskabsposter, der er større end det fastsatte niveau. Det fastsatte væsentlighedsniveau fortæller revisor det samlede niveau for fejlinformation, som revisor kan acceptere uden at tage et forbehold.¹⁴⁹ Det siger derfor ikke direkte noget om, hvilket niveau revisor bruger under sin revision. Ud fra væsentlighedsniveauet vil revisor fastlægge sin bagatelgrænse, som ledelsen umiddelbart kan bruge, hvis de ønsker at udarbejde tilsigtede fejl. Det er dog ingen garanti for, at revisor aldrig ser på beløb under bagatelgrænsen, da revisor skal udvælge sin stikprøve, på en sådan måde at der er en forventning om, at alle enheder i populationen har en sandsynlighed for at blive udvalgt.¹⁵⁰ Der skal altså være en grad af tilfældighed i forbindelse med revisionen.

En drøftelse af væsentlighedsniveauet med den daglige ledelse er ikke nødvendigvis en god idé, da der er en risiko for, at ledelsen på den baggrund har nemmere ved at begå besvigelser. Jan Bo Hansen siger dog:

*"resultatet på forventningskløften er ikke bare at offentliggøre, hvad væsentlighedsniveauet er, for så er der nogle, der kan risikere at misbruge det, selvom jeg tror, at i de artikler og så videre, der er risikoen for, at det bliver misbrugt på den måde – den er nok overdrevet i og med, at det altså er svært lige at køre en besvigelser op til den der undergrænse og så sige "og så stopper jeg så lige""*¹⁵¹

¹⁴⁷ Revisionsudvalg – også i Danmark, Deloitte 2007, side 7

¹⁴⁸ Interview af Jan Bo Hansen (2009)

¹⁴⁹ Som tidligere nævnt angiver væsentlighedsniveauet ikke nødvendigvis den beløbsmæssige grænse for, hvornår ikke-korrigerede fejlinformationer (enkeltvis eller aggregerede) vil blive vurderet som uvæsentlige, da revisor ligeledes skal se på arten og dermed de omstændigheder der knytter sig til en given fejlinformation (ISA 320, afsnit 6)

¹⁵⁰ RS 530, Stikprøveudtagelse og andre testmetoder, afsnit 42

¹⁵¹ Interview af Jan Bo Hansen (2009)

Han fortsætter: *"Der er andre ting, der skal til. De slører jo, hvad der rent faktisk sker"*¹⁵²

I forbindelse med vores gennemgang af videnskabelige artikler har vi tidligere i afhandlingen fremhævet problemstillingen om, at revisors fastlæggelse af væsentlighedsniveauet er til diskussion og forhandling med selskabernes ledelse og revisionsudvalg. Dette udgør et problem i forhold til, at væsentlighedsniveauet skal fastlægges med udgangspunkt i regnskabsbrugerne, der har en anden interesse end ledelsen. Regnskabsbrugerne har forskellige interesser og behov, som er gennemgået i afsnit 2.1.2 omkring stakeholderperspektivet og afsnit 3.4.2 omkring brugernes informationsbehov.

Hvis vi antager, at den primære regnskabsbruger er aktionærerne, er deres interesse størst mulig afkast på lang sigt. Ledelsens interesser er noget anderledes, da de bliver nødt til at sikre, at de lever op til de mål, der er sat for dem. Både direktionen men også bestyrelsen vil på generalforsamlingen blive stillet til regnskab for de mål, der er nået og de mål, der ikke er nået. Dertil kommer, at ledelsen ofte er incitamentsaflønnede, hvilket øger deres motivation til at nå de fremsatte mål – måske også via ikke etiske metoder. Der kan derfor opstå en situation, hvor ledelsen forsøger at påvirke revisors fastlæggelse af væsentlighedsniveauet i opadgående retning, således at revisionens omfang minimeres og dermed også ofte de omkostninger, der er forbundet med revisionen. Dermed bliver resultatet større, hvilket som udgangspunkt kommer både ledelsen og aktionærerne til gode, men ledelsen kan via sit driftsansvar påvirke (for eksempel via tilsigtede fejl) aktionærernes økonomi ugunstigt.

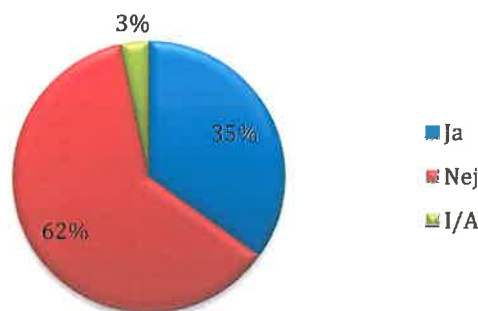
6.1.2.2.5 Analyse af spørgeskemaer vedrørende drøftelse af væsentlighed med virksomheden

Vi har underbygget ovenstående i form af vores udsendte spørgeskema, hvor vi har spurgt til, hvorvidt væsentlighedsniveauet drøftes med kunden, samt hvem hos kunden væsentlighedsniveauet drøftes med. Det var vores forventning, at respondenterne er imod en drøftelse med baggrund af tidligere oplysninger omkring offentliggørelse til tredjemand. En drøftelse med virksomheden er dog et vidt begreb og vi forventede derfor, at drøftelser med revisionsudvalg sker i højere omfang end med de øvrige svarmuligheder. Resultaterne er præsenteret nedenfor.

¹⁵² Interview af Jan Bo Hansen (2009)

Figur 6.2: Drøfter du væsentlighedsniveauet med kunden?

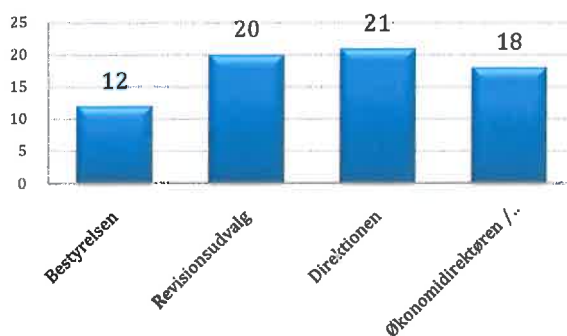
	Antal	Procent
Ja	31	35%
Nej	55	62%
I/A	3	3%
	89	100%



Ovenstående figur viser, at omkring en tredjedel af respondenterne drøfter væsentlighedsniveauet med kunderne, hvilket er flere end forventet. Dette skal ses i sammenhæng med hvem hos kunderne væsentlighedsniveauet drøftes med, som nedenstående figur viser:¹⁵³

Figur 6.3: Hvem hos kunden drøfter du væsentlighedsniveauet med? (mulighed for flere krydser)

	Antal	Procent
Bestyrelsen	12	17%
Revisionsudvalg	20	28%
Direktionen	21	30%
Økonomidirektøren / Regnskabschefen	18	25%
	71	100%



Ovenstående resultat viser, at direktionen og revisionsudvalgene er de enheder hos kunden, som væsentlighedsniveauet oftest drøftes med, men generelt er der ikke den store afvigelse mellem svarmulighederne. Vi havde forventet, at det i højere grad var revisionsudvalgene, væsentlighedsniveauet primært blev drøftet med, men at andelen ikke er højere skyldes formodentligt, at revisionsudvalg kun er krav i børsnoterede og finansielle virksomheder. Resultatet viser, at 55% drøfter væsentlighedsniveauet med den daglige ledelse, hvilket er højere end forventet. Den forholdsvis høje andel kan skyldes, at spørgsmålet er blevet tolket anderledes end oprindelig tiltænkt. Det er en mulighed, at respondenterne mener, at de oplyser den daglige ledelse, at revisor reviderer regnskabet ud fra en væsentlighedsbetragtning og at alle fejl derfor ikke bliver fundet, hvorfor det ikke er sikkert, at de oplyser det eksakte væsentlighedsniveau.

Det kan altså ud fra besvarelsen af spørgeskemaet konkluderes, at 35% af respondenterne drøfter væsentlighedsniveauet med virksomhedens ledelse, hvoraf 55% er drøftelser med den daglige ledelse. Dette er højere end vores forventninger og der er i den sammenhæng muligvis en øget risiko for

¹⁵³ Det var tilladt for respondenterne, at sætte flere krydser, hvorfor antallet er højere end 89

besvigelser, ligesom at revisors fastlæggelse kan komme under pres fra virksomhedens ledelse, jævnfør ovenstående diskussion heraf.

6.1.3 Sammenfatning

En af de problemstillinger og udfordringer, som revisor står overfor i forbindelse med fastlæggelse af væsentlighedsniveauet, er forventningskløften. Dette skyldes, at væsentlighedsniveauet spiller en afgørende rolle i forhold til eksistensen af forventningskløften.

Forventningskløften er et grundlæggende problem for revisionsbranchen, idet den er med til at trække revisor i pressen med beskyldninger om dårligt udført arbejde, etc., selvom det måske slet ikke er tilfældet. Dette er med til at sætte spørgsmålstegn ved det mest grundlæggende, og det revisor basalt set driver sin forretning på baggrund af – tillid.

Revisor er derfor interesseret i at minimere forventningskløften, hvilket blandt andet kan ske på følgende to måder: Via bedre kommunikation til offentligheden omkring revisors arbejde, ansvar, etc. eller via en offentliggørelse af væsentlighedsniveauet (der er den primære årsag til eksistensen af forventningskløften).

Bedre kommunikation omkring revisor arbejde, ansvar, etc. til offentligheden kan ske på mange måder, men ser vi på den formelle kommunikation fra revisor til tredjemand, sker dette via den uafhængige revisors påtegning. Denne er igennem de senere år ændret væsentligt i længde og udformning for at medtage forhold omkring revisors ansvar og en bedre beskrivelse af arbejdet revisor udfører. Dette har dog ikke minimeret forventningskløften, idet empiriske undersøgelser viser, at regnskabsbruger generelt ikke læser påtegningen, og hvis den endelig læses forstås den ikke. De kan ikke tolke konklusionen i påtegningen, og de tror revisor udfører andet arbejde, end revisor i virkeligheden gør. Hvis forventningskløften skal minimeres via påtegningen, skal den nærmere gøres mere simpel i sin udformning kombineret med en sideløbende oplysningskampagne omkring revisors arbejde, ansvar, etc.

En anden mulighed for minimering af forventningskløften er offentliggørelse af væsentlighedsniveauet. Hvilket kan ske enten til tredjemand eller en oplysning kun til virksomhedens ledelse. Offentliggørelsen til tredjemand kunne ske igennem den uafhængige revisors påtegning, hvor det eksakte væsentlighedsbeløb blev skrevet ind i stedet for ordet "væsentlig". Alternativt kunne der tilføjes en særskilt sætning i den uafhængige påtegning, hvor revisor kan argumentere for sine overvejelser. Der er en række fordele og ulemper forbundet med en sådan offentliggørelse, men det er ikke entydigt en fordel eller en ulempe at offentliggøre væsentlighedsniveauet til tredjemand. Til

minimering af væsentlighedsniveauet vil en offentliggørelse måske forvirre nogle regnskabsbrugere mere end det gavner og dermed ikke hjælpe på problemet. På den anden side vil en offentliggørelse starte en offentlig debat omkring væsentlighed, hvilket vil være positivt for minimeringen af forventningskløften. Vi har som en del af vores spørgeskemaundersøgelse spurgt til holdningen om offentliggørelse af væsentlighedsniveauet. Resultatet er, at størstedelen (89%) er imod en offentliggørelse af væsentlighedsniveauet. Den store modstand mod offentliggørelse af væsentlighedsniveauet indikerer, at minimering af forventningskløften ikke skal ske via offentliggørelse af væsentlighedsniveauet, men derimod via bedre kommunikation til offentligheden omkring revisionsprocessen, som var det andet alternativ, vi opstillede.

En anden form kunne være oplysning udelukkende til virksomhedens ledelse. Virksomhedens ledelse består af direktionen og bestyrelsen. Offentliggørelse til bestyrelsen vil være en naturlig del af den i forvejen lovpligtige rapportering fra revisor i form af revisionsprotokollen, der blandt andet omfatter rapportering om konstaterede fejl, væsentlige usikkerheder, etc. En sådan offentliggørelse vil være med at afstemme forventningerne overfor bestyrelsen og dermed minimere forventningskløften over for dem. Det er et krav, at der i børsnoterede og finansielle virksomheder nedsættes et revisionsudvalg, hvis formål er at assistere bestyrelsen med at opfylde dennes ansvar for at sikre en uafhængig og objektiv overvågning af virksomhedens regnskabsaflæggelsesproces. Mindst ét medlem af revisionsudvalget skal have kvalifikationer inden for regnskabsvæsen eller revision. En offentliggørelse af væsentlighedsniveauet til revisionsudvalget vil i forhold til revisionsudvalgets ansvarsområder være svær at komme uden om.

Virksomhedens daglige ledelse står for bogføring og udarbejder typisk det første udkast af årsrapporten. En offentliggørelse af væsentlighedsniveauet til denne gruppe kan derfor være forbundet med en øget risiko for besvigelser, men det er ikke entydigt, hvor stor risikoen reelt er.

Det er en udfordring i sig selv at drøfte væsentlighedsniveauet med virksomhedens ledelse, idet revisor i henhold til standarden skal tage hensyn til regnskabsbrugeren, der primært er aktionæren. Virksomhedens ledelse og aktionærerne har ikke nødvendigvis samme interesser og behov, hvorfor revisor ikke kan tilgodese begge behov.

Vi har med vores spørgeskemaundersøgelse undersøgt holdningen til drøftelser af væsentlighedsniveauet med virksomhedens ledelse. Det kan ud fra besvarelserne konkluderes, at 35% af respondenterne drøfter væsentlighedsniveauet med virksomhedens ledelse, hvoraf 55% af disse drøftelser sker med den daglige ledelse.

Dette er højere end vores forventninger og der er i den sammenhæng muligvis en øget risiko for besvigelser ligesom, at revisors fastlæggelse af væsentlighedsniveauet kan komme under pres fra virksomhedens ledelse. Drøftelser med virksomhedens ledelse er altså mere velset blandt respondenterne end en generel offentliggørelse af væsentlighedsniveauet.

6.2 Kvantitative kontra kvalitative faktorer i fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet

Vi har i de foregående kapitler fastslået, at revisor mest bruger de kvantitative faktorer ved fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet, selvom både SEC og the Big Five Audit Materiality Task Force mener, at kvalitative faktorer bør indgå i fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet. Det forhold, at revisor primært ser på de kvantitative faktorer, er problematisk, da der findes andre faktorer, der kan have indflydelse på fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet end kun regnskabstallene. Nedenfor er oplistet forslag til kvalitative faktorer, der kan påvirke fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet:

- Væsentlige fejl konstateret ved tidligere års revisioner
- Førstegangsrevision
- Kendte væsentlige svagheder i intern kontroller
- Betydelig udskiftning i ledelsen
- Usædvanligt højt markedspris
- Mindre beløb, der kan påvirke bonusudbetalinger, fastlagte budgetter, kreditaftaler, etc.

Hvis nogle af ovenstående eller andre kvalitative faktorer gør sig gældende, skal revisor bruge sin professionelle dømmekraft og vurdere, om forholdet kan betyde, at væsentlighedsniveauet bør fastlægges lavere end først beregnet.

Som tidligere skrevet er det i den nye revisionsstandard skrevet mere implicit, at revisor skal tage stilling til de kvalitative faktorer i forhold til RS 320, hvilket er paradoksalt eftersom revisor tager for lidt hensyn hertil.

Inden vedtagelsen af ISA 320 blev der udarbejdet et Exposure Draft af standarden, der både indeholdt fastlæggelse af væsentlighedsniveauet og vurdering af fejl. I afsnit 37¹⁵⁴ nævnes mange kvalitative faktorer, der kan have påvirkning på revisors vurdering af fejl, jævnfør nedenstående:

- Påvirker overholdelse af lovgivning
- Påvirker gældsftaler eller andre kontrakter
- Skjuler en ændring i indtjening eller andre trends, specielt i sammenhæng med de generelle økonomiske og brancheforhold
- Påvirker forhold, der bruges til at vurdere virksomhedens finansielle stilling, resultat eller cash flow
- Påvirker segmentoplysningerne i årsrapporten
- Betyder stigning i ledelsens aflønning for eksempel ved at sikre, at kravene for bonus eller andre incitament er opfyldt
- Hvis en klassifikationsfejl mellem konti i råbalancen påvirker regnskabsposter, der præsenteres særskilt i årsrapporten
- Er betydelige med henblik på revisors forståelse af tidligere kommunikation til brugere, for eksempel budgetter
- Om fejlen har involveret specifikke parter, for eksempel ledelsen
- Hvis en udeladelse af information ikke er krævet af begrebsrammen, men efter revisors vurdering er vigtig for regnskabsbrugers forståelse af virksomhedens finansielle stilling, resultat eller cash flow
- Påvirker anden information, der vil blive kommunikeret i materiale, der indeholder det reviderede årsregnskab

Det oplyses dog, at eksemplerne hverken er udtømmende, eller at alle punkter findes ved alle revisioner.

I "Basis for Conclusions: ISA 320 (Revised), Materiality in Planning and Performing an Audit, and ISA 450, Evaluation of Misstatements Identified during the Audit"¹⁵⁵ melder IAASB tilbage til offentligheden på første høringsrunde. Der oplyses, at mange respondenter har identificeret, at der er

¹⁵⁴ Exposure Draft ISA 320 (December 2004): Materiality in the Identification and Evaluation of Misstatements, frit oversat til dansk

¹⁵⁵ Maj 2006

behov for mere markant vejledning omkring det kvalitative aspekt af væsentlighed.¹⁵⁶ De henviste til ovenstående punkter fra afsnit 37,¹⁵⁷ hvor respondenterne mente, at dette burde blive overvejet tidligere i revisionsprocessen og ikke kun ved vurderingen af ikke korrigerede fejl, hvilket betyder, at punkterne ligeledes skal være en del af ISA 320 og ikke kun ISA 450. Hertil svarede IAASB, at der er kvalitative faktorer, der påvirker revisors professionelle dømmekraft ved fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet og acceptable fejl. Men at de kvalitative faktorer af væsentlighed er vigtigst, når revisor skal vurdere effekten af ikke korrigerede fejl på årsrapporten og den uafhængige revisors påtegning. I stedet henvises til afsnit 8 i ISA 320 (Revised),¹⁵⁸ hvor der forklares omkring omstændighederne for, hvornår revisor kan vurdere fejl som væsentlige, selvom disse er under væsentlighedsniveauet.

Med dette mener IAASB altså, at de kvalitative faktorer, som oplyses ovenfor, og som vi vurderer vigtige for fastlæggelsen af et passende væsentlighedsniveau, ikke er vigtige for vurderingen af fejl. Således at der ikke kun tages højde for de kvantitative faktorer, som DeZoort mener, at revisorerne gør. Dette underbygges endvidere af, at alle vores tre interviewpersoner mener, at de kvalitative faktorer bør spille en væsentlig rolle ved fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet.

6.2.1 Fastlæggelse af væsentlighedsniveauer i enkelte virksomheder

Der fremgår ikke specifikke retningslinjer for beregning af væsentlighedsniveauet, hvorfor revisionsfirmaerne ofte selv udarbejder generelle vejledninger eller detaljerede kvantitative beregningsmetoder.¹⁵⁹ Vi har tidligere i afhandlingen fastslået, at de enkelte revisionsfirmaers kvantitative fastlæggelse er vidt forskellig, hvilket er en udfordring i forhold til, at vi ovenfor har fastslået, at revisor lægger for meget vægt på netop de kvantitative faktorer. Dertil kommer, at det ikke blot er de forskellige procentsatser, men endvidere den enkelte revisors vurdering, der er påvirket af den kultur og organisation, der eksisterer i det revisionsfirma, medarbejderen er ansat i.

Dermed kan fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet være markant forskellig, alt efter hvilket revisionsfirma virksomhederne lader sig revidere af. Dermed kan virksomheden risikere, at få et forbehold i den uafhængige revisors påtegning hos én revisor, mens der afgives "blank" påtegning af en anden revisor. Dette forudsætter selvfølgelig, at virksomhedens ledelse ikke retter de fundne fejl, som revisor har fundet under revisionen, som ISA 450 ellers foreskriver. En mulighed for at ensarte de

¹⁵⁶ Basis for Conclusions: ISA 320 (Revised), Materiality in Planning and Performing an Audit, and ISA 450, Evaluation of Misstatements Identified during the Audit, afsnit 15, maj 2006

¹⁵⁷ Exposure Draft ISA 320 (December 2004): Materiality in the Identification and Evaluation of Misstatements

¹⁵⁸ Er i den endelige udgave af ISA 320 blevet afsnit 6

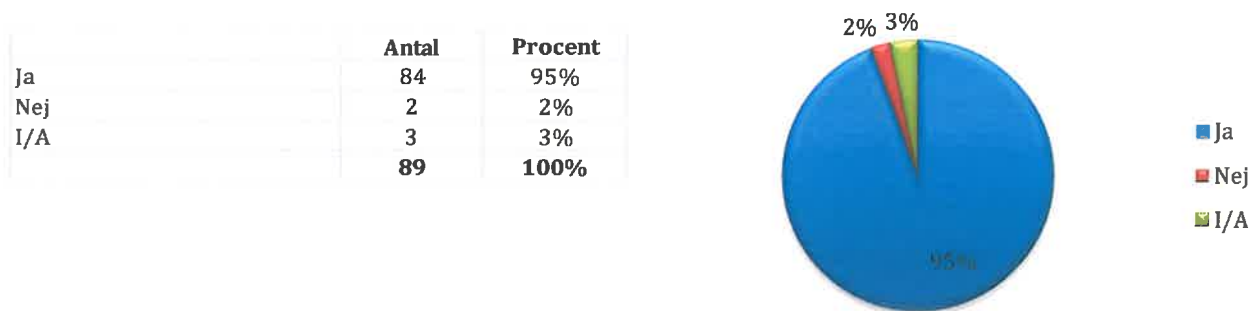
¹⁵⁹ Messier, Eilifsen, Glover og Prawitt (2006), Audit & Assurance Services, side 90-91

kvantitative faktorer kunne være at indsætte procentsatser i ISA 320, som var tilfældet i ED-ISA 320. Dette er ikke medtaget i den endelige ISA, da IAASB frygtede, at revisor ville tillægge det for meget værdi og dermed helt tilsidesætte de kvalitative faktorer.

6.2.2 Analyse af spørgeskemaer omkring kvantitative faktorer

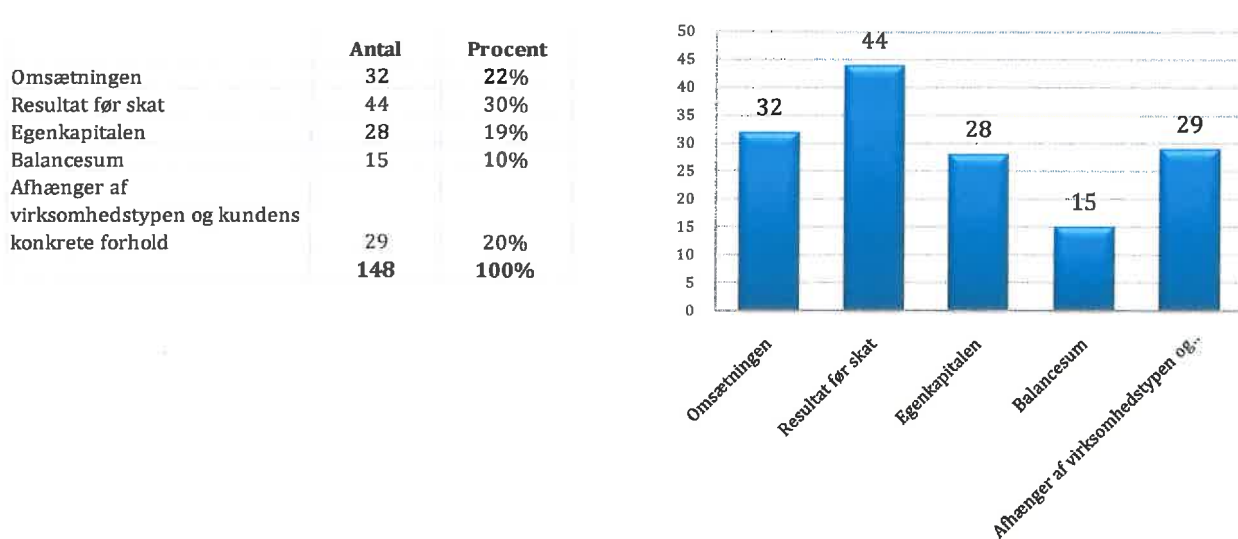
Vi har som led i vores spørgeskemaundersøgelse spurgt ind til den kvantitative og den kvalitative fastlæggelse af væsentlighedsniveauet. Der er vores forventning, at alle bruger kvantitative faktorer til fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet og at der lægges vægt på virksomhedens resultat i den forbindelse. Resultatet er præsenteret nedenfor.

Figur 6.4: Bruger du en procentsats af en regnskabspost til fastlæggelse af væsentlighedsniveauet?



Det kan af ovenstående ses, at næsten alle (95%) respondenter bruger en procentsats af en regnskabspost til brug for fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet, hvilket er i overensstemmelse med vores forventninger. Vi har nedenfor bedt respondenterne oplyse, hvilke regnskabsposter de primært lægger vægt på ved den kvantitative fastlæggelse.

Figur 6.5 Hvilke regnskabsposter lægger du primært vægt på? (Der måtte gives flere svar)

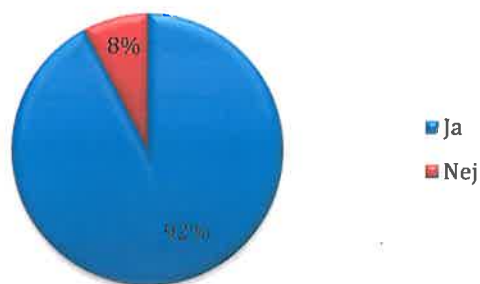


Ovenstående viser, at virksomhedens resultat og omsætning er de to primære regnskabsposter, der lægges vægt på ved fastlæggelsen, hvilket er i overensstemmelse med vores forventning. En femtedel af respondenterne nævner, at valget afhænger af den enkelte kunde.

Vi har spurgt til, om der tages hensyn til andre faktorer end procentsatser af regnskabsposterne. Vi forventede her, at omkring halvdelen af respondenterne ville svare nej, hvilket er baseret på erfaringer gennem vores daglige arbejde som revisorer. Resultatet er som følger:

Figur 6.6: Tager du hensyn til andre faktorer end kvantitative faktorer ved fastlæggelse af væsentlighedsniveauet?

	Antal	Procent
Ja	82	92%
Nej	7	8%
	89	100%



Det kan ud fra vores ovenstående konkluderes, at 92% af respondenterne tager hensyn til andre faktorer end de kvantitative, hvilket er flere end forventet. Dette kan hænge sammen med at spørgsmålet kan virke ledende på nogle respondenter.

En del af respondenterne oplyser, at de foretager en professionel vurdering og bruger deres kendskab til den konkrete kunde, hvilket ISA 320 foreskriver. Størstedelen oplyser, at hensynet til regnskabsbrugerne og udviklingstendenserne i regnskabet vægter højt. Er resultatet eksempelvis omkring nul, kan det betyde meget for regnskabsbrugernes opfattelse af regnskabet, hvorvidt der er et mindre over- eller underskud. Det kan endvidere være egenkapitalen, der nærmer sig grænsen for kapitaltab i henhold til selskabslovgivningen eller niveauet omkring nul. Udviklingstendenserne kan også pege i retning af, at virksomheden ikke længere er going concern, hvorfor enkelte respondenter vil nedsætte væsentlighedsniveauet.

6.2.3 Sammenfatning

Det er konstateret, at revisor primært bruger kvantitative faktorer til fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet. Dette kan være et problem, idet andre forhold ligeledes har indflydelse på fastlæggelsen. ISA 320 foreskriver mere implicit end tidligere, at der skal tages hensyn til de kvalitative faktorer og eksempler herpå er taget ud af ISA'en.

Der er ingen specifikke retningslinjer for beregningen af væsentlighedsniveauet, hvilket medfører, at de forskellige revisionsfirmaer selv udarbejder metodikker til fastlæggelsen. Dette kombineret med, at

der primært tages hensyn til de kvantitative faktorer kan være et problem, da revisionsfirmaerne kan have forskellige væsentlighedsniveauer, og dermed potentielt kan afgive påtegning med og uden forbehold.

Resultaterne af vores spørgeskemaundersøgelse viser, at næsten alle bruger en procentsats af en regnskabspost til at fastlægge væsentlighedsniveauet, og at det primært er resultatet og omsætningen, der lægges vægt på. Dertil kommer, at 92% af respondenterne tager hensyn til andre faktorer end de kvantitative. Respondenterne har uddybet svarene med, at der foretages en professionel vurdering og bruger kendskabet til den konkrete kunde. Størstedelen oplyser, at hensynet til regnskabsbrugere og udviklingstendenserne i regnskabet vægter højt. Svarende indikerer, at der ikke er en udfordring i forhold til vægtningen mellem kvantitative og kvalitative faktorer, men vi mener ud fra vores egen erfaring, at dette skyldes spørgeskemaets lidt ledende spørgsmål.

6.3 Revisors professionelle dømmekraft

Fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet er en subjektiv vurdering, og ISA 320 nævner flere steder, at væsentlighedsniveauet skal fastlægges ud fra en faglig vurdering. Denne faglige og subjektive vurdering kaldes revisors professionelle dømmekraft.

Som nævnt under brugernes informationsbehov antages det, at investorerne er den primære regnskabsbruger. Årsrapporterne bruges af mange forskellige brugere, og det er derfor svært at fastlægge hvilken information, der er relevant. Da årsrapporten ikke har mulighed for at tilgodese alle brugere i en overskuelig form, er investor valgt som den primære bruger.¹⁶⁰ Dette er sket ud fra en betragtning om, at det er investor, der får sine penge sidst og dermed ultimativt står med tabet i tilfælde af uregelmæssigheder i virksomheden, og at investors behov derfor bør dække de fleste andre regnskabsbrugeres.¹⁶¹ Revisionsstandarderne i Danmark er som nævnt en direkte oversættelse af de internationale revisionsstandarder. Modsat USA og andre større europæiske lande er revisionspligten stadig gældende for relativt små virksomheder i Danmark, hvilket betyder, at den primære investor som den primære regnskabsbruger ikke nødvendigvis passer på danske forhold. Fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet i forbindelse med revisionen af et mindre hovedaktionærselskab vil typisk ikke ske med udgangspunkt i aktionæren. Hovedaktionæren ved godt, hvad virksomheden har og ikke har, så det er typisk mere relevant at se på långiver som den primære regnskabsbruger og dermed se på de låneaftaler, der foreligger, etc.¹⁶²

¹⁶⁰ Hvilket også er tilfældet i regnskabsstandarderne, jævnfør interview af Henrik Z. Hansen (2009)

¹⁶¹ Interviews af Jan Bo Hansen og Henrik Z. Hansen (2009)

¹⁶² Interview af Claus Andersen (2009)

Vi har tidligere fastlagt, at revisor tilgodeser regnskabsbrugere, når deres synspunkter er kendte, jævnfør afsnit 2.2. Vi har i forbindelse med vores interviews spurgt ind til denne problemstilling og er på den baggrund kommet frem til følgende supplerende drøftelser og iagttagelser. I henhold til teorien og revisionsstandarderne sker fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet ikke i dialog med kunden, men i praksis holdes der møder med ledelsen og regnskabsafdelingen, hvor revisionens forløb, udførelse, konklusion (herunder fundne fejl), etc. drøftes. Det bliver derfor nemt en gråzone, idet ledelsen via møderne og sin løbende dialog med revisor har mulighed for at argumentere for sine holdninger og belyse de konkrete forhold med andre vinkler, hvorfor revisor måske ubevidst tager hensyn hertil. Fastlæggelsen kan derfor ubevidst ende med at tage større hensyn til ledelsens behov frem for investors behov, som i henhold til frameworket til revisionsstandarderne er den primære regnskabsbruger.

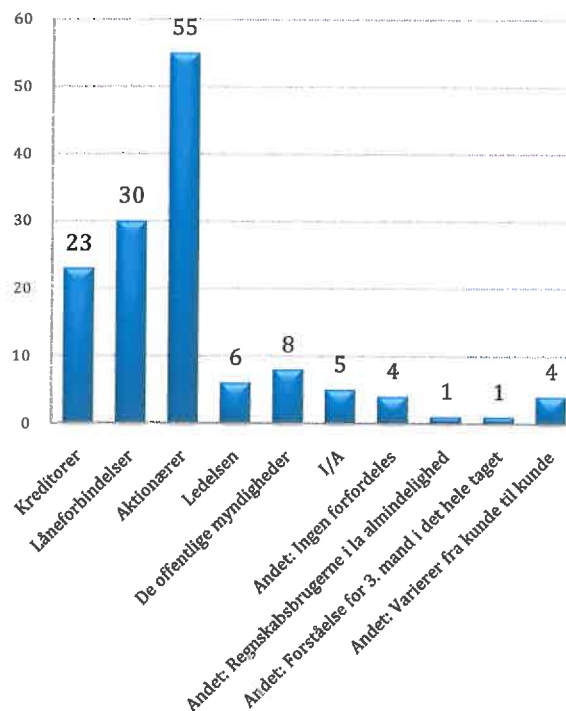
Revisor bør se på, hvem den primære opdragsgiver er og tilgodeses dennes behov. Det er som følge af trepartsforholdet (som beskrevet under principal-agent teorien) ikke den, der betaler for revisors ydelse, der er den primære opdragsgiver, men i stedet de eksterne regnskabsbrugere. Det er derfor en balancekunst for revisor idet der på den ene side skal tages de korrekte hensyn til de primære regnskabsbrugere. På den anden side nytter det ikke noget, at revisor er på konstant kollisionskurs med virksomhedens ledelse, der skal forsyne revisor med de informationer, der ligger til grund for revisionen, og som skal betale revisors honorar. Revisor bevæger sig altså i en gråzone, hvor der er risiko for, at revisor er mere pragmatisk end revisionsstandarderne havde tiltænkt det.

6.3.1 Analyse af spørgeskemaer vedrørende regnskabsbrugeren

Vi har i forbindelse med vores spørgeskema spurgt om hvilke regnskabsbrugere, der primært tages hensyn til ved fastlæggelse af væsentlighedsniveauet. Ud fra vores kendskab til revisionsbranchen og gældende revisionsstandarder, forventede vi, at det primært er aktionærer og långivere, der tages hensyn til. Resultatet er præsenteret nedenfor:

Figur 6.7: Hvilke regnskabsbrugere tager du primært hensyn til (der måtte gives flere svar)?

	Antal	Procent
Kreditorer	23	17%
Låneforbindelser	30	22%
Aktionærer	55	40%
Ledelsen	6	4%
De offentlige myndigheder	8	6%
I/A	5	4%
Andet: Ingen forfordes	4	3%
Andet: Regnskabsbrugere i al almindelighed	1	1%
Andet: Forståelse for 3. mand i det hele taget	1	1%
Andet: Varierer fra kunde til kunde	4	3%
	137	100%



Resultatet viser, at det primært er aktionærer og långivere, der tages hensyn til ved fastlæggelsen, hvilket er i overensstemmelse med vores forventninger. Respondenterne følger således intentionerne i frameworket om, at det er aktionæren, der er den primære regnskabsbruger. Herudover har mange mindre danske virksomheder, långivere som primær regnskabsbruger.

6.3.2 Sammenfatning

Investor er i henhold til IASB's framework den primære regnskabsbruger. Dette forhold passer ikke nødvendigvis på de små danske virksomheder (hovedaktionærselskaber, etc.), hvor det er långiver, der typisk er den primære regnskabsbruger. Vores spørgeskemaundersøgelse viser, at det er aktionærene og långiverne, som revisor primært tager hensyn til ved fastlæggelse af væsentlighedsniveauet, hvilket indikerer, at revisor følger intentionerne i frameworket. Vi har tidligere fastlagt, at revisor i sin fastlæggelse af væsentlighedsniveauet tager hensyn til de regnskabsbrugere, hvis synspunkter er kendte. Revisor lader sig måske ubevidst påvirke af ledelsen, hvilket er en udfordring i forhold til den primære regnskabsbruger i henhold til revisionsstandarderne. Revisor mødes med ledelsen, hvorfor den har mulighed for at påvirke revisors vurdering af regnskabet, hvilket er en udfordring i forhold til aktionæren som den primære regnskabsbruger. Revisors synspunkter herpå er undersøgt via vores spørgeskemaundersøgelse, der viser, at det er aktionærene og långiverne, som revisor primært tager hensyn til. Det er således kun 4%, der svarer, at de primært tager hensyn til ledelsen. Det kan dermed konkluderes, at revisor ikke

har udfordringer med påvirkninger fra ledelsen i forbindelse med fastlæggelse af væsentlighedsniveauet.

6.4 Ændrede forudsætninger i forbindelse med revisionen

Revisor skal som beskrevet i kapitel 4 revurdere væsentlighedsniveauet, efterhånden som revisionen skrider frem. Dette sker for at sikre, at revisionens omfang har været tilstrækkeligt til afgivelse af revisors konklusion.

Hvis revisor ved fastlæggelsen af sit væsentlighedsniveau på planlægningstidspunktet primært har lagt vægt på resultatet før skat på 10 mio.kr., men det endelige resultat i stedet ender på 1 mio.kr., har det foreløbige væsentlighedsniveau, der har været udgangspunktet for revisionen, været for lille. Det har indflydelse på omfanget af revisionen og på de eventuelle fundne fejl, som revisor har opnoteret. Det kan derfor have relativ stor (og fordyrende)betydning for revisionen, hvis revisor i forbindelse med de afsluttende handlinger kommer frem til, at væsentlighedsniveauet skal revurderes. På trods af at det på ingen måde er teoretisk korrekt og ikke i overensstemmelse med revisionsstandarderne, kan det tænkes, at nogle revisorer undlader, at udarbejde en sådan revurdering. Det kan endvidere tænkes, at revisor simpelthen glemmer dette, da nogle revisorer ser en revision som en faseopdelt proces i stedet for en kontinuerlig proces, hvor de fastsatte forhold skal ændres, efterhånden som revisionen skrider frem, og efterhånden som revisor tilegner sig mere erfaring og kendskab til den reviderede virksomhed.¹⁶³

Der er i ISA 320 indført et nyt begreb "væsentlighed ved udførelsen",¹⁶⁴ der kan være med til, at afhjælpe ovenstående problem.

Revisors omfang (antal stikprøver, etc.) er beregnet ud fra "væsentlighed ved udførelsen", der er lavere end væsentlighedsniveauet for regnskabet som helhed, hvilket har den konsekvens, at omfanget af revisionen er større, end hvis væsentlighedsniveauet for regnskabet som helhed blev benyttet. Det giver den effekt, at såfremt det oprindeligt fastsatte væsentlighedsniveau for regnskabet som helhed bliver ændret i nedadgående retning under eller ved afslutningen af revisionen, så har revisor et spænd, før revisionen skal udvides, og vurdering af ikke korrigerede fejl skal ændres. Spændet imellem væsentlighedsniveauet for regnskabet som helhed og "væsentlighed ved udførelsen" er altså med andre ord udtryk for de ikke korrigerede og uopdagede fejl.

¹⁶³ Interviews af Claus Andersen, Henrik Z. Hansen og Jan Bo Hansen (2009)

¹⁶⁴ For en uddybning af "væsentlighed ved udførelsen" henvises til afsnit 4.1.3

ISA 450 ligger op til, at alle fundne fejlinformationer rettes,¹⁶⁵ således at eventuelle uopdagede fejlinformationer kan rummes i væsentlighedsniveauet for regnskabet som helhed. Jan Bo Hansen uddyber:

"Man går jo ligesom væk fra den gamle praksis med, at man bare listede fejlene op (de fejl man fandt), til at man gør alt, hvad man kan for at få ledelsen til at rette alle de fejl, man finder. Det er helt klart en intention, der er lagt ind i selve standarden, og det er også det, vi ser i stigende grad i praksis"

I henhold til ISA 320 skal revisor ved en revurdering afgøre, om det er nødvendigt at genoverveje "væsentlighed ved udførelsen", men det er ikke et krav, at "væsentlighed ved udførelsen" skal ændres fordi væsentlighedsniveauet ændres.¹⁶⁶

Ved revurderingen af væsentlighedsniveauet (i opadgående retning) i de tilfælde, hvor der er mange ikke korrigerede fejlinformationer, er det vigtigt, at dokumentationen herfor er grundig. Der er ellers en risiko for, at revisor beskyldes for blot at hæve væsentlighedsniveauet for, at det kan rumme de ikke korrigerede fejlinformationer.

Revurderingen af væsentlighedsniveauet er i disse tider med finanskrisen, etc. særdeles vigtig, hvis revisor benytter benchmarket "resultat før skat" som primær post til fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet, idet mange virksomheder har faldende resultater.

6.4.1 Analyse af spørgeskemaer omhandlende revurdering af væsentlighedsniveauet

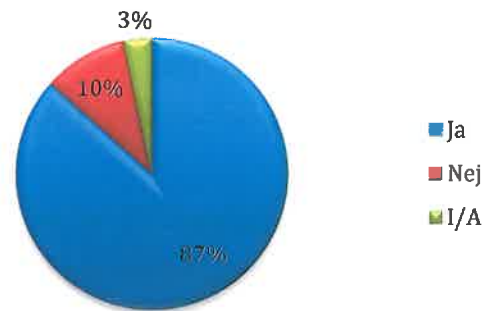
For at verificere hvorvidt revurdering af væsentlighedsniveauet gennem revisionen faktisk sker, har vi i vores spørgeskemaundersøgelse spurgt til forholdet. Ud fra vores erfaring fra revisionsbranchen forventede vi, at meget få revurderer væsentlighedsniveauet. Resultatet er præsenteret i det følgende:

¹⁶⁵ ISA 450, afsnit 8

¹⁶⁶ ISA 320, afsnit 13

Figur 6.8: Revurderer du væsentlighedsniveauets størrelse i løbet af revisionens udførelse?

	Antal	Procent
Ja	77	87%
Nej	9	10%
I/A	3	3%
Total	89	100%



Det kan ses af ovenstående, at 87% af respondenterne revurderer væsentlighedsniveauet i løbet af revisionens udførelse, hvilket afviger markant fra vores forventning. Vi mener, at respondenterne godt ved, at væsentlighedsniveauet skal revurderes, men at dette ikke foretages i praksis. Dermed vil flere være tilbøjelige til at svare ja, selvom revurderingen meget sjældent sker.

Vi har i spørgeskemaet bedt om uddybende kommentarer til i hvilke situationer, væsentlighedsniveauet bliver revurderet. Det sker oftest, hvis der er ændrede forudsætninger i forhold til dem, der eksisterede på planlægningstidspunktet. Dette kan både være ændringer i talværdierne, som ligger til grund for de kvantitative faktorer samt ændringer i risici og andre kvalitative faktorer.

Respondenterne svarer, at revurderingen sker, hvis der under revisionen findes mange fejl. Dette kan have flere betydninger, og det er ikke entydigt klart, hvad der menes i alle tilfældene, hvorfor vi vil gennemgå dette. Det kan betyde, at revisor revurderer væsentlighedsniveauet, hvis det oprindelige fastsatte væsentlighedsniveau ikke kan rumme de under revisionen fundne fejl. Denne holdning er ikke i overensstemmelse med gældende praksis, medmindre der er andre faktorer, der gør sig gældende, hvorfor det ikke anses sandsynligt, at det er det, der menes. Det mere sandsynlige og det de fleste af kommentarerne indikerer, er at de fundne fejl (i de fleste tilfælde) ændrer på resultatet, aktivsummen, egenkapitalen, etc., hvorfor den kvantitative del, der ligger til grund for væsentlighedsniveauet, ændrer sig.

6.4.2 Sammenfatning

En udfordring for revisor i forbindelse med fastlæggelsen er væsentlighedsniveauet er, at revisionsprocessen ikke er statisk. Det har blandt andet den konsekvens, at det oprindeligt fastsatte væsentlighedsniveau for regnskabet som helhed muligvis ændrer sig i løbet af eller ved afslutningen af revisionen. I henhold til ISA 320 skal revisor revurdere væsentlighedsniveauet løbende, hvilket betyder, at omfanget af revisionen og vurderingen af fundne fejlinformationer muligvis ændrer sig, hvilket måske afholder nogle revisorer fra en sådan revurdering. ISA 320 indfører begrebet

”væsentlighed ved udførelsen”, der er med til at afhjælpe problemstillingen, idet denne lavere værdi (i forhold til væsentlighedsniveauet) benyttes til fastlæggelse af omfanget af revisionen. I forbindelse med finanskrisen, hvor ”resultat før skat” som benchmark for fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet typisk vil ændre sig nedadgående i løbet af revisionen, er revurderingen ekstra vigtig.

I henhold til resultaterne fra vores spørgeskemaer revurderer 87% væsentlighedsniveauet som revisionen skrider frem, hvilket indikerer, at kravene i ISA 320 bliver fulgt, hvilket afviger markant fra vores forventning. Vi mener, at respondenterne ved, at væsentlighedsniveauet skal revurderes, hvilket lægger til grund for besvarelsen, men at dette i praksis sker i lav grad. Dette underbygges af vores interviews, der viser, at revisor simpelthen glemmer revurderingen, idet nogle revisorer opfatter revisionen som en faseopdelt proces i stedet for en kontinuerlig proces.

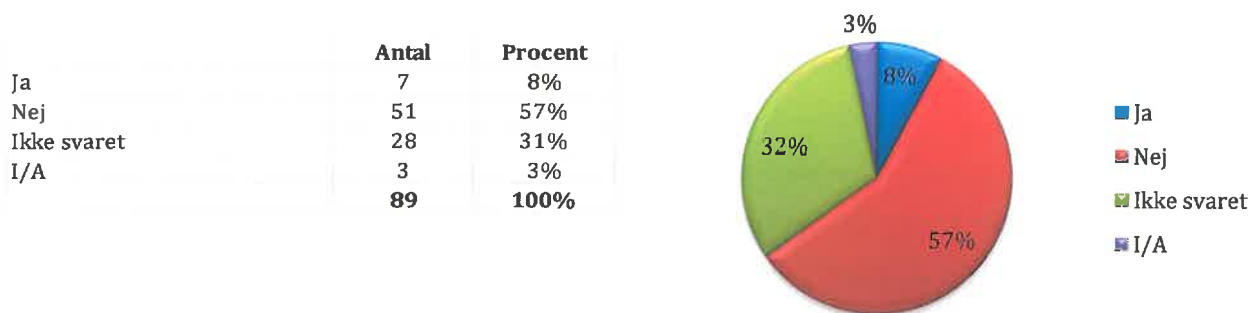
6.5 Fastlæggelse af væsentlighedsniveauet under høj forklaringspligt

Vi er tidligere i afhandlingen via udenlandske undersøgelser kommet frem til, at revisorer under høj forklaringspligt fastsatte væsentlighedsniveauet mere konservativt og med mindre varians i væsentlighedsniveauer, end hvis de ikke skulle begrunde deres valg. Dertil brugte de generelt mere tid på fastlæggelsen og udarbejdede længere forklaringer.

Med høj forklaringspligt har vi valgt at fokusere på revision af årsrapporter, hvor der en medrevisor involveret. Det kunne også være en offentlig myndighed, der kontrollerer revisor, men det aspekt har vi valgt at se bort fra, da de færreste revisorer tænker på dette i deres daglige arbejde med fastlæggelse af væsentlighedsniveauer.

Vi har via vores spørgeskemaer og interviews undersøgt, om det forholder sig sådan, og vi forventede, at revisor er påvirket af forklaringspligten. Resultatet er præsenteret nedenfor:

Figur 6.9: Har det indflydelse på din fastlæggelse af væsentlighedsniveauet, såfremt årsrapporten også revideres af en medrevisor?



Ovenstående dataindsamling er påvirket af, at en del (31%) af respondenterne ikke har svaret på spørgsmålet. Ses der på den resterende del (58 respondenter) svarer 51 respondenter, svarende til

88%, at de ikke fastlægger væsentlighedsniveauet på en anden måde på grund af involveringen af en medrevisor. Dette uddybes af vores interviews, hvor både Claus Andersen og Henrik Z. Hansen siger, at samarbejdet med en medrevisor ikke på indflydelse på fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet, men måske på grundigheden og kvaliteten af arbejdet, der udføres.

6.5.1 Sammenfatning

På trods af at udenlandske undersøgelser viser, at revisor har en tendens til at fastlægge væsentlighedsniveauet anderledes, hvis de skal forklare baggrunden for fastlæggelsen, viser vores spørgeskema noget andet, idet 88% svarer, at det ikke har indvirkning herpå. De personer, vi har interviewet, mener at samarbejdet med en medrevisor ikke på indflydelse på fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet men måske på grundigheden og kvaliteten af arbejdet, der udføres.

6.6 Væsentlighed ved review

Når revisor afgiver sin erklæring, kan det ske med tre grader af sikkerhed. Der kan være tale om høj grad af sikkerhed (revision), begrænset grad af sikkerhed (review) eller ingen grad af sikkerhed (aftalte arbejdshandlinger). Forskellen i graden af sikkerhed kommer direkte til udtryk i mængden af det arbejde, revisor skal udføre. Vi beskæftiger os i nærværende afhandling med revision af årsrapporter. I takt med at revisionspligten ophæves for mindre selskaber, vil der uden tvivl blive udført flere reviews af årsrapporter i fremtiden, hvorfor vi mener, at det er relevant at komme nærmere ind på bestemmelserne omkring review og væsentlighed.

6.6.1 Baggrunden for review af årsrapporter

I 2006 ophævede Folketinget revisionspligten for helt små virksomheder¹⁶⁷ Dette blev gjort med det formål at lette selskabernes offentlige byrder, og i stedet lade markeds kræfterne bestemme, om der var et reelt behov for revision. Der blev inden vedtagelsen lavet dybdegående analyser omkring revisionspligten, der kortlagde de mindre virksomheders holdning til revision samt beregnede, hvad selskaberne kunne spare.¹⁶⁸ Det er efterfølgende konstateret, at tiltaget har sparet cirka 75.000 virksomheder for administrative byrder for cirka 677 mio.kr.¹⁶⁹

Regeringen har i marts 2009 udarbejdet en plan for yderligere afbureaukratisering i erhvervslivet. Der er en række initiativer i planen, men grundet afhandlingens fokus har vi valgt udelukkende at se på

¹⁶⁷ Minimumsgrænserne er, jævnfør ÅRL §135, stk. 1, defineret som: Balancesum 1,5 mio. kr. Nettoomsætning 3 mio.kr. og et gennemsnitlig antal helårsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret på 12. Hvis virksomhed i to på hinanden følgende år er under disse grænser, kan de undlade at lade sit årsregnskab revidere

¹⁶⁸ Rapport om revisionspligten for B-virksomheder (små selskaber), Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, marts 2005, side 66-77

¹⁶⁹ "Best Practice: Fjernelse af revisionspligten", Økonomi- og Erhvervsministeriet, 2007

"Initiativ nr. 5" med titlen: "Harmonisering af revisionspligten til EU's minimumsgrænser". Med initiativet mener Regeringen, at de danske virksomheder og erhvervslivet generelt vil kunne spare 975 mio.kr.¹⁷⁰ Regningens forslag vil betyde, at omkring yderligere 69.000 virksomheder vil kunne fravælge revision af deres årsrapport. Dette sker, hvis regningens planer om kun virksomheder, der har en omsætning på 72 mio.kr. eller derover skal revideres.¹⁷¹

6.6.2 Regelsættet omkring review og revision

Regelsættet for review og revision kan på overordnet niveau skematiseres som følger:

Figur 6.10: Sammenligning af revision og review

		REVISION	REVIEW
A	Relevant RS	RS 800	RS 2400/2410
B	Grad af sikkerhed	Høj	Begrænset
C	Konklusion i revisorerklæringen	Positiv (bekræftende)	Negativ (afkræftende)
D	Typiske handlinger	Kontroltest og substansrevision (regnskabsanalytisk revision og detailtest)	forespørgsler til personer med ansvar for økonomi og regnskabsmæssige forhold samt udføre analytiske handlinger

Kilde: Egen tilvirkning på baggrund af Erklæringsvejledningen af 24. marts 2009

6.6.2.1 Ad A – Relevant RS

En revision af en årsrapport er defineret i henhold til RS 800 "Den uafhængige revisors erklæring på revisionsopgaver med særligt formål" (RS 800). Et review derimod er defineret i henhold til RS 2400 "Review af regnskaber" (RS 2400), der gælder, hvis reviewet foretages af andre end virksomhedens revisor og RS 2410 "Review af et perioderegnskab udført af selskabets uafhængige revisor" (RS 2410), der er gældende for review af virksomheder, som foretages af virksomhedens egen generalforsamlingsvalgte revisor. Hvis virksomheden på grund af deres størrelse fravælger revision af deres årsregnskab skal dette noteres i deres vedtægter, hvorefter revisor ikke længere er generalforsamlingsvalgt, hvorfor eventuelt selvvalgt review skal foretages efter RS 2400.

Væsentlighed i forbindelse med en revision er som tidligere omtalt omfattet af RS 800. Det fremgår ikke direkte af ISA 320, at denne også gælder for review, hvorfor vi ser nærmere på, hvordan review omtales i revisionsstandarderne for review.

¹⁷⁰ Afbureaukratiseringsplan for det erhvervsrettede område, Regeringen, marts 2009, side 10

¹⁷¹ Revisorer advarer mod regeringsplan, Artikel i Børsen 10. marts 2009

RS 2400

RS 2400 gælder som sagt i de tilfælde, hvor revisor ikke kender virksomheden fra tidligere, idet revisor ikke er generalforsamlingsvalgt. Det betyder, at de handlinger, som revisor skal udføre i forbindelse med sit review, er mere dybdegående end ellers, idet revisor ikke har kendskab til virksomheden i forvejen.

I RS 2400 fremgår det af afsnit 6, at revisor skal planlægge og udføre sit review med professionel skepsis og herunder være opmærksom på, at der kan forekomme omstændigheder, der kan medføre, at regnskabet indeholder væsentlig fejlinformation. Revisionsstandarden forskriver endvidere, at revisor i forbindelse med fastlæggelsen af arten, den tidsmæssige placering og omfanget af de konkrete reviewhandlinger skal foretage en afvejning, der blandt andet er baseret på væsentligheden af transaktioner og regnskabsposter.¹⁷²

Revisionsstandarden fastslår endeligt, at revisor skal gøre sig de samme overvejelser omkring væsentlighed, som hvis der skulle afgives en revisionskonklusion på regnskabet.¹⁷³ Der står videre:¹⁷⁴

"Selv om der er en større risiko for, at fejl ikke opdages ved et review, end der er ved en revision, foretages bedømmelsen af, hvad der er væsentligt, under hensyntagen til de oplysninger, som revisor erklærer sig om, og behovene hos dem, der har tiltro til disse oplysninger, og ikke under hensyntagen til graden af den afgivne sikkerhed."

For en revisor, der udfører et review på et regnskab, hvor denne ikke er valgt som revisor af generalforsamlingen, er der i relation til væsentlighed ikke den store forskel på, hvorvidt der skal udføres revision eller review. Det må altså antages, at ISA 320 også gælder i de tilfælde.

¹⁷² RS 2400, afsnit 18

¹⁷³ RS 2400, afsnit 19

¹⁷⁴ RS 2400, afsnit 19

RS 2410

I henhold til RS 2410 skal revisor vurdere, om de ikke-korrigerede fejlinformationer, som revisor er bekendt med, enkeltvis eller sammenlagt er væsentlige for perioderegnskabet.¹⁷⁵ Dette sker ud fra revisors professionelle dømmekraft, selvom der ikke afgives en påtegning med høj grad af sikkerhed.¹⁷⁶

Standarden stiller krav til revisor om, at reviewet skal planlægges og udføres med en professionel holdning, idet der kan være omstændigheder, der medfører, at perioderegnskabet skal ændres væsentligt for i al væsentlighed at være i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme.¹⁷⁷

6.6.2.2 Ad B og C – Grad af sikkerhed og konklusion i revisionserklæringen

Formålet med et review er at give regnskabsbrugeren en begrænset grad af sikkerhed for, at regnskabet er uden væsentlige fejlinformationer. Udformning af konklusionen i den uafhængige revisors erklæring er markant anderledes ved et review, idet der skrives, at revisor under sit review ikke er blevet bekendt med forhold, der giver anledning til at konkludere, at regnskabet ikke er aflagt i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. Der er tale om en negativ (afkræftende) konklusion, hvor revisor i modsætning til den positive konklusion ved en revision, ikke skriver direkte, at regnskabet er uden væsentlig fejlinformation. Konklusionerne kan eksempelvis se sådan ud:

Revision:¹⁷⁸

*”Det er vores opfattelse, at årsrapporten **giver et retvisende billede** af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31.12.2009 samt af resultater af selskabets aktiviteter for regnskabsåret 1. januar 2009 – 31. december 2009 i overensstemmelse med årsregnskabsloven”*

Review:

*”Ved det udførte review **er vi ikke** blevet bekendt med forhold, der giver os anledning til at konkludere, at perioderegnskabet/årsrapporten **ikke giver et retvisende billede** af virksomhedens økonomiske stilling pr. 31.12.2009 og af dets aktiviteter for perioden 1. januar 2009 – 31. december 2009 i overensstemmelse med årsregnskabsloven”*

¹⁷⁵ RS 2410, afsnit 30

¹⁷⁶ RS 2410, afsnit 31 og 32

¹⁷⁷ RS 2410, afsnit 6

¹⁷⁸ Eksempel taget fra Vestas A/S's årsrapport 2008, tilpasset den regnskabsmæssige begrebsramme til ÅRL i stedet for IFRS

6.6.2.3 Ad D – Typiske handlinger

Revision

Formålet med en revision er at opnå høj grad af sikkerhed for, at regnskabet ikke indeholder væsentlige fejlinformationer. I henhold til ISA 320 bruges væsentlighedsniveauet blandt andet til at bestemme arten, den tidsmæssige placering og omfanget af revisionshandlingerne. Væsentlighedsniveauet har især stor betydning for revisionen ved omfanget af substansrevisionen. Substansrevision kan inddeles i:

- regnskabsanalytisk revision og
- detail revision

I forbindelse med den regnskabsanalytiske revision sammenholdes de realiserede tal i regnskabet med en opstillet forventning til tallene. Væsentlighedsniveauet spiller ind på den opstillede forventning og dermed ligeledes på den afvigelse, revisor kan acceptere.¹⁷⁹

Detailrevisionen er en direkte kontrol af de bilag, der ligger til grund for den enkelte postering i regnskabet. For at revisor er i stand til at vurdere omfanget af detailrevisionen (antallet af bilag, der skal kontrolleres), skal revisor blandt andet benytte væsentlighedsniveauet.¹⁸⁰

Review

Revisionsstandarderne for review bestemmer blandt andet, at revisor primært skal forespørge personer med ansvar for økonomi og regnskabsmæssige forhold, udføre analytiske handlinger og andre reviewhandling.¹⁸¹ Analytiske handlinger i forbindelse med et review må ikke forveksles med regnskabsanalytiske handlinger, der udføres ved en revision. Analytiske handlinger ved et review minder mere om afsluttende regnskabsanalyse i forbindelse med en revision, hvor regnskabstallene sammenholdes med sidste periode, og væsentlige afvigelser undersøges nærmere ved forespørgsler til relevant personale.

Det andet hovedområde som væsentlighedsniveauet bruges til, er ved vurdering af fundne fejl. Idet et review giver regnskabsbruger en begrænset grad af sikkerhed, er der også større risiko for, at regnskabet indeholder fejl, som revisor ikke opdager i forhold til, hvis der blev udført revision. De

¹⁷⁹ RS 520, afsnit 4 samt 10-19

¹⁸⁰ RS 530

¹⁸¹ RS 2410, afsnit 19

eventuelle fejl, der findes ved et review, kan være svære at kvantificere, idet der sjældent er tale om objektive fejl, der kan opsummeres og vurderes. Der kan gives følgende eksempel:

Figur 6.11: Taleksempel vedrørende kvantificering af fejl

t.kr.	Bogført værdi 2009	Bogført værdi 2008	Faktisk reel værdi 2009
Tilgodehavender fra salg af varer og tjenesteydelser	100	150	75

Kilde: Egen tilvirkning

I ovenstående eksempel er regnskabsposten tilgodehavender fra salg af varer og tjenesteydelser lavere end bogført værdi for sidste periode, der i dette tilfælde udgør revisors forventning, med 50 t.kr. Revisor forespørger derfor ledelsen og regnskabsafdelingen herom og får en fyldestgørende forklaring, som revisor via kritiske spørgsmål sikrer sig er plausibel. Derefter foretager revisor ikke yderligere handlinger i relation til den specifikke udvikling.

Den faktiske reelle værdi af regnskabsposten er 75 t.kr., hvilket betyder, at den i regnskabet er overvurderet med 25 t.kr. Revisor har via sit review fået forklaring på, hvorfor regnskabsposten er lavere end sidste år og revisor har sammenholdt dette med eksempelvis størrelsen på omsætningen, etc., men den reelle værdi på 75 t.kr. finder revisor aldrig, uden at der skal foretages yderligere handlinger. Ovenstående giver altså ikke revisor anledning til at konkludere, at der er tale om væsentlige fejl i regnskabsposten, hvorfor der ikke er nogen kvantitativ fejl at opsummere.

Forskellen i graden af sikkerhed har naturligvis indflydelse på handlingerne revisor skal udføre, men som udgangspunkt ændrer det ikke på fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet. Revisor vil derfor typisk fastlægge væsentlighedsniveauet på samme måde som ved en revision, for at få et niveau, der kan benchmarkes op imod. Dette sker for, at revisor ikke udfører mere arbejde, end det revisionsstandarderne foreskriver. Der er for eksempel ikke grund til at forespørge ledelsen om udviklingen i en regnskabspost, hvor der ikke er risiko for væsentlig fejlinformation i regnskabet. De handlinger, som udføres ved review er altså markant anderledes end ved revision men den væsentlighed, der måles op imod, er ens i de to tilfælde.¹⁸²

Hvis revisor støder på uregelmæssigheder i forbindelse med sit review, skal revisor iværksætte revisionslignende handlinger, hvilket gør det muligt for revisor at kvantificere fejlinformationerne og dermed opsummere dem for en samlet (og individuel) vurdering. Det er dog klart, at mængden af

¹⁸² Interview af Claus Andersen (2009)

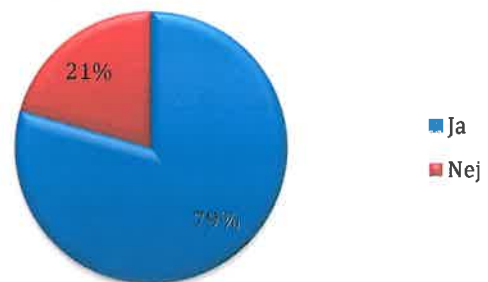
uregelmæssigheder, som revisor støder på er markant mindre, da revisor ved et review finder sig på et langt mere overordnet niveau end ved revision.¹⁸³

6.6.3 Analyse af modtagne spørgeskemaer omhandlende review

Vi har i forbindelse med vores spørgeskema spurgt en række revisorer om deres behandling af væsentlighedsniveauet i forbindelse med et review. Det er oplyst, at 63 respondenter ud af totalpopulationen på 102, svarende til 71%, udarbejder review af årsrapporter eller perioderegnskaber. Ud af disse fastlægger følgende et væsentlighedsniveau:

Figur 6.12: Fastlægger du et væsentlighedsniveau i forbindelse med et review af en årsrapport eller et perioderegnskab?

	Antal	Procent
Ja	50	79%
Nej	13	21%
Total	63	100%

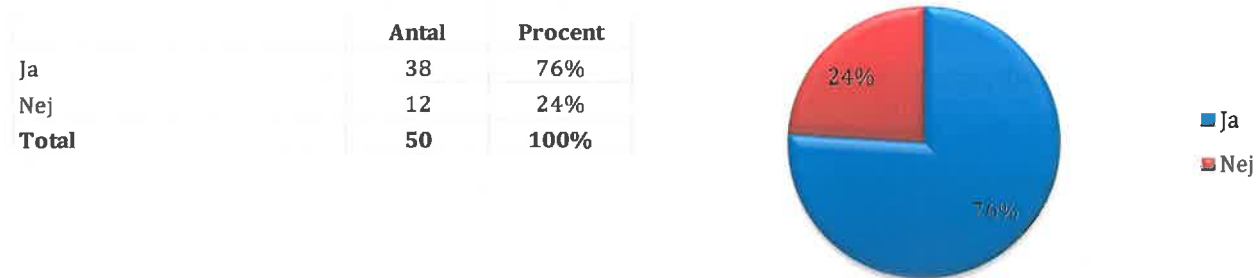


21% (svarende til 13 respondenter) svarede, at de ikke fastlægger et væsentlighedsniveau ved review. Dette skyldes, at spørgsmålet måske har været formuleret tvetydigt, hvilket har betydet, at nogle respondenter har fortolket spørgsmålet mere bogstaveligt end tiltænkt, hvorfor der kan være tale om, at der ikke fastlægges et konkret væsentlighedsniveau, men blot via mavefornemmelser har en idé om, hvornår noget er væsentligt. Denne mavefornemmelse er svær at dokumentere, hvorfor det ikke umiddelbart anses for en brugbar løsning, idet der bør fastlægges et væsentlighedsniveau, som er behørigt dokumenteret. Der er ingen tvivl om, at revisor på en eller anden måde skal forholde sig til væsentlighed i forbindelse med et review, jf. gennemgangen af revisionsstandarderne herom for at kunne vurdere, hvorvidt regnskabet indeholder væsentlige fejlinformationer.

For de 50 personer, der svarede "ja" til, at de fastlægger et væsentlighedsniveau i forbindelse med et review, har vi spurgt, om de fastlægger væsentlighedsniveauet på samme måde som ved en revision.

¹⁸³ Interview af Jan Bo Hansen (2009)

Figur 6.13: Fastlægger du væsentlighedsniveauet på samme måde ved en review som ved en revision?



Vi har i relation til ovenstående spørgsmål bedt respondenterne om at uddybe svaret, hvorfor vi har mulighed for, at se nærmere på baggrunden for besvarelsen.

De respondenter, der har svaret "nej", fastlægger væsentlighedsniveauet på en anden måde, end hvis det var en revision, der skulle udføres. Nogle respondenter giver udtryk for, at de fastsætter væsentlighedsniveauet højere, da der kun gives begrænset grad af sikkerhed i deres erklæring, og enkelte respondenter vil sætte væsentlighedsniveauet lavere, da de yder omfattende regnskabsmæssig assistance og derfor retter alle fejl alligevel. Det med at fastsætte væsentlighedsniveauet lavere på grund af, at alle fejl rettes af revisor er ikke et validt argument. Fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet bruges ikke udelukkende til vurdering af fejl men også til vurdering af, hvilke poster revisor vil spørge nærmere ind til. Ved et lavere væsentlighedsniveau vil det i praksis betyde, at revisor skal spørge ind til flere forhold i regnskabet. De respondenter, der vil fastlægge væsentlighedsniveauet højere med argumentet om, at revisor kun afgiver en erklæring med begrænset sikkerhed, overholder som udgangspunkt ikke RS 2400, afsnit 19. Det fremgår her, at bedømmelsen af hvad der er væsentligt, ikke skal foretages under hensyntagen til graden af den afgivne sikkerhed.

Mange af respondenterne, der har svaret "ja", hvilket betyder, at de fastsætter væsentlighedsniveauet på samme måde ved et review i forhold til en revision, uddyber deres svar. De oplyser, at der ikke er forskel i fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet, men kun i arten af de udførte arbejdshandlinger. Dette er i overensstemmelsen med revisionsstandarden og underbygges endvidere af de interviews, vi har foretaget.

6.6.4 Sammenfatning

I takt med at revisionspligten ophæves for mindre selskaber, vil der uden tvivl blive udført flere reviews af regnskaber i fremtiden, hvorfor bestemmelserne omkring væsentlighed og review er og bliver mere relevante for revisorer. Regelsættene omkring review fremgår af RS 2400/2410, der oplyser, at revisor skal fastlægge et væsentlighedsniveau som ved en revision. De handlinger, der

udarbejdes ved review kontra revision, er vidt forskellige, da review primært begrænser sig til forespørgsler og analyser af regnskabstal. Denne ændring af sikkerheden i revisors påtegning ændrer ikke på fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet. Hvis revisor i forbindelse med sit review finder uregelmæssigheder, skal revisor udføre revisionslignende handlinger, men det er klart, at de situationer, hvor revisor finder uregelmæssigheder, er færre end ved revision.

Resultaterne af de udsendte spørgeskemaer viser, at størstedelen af de adspurgte fastlægger et væsentlighedsniveau ved review. I henhold til RS 2400 og RS 2410 skal revisor fastlægge et væsentlighedsniveau, men det fremgår af vores undersøgelse, at en femtedel ikke gør dette. Der er endvidere en fjerdedel af respondenterne, der fastlægger et væsentlighedsniveau, der gør det anderledes end ved revision. Dette skyldes, at der ved et review gives lavere grad af sikkerhed, hvorfor et højere væsentlighedsniveau kan accepteres, hvilket er i strid med RS 2400, afsnit 19. Resten svarer da også, at det fastsatte væsentlighedsniveau ved et review er identisk med det fastlagte ved en revision. Dermed kan det sammenfattes, at revisor har en udfordring i forbindelse med fastlæggelse af væsentlighedsniveauet ved review.

6.7 Væsentlighed ved koncernrevision

Ved revision af en koncern er det koncernrevisors ansvar, at der ikke er væsentlig fejlinformationer i koncernregnskabet. Dette kan give anledning til udfordringer, da det ikke nødvendigvis er koncernrevisor, der fastlægger væsentlighedsniveauet for de enkelte datterselskaber og samtidig eventuelt ikke bliver oplyst om ikke korrigerede fejlinformationer fra datterselskabsrevisorerne.

6.7.1 ISA 600

Der er kommet en ny revisionsstandard vedrørende revision af koncerner, der trådte i kræft for regnskabsår, der startede efter 15. december 2009. Standarden indeholder et kapitel vedrørende væsentlighed, som vi kort vil gennemgå nedenfor.

6.7.1.1 Væsentlighedsniveauet i ISA 600

ISA 600 indeholder fire niveauer for væsentlighedsniveauet; Koncernvæsentlighedsniveauet, væsentlighedsniveauet for transaktionskæder, balanceposter eller oplysninger (hvis relevant), væsentlighedsniveau for datterselskaber og grænse for, hvornår fejl ikke kan betragtes som klart ubetydelige.¹⁸⁴

¹⁸⁴ "Audit of Group Financial Statements, ISA Implementation Support Module", IAASB 2009. Hentet på www.ifac.org

Der oplyses, at koncernrevisor skal fastsætte væsentlighedsniveauet for hele koncernen i forbindelse med den strategiske planlægning af koncernrevisionen.¹⁸⁵ Hvis der er specifikke transaktionskæder, balanceposter eller oplysninger, der kan påvirke regnskabsbrugers beslutning omkring koncernregnskabet, bør der fastsættes lavere beløb for disse poster.¹⁸⁶

Koncernrevisor skal fastsættes et væsentlighedsniveau for de enkelte selskaber, der indgår i koncernrevisionen, såfremt der skal udføres revision eller review heraf. Der er ikke krav om, at revisor oplyser herom til det enkelte datterselskab. Væsentlighedsniveauet for det enkelte selskab må ikke overstige koncernens samlede væsentlighedsniveau for at sikre, at ikke korrigerede og ikke fundne fejl samlet overstiger væsentlighedsniveauer.¹⁸⁷ Det skal dog bemærkes, at væsentlighedsniveauet for selskaberne i koncernen ikke skal deles ud efter en specifik beregningsmetode og samlet godt kan overstige væsentlighedsniveauet for koncernen som helhed.¹⁸⁸

Koncernrevisor skal endvidere fastlægge grænsen for, hvornår fejlinformationer ikke kan blive betegnet som klart ubetydelige for koncernregnskabet,¹⁸⁹ samt fastlægge samme grænse for selskaberne i koncernen.¹⁹⁰

Koncernrevisor skal fastlægge om datterselskabet er væsentligt eller ikke væsentligt i forhold til koncernrevisionen. Datterselskaber, der er væsentlige for koncernrevisionen som følge af selskabets individuelle finansielle betydning for koncernen, skal koncernrevisor eller en datterselskabsrevisor på vegne af koncernrevisor foretage revision af de finansielle oplysninger ved brug af væsentlighedsniveau.¹⁹¹ Datterselskaber, der er væsentlige for koncernrevisionen som følge af risiko for væsentlig fejlinformation i koncernregnskabet på grund af specifikke omstændigheder, skal revisor udføre en eller flere af følgende handlinger:¹⁹²

¹⁸⁵ ISA 600, afsnit 21 (a)

¹⁸⁶ ISA 600, afsnit 21 (b)

¹⁸⁷ ISA 600, afsnit 21 (c)

¹⁸⁸ ISA 600, afsnit 21 (c), A43

¹⁸⁹ ISA 600, afsnit 21 (d)

¹⁹⁰ ISA 600, afsnit 21 (d), A45

¹⁹¹ ISA 600, afsnit 26

¹⁹² ISA 600, afsnit 27

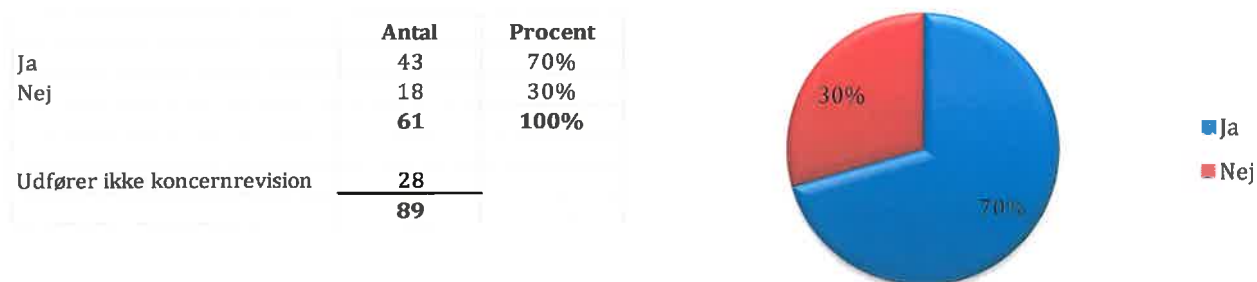
- En revision af datterselskabets finansielle oplysninger ved brug af datterselskabets væsentlighedsniveau.
- En revision af en eller flere balanceposter, grupper af transaktioner eller oplysninger, der udgør den ekstra risiko.
- Specifikke revisionshandlinger med fokus på risikoen for væsentlig fejl i koncernregnskabet.

Datterselskaber, der ikke er væsentlige for koncernregnskabet, skal koncernrevisionsteamet udføre analytiske handlinger på koncernniveau.¹⁹³ Alt efter omstændighederne vil det være muligt at sammenlægge datterselskaber på forskellige niveauer. Resultatet af de analytiske handlinger skal underbygge den første antagelse om, at datterselskabet ikke er væsentligt.¹⁹⁴

6.7.2 Resultat af spørgeskema og interviews

Vi har i vores spørgeskema spurgt til, hvorvidt respondenterne (som koncernrevisorer) oplyser datterselskabsrevisor omkring væsentlighedsniveauet for det enkelte datterselskab. Vi forventede, at koncernrevisor i høj grad oplyser omkring væsentlighedsniveauet, da koncernrevisor skal sikre sig, at koncernregnskabet er uden væsentlige fejlinformationer. Resultatet er præsenteret nedenfor:

Figur 6.14: Oplyser du datterselskabsrevisor om væsentlighedsniveauet for det enkelte datterselskab i forbindelse med koncernrevisionen?



Ovenstående viser, at 70% oplyser datterselskabsrevisor omkring væsentlighedsniveauet, hvilket er lavere end forventet.

Tidligere så vi en stor forskel i praksis omkring håndteringen af væsentlighedsniveauet i forbindelse med koncernrevisioner. Enten var det op til datterselskabsrevisor selv at fastlægge et væsentlighedsniveau, eller også meldte koncernrevisor et væsentlighedsniveau ud til den enkelte datterselskabsrevisor til brug for revisionen af koncernregnskabet. Rent teoretisk holder det ikke, at

¹⁹³ ISA 600, afsnit 28

¹⁹⁴ ISA 600, afsnit 28, A50

bruge koncernvæsentlighedsniveauet på alle datterselskaber. Det skyldes alene det forhold, at der er en sammenlægningsrisiko, hvilket betyder, at hvis man fastlægger omfanget af revisionen ud fra det overordnede koncernvæsentlighedsniveau, så kan det statistisk påvises, at hvis man sammenlægger de forskellige revisioner, der er foretaget, så har revisor ikke opnået den ønskede sikkerhed for, at der ikke er væsentlig fejlinformation i koncernregnskabet.¹⁹⁵

6.7.3 Sammenfatning

Ved koncernrevision er det koncernrevisors ansvar, at der ikke er væsentlig fejlinformation i koncernregnskabet. Der er trådt en ny revisionsstandard vedrørende koncernrevisioner i kraft, hvoraf der blandt andet oplyses om væsentlighedsniveauet, og hvorledes dette kan fordeles på datterselskabsniveau. Koncernrevisor skal klassificere datterselskaberne, og ud fra væsentligheden af det enkelte datterselskab findes der fire tilgange: Analytiske handlinger, review, revision af udvalgte regnskabsposter eller fuld revision. Ved revision af udvalgte regnskabsposter og fuld revision skal koncernrevisor fastlægge væsentlighedsniveau for datterselskaber som oplyst i ISA 320. Vi har via vores spørgeskemaundersøgelse indhentet revisorerne holdning til koncernrevisioner og håndtering af datterselskabsrevisorerne. Det fremgår, at størstedelen oplyser datterselskabsrevisor omkring væsentlighedsniveauet, hvilket indikerer, at revisor allerede lever op til denne nye revisionsstandard.

6.8 Non-profit virksomheder

I henhold til ISA 320 skal revisor ved revision af non-profit virksomheder¹⁹⁶ være opmærksom på, at regnskabsbrugerne primært er lovgivende og kontrollerende myndigheder, hvorfor regnskabet vil blive brugt til at træffe beslutninger af ikke økonomisk karakter.

Eftersom der er tale om en non-profit virksomhed, skal revisor være opmærksom på hvilke benchmark, der bruges til den kvantitative fastlæggelse af væsentlighedsniveauet, idet benchmark som eksempelvis "resultat før skat" yderst sjældent kan bruges. Hvis de fastsatte procentsatser udarbejdes ud fra aktionærernes synspunkt, vil dette typisk ikke give mening i non-profit virksomheder. Typisk vil de kvalitative faktorer være vigtigere end de kvantitative, og det kan være nogle ganske få specifikke oplysninger, der er vigtige.¹⁹⁷ Det er vigtigt at se på hvem, der er de primære regnskabsbrugere. Normalt fokuserer regnskabsbruger som aktionærer og långivere på den langsigtede indtjeningsevne. Dette er ikke tilfældet for non-profit virksomheder, hvorfor

¹⁹⁵ Interview af Jan Bo Hansen (2009)

¹⁹⁶ En non-profit virksomhed er i denne afhandling defineret som offentlige virksomheder og andre virksomheder der ikke har overskud som formål, hvilket eksempelvis kunne være en almennyttig forening

¹⁹⁷ Interview af Claus Andersen (2009)

væsentlighedsniveauet typisk fastsættes aktivitetsbaseret, som eksempelvis via indtægter, aktiver, etc.¹⁹⁸

Vi har i vores spørgeskema spurgt til, hvilke regnskabsposter, der lægges vægt på i forbindelse med fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet for non-profit virksomheder. Vi forventede, at det var poster som egenkapital og indtægter, der lægges vægt på. Indtægterne i non-profit virksomheder er typisk kontingentindtægter, indsamlede midler eller statstilskud. Resultaterne viser, at respondenterne lægger vægt på egenkapitalen, indtægter og omkostningerne med primær vægt på egenkapitalen og indtægter, hvilket svarer til vores forventninger. Enkelte respondenter nævner, at de fastsætter væsentlighedsniveauet lavere, da offentlige myndigheder ofte er den primære regnskabsbruger og endvidere kræver forvaltningsrevision.

6.8.1 Sammenfatning

Fastlæggelse af væsentlighedsniveauet i non-profit virksomheder er ofte anderledes end ved fastlæggelse i en normal profitorienterede virksomhed. Regnskabet vil typisk blive brugt til at træffe beslutninger af ikke økonomisk karakter, hvorfor de kvalitative faktorer ofte er vigtigere. Normalt fokuserer regnskabsbruger på den langsigtede indtjeningsevne. Dette er ikke tilfældet for non-profit virksomheder, hvorfor væsentlighedsniveauet typisk fastsættes aktivitetsbaseret, som eksempelvis via indtægter, aktiver, etc.

¹⁹⁸ Interview af Jan Bo Hansen (2009)

7 Konklusion

Behovet for revision kan forklares med principal-agentteorien, der beskriver forholdet mellem virksomhedens ledelse og ejerne. Behovet for revision eksisterer som følge af, at ledelsen får overdraget beslutningskompetence til at råde over ejerens aktiver. Parterne vil have forskellige roller og dermed forskellig adgang til information, hvorfor der eksisterer et asymmetrisk informationsbehov. Dertil kommer, at parterne er nyttemaksimerende, hvorfor de har en interesse i at maksimere alle forhold til egen vinding. De øvrige stakeholders behov for revision kan forklares ud fra koalitionsmodellen, der beskriver virksomheden som et netværk af sammenhænge mellem interessegrupper. De forskellige stakeholders har et behov for revision som følge af deres modstridende interesser, hvorfor de skal kunne stole på de informationer, som virksomheden giver.

Væsentlighed blev en del af revision i begyndelsen af 1900-tallet som følge af ændring i virksomhedernes størrelse, hvorfor det var naturligt, at revisor i højere grad begyndte at udføre sin revision på stikprøvebasis. Det logiske og mest tidsbesparende set i forhold til opnåelse af den rette grad af sikkerhed var at fravælge de poster, der ikke var væsentlige set i forhold til postens samlede population. Det var først i 1980'erne, at væsentlighed slog bredt igennem i forbindelse med indførelsen af revisionsrisikomodelen. Indførelsen af denne betød, at revisionen blev mere fokuseret og begrænset til de områder, hvor risikoen for væsentlige fejl er størst.

Formålet med revisors fastlæggelse af væsentlighedsniveauet er overordnet at sikre, at regnskabet ikke indeholder væsentlig fejlinformation, der påvirker regnskabsbrugeres vurdering af regnskabet. Dette gøres ved, at revisor bestemmer arten, den tidsmæssige placering og omfanget af revisionshandlingerne samt vurderer funden fejlinformation under revisionen. En fejlinformation er væsentlig, hvis: *"der med rimelighed kan forventes, at de enkeltvis eller sammenlagt påvirker de økonomiske beslutninger, som brugerne træffer på grundlag af regnskabet"*.

Revisors fastlæggelse af væsentlighedsniveauet fremgår af ISA 320, der foreskriver, at væsentlighedsniveauet skal fastlægges ud fra en faglig vurdering. Revisor bør tage udgangspunkt i regnskabsbrugers behov for finansielle oplysninger, der gøres gennem brug af kvantitative og kvalitative faktorer. Vi har sammenholdt to afgørelser fra Fondsrådet med revisors praksis, og vi kan sammenfatte, at revisorer og Fondsrådet som udgangspunkt har samme holdning omkring væsentlighed.

Forventningskløften

En af de problemstillinger og udfordringer, som revisor står overfor, er forventningskløften, da væsentlighedsniveauet spiller en afgørende rolle i forhold til eksistensen heraf. Revisor er interesseret i at minimere forventningskløften, hvilket blandt andet kan ske på følgende to måder: Via bedre kommunikation til offentligheden omkring revisors arbejde, ansvar, etc. eller via en offentliggørelse af væsentlighedsniveauet. Bedre kommunikation til offentligheden kan primært ske gennem den uafhængige revisors påtegning. Vi har via vores interviews undersøgt revisors holdning til dette, og hvis forventningskløften skal minimeres via påtegningen, skal denne gøres mere simpel i sin udformning kombineret med en oplysningskampagne. Den anden mulighed er offentliggørelse af væsentlighedsniveauet til tredjemand eller oplysning til virksomhedens ledelse. Offentliggørelsen til tredjemand kan ske gennem den uafhængige revisors påtegning, men der er risiko for, at det vil forvirre regnskabsbrugerne mere end det gavner. På den anden side vil en offentliggørelse starte en debat omkring væsentlighedsniveauet, hvilket vil være positivt. Revisors holdning til en offentliggørelse af væsentlighedsniveauet til tredjemand er undersøgt i spørgeskemaundersøgelsen. Resultatet viser, at langt størstedelen er imod en sådan offentliggørelse, hvilket indikerer, at minimering af forventningskløften skal ske via bedre kommunikation til offentligheden. En oplysning udelukkende til virksomhedens ledelse kunne være et alternativ til offentliggørelsen til tredjemand. Det er en udfordring at drøfte væsentlighedsniveauet med virksomhedens ledelse, idet revisor i henhold til standarden skal tage hensyn til regnskabsbrugeren. Virksomhedens ledelse og aktionærerne har ikke nødvendigvis samme interesser og behov, hvorfor revisor ikke nødvendigvis kan tilgodese begge. Vi har undersøgt revisors holdning til drøftelse af væsentlighedsniveauet med virksomhedens ledelse, og det kan ud fra besvarelsene konkluderes, at omkring en tredjedel af respondenterne drøfter væsentlighedsniveauet med virksomhedens ledelse. Drøftelser med virksomhedens ledelse er altså mere velset blandt respondenterne end en generel offentliggørelse af væsentlighedsniveauet.

Kvantitative kontra kvalitative faktorer

En anden udfordring, der eksisterer for revisor i forbindelse med fastlæggelse af væsentlighedsniveauet, er hensynet til de kvalitative faktorer. En undersøgelse viser, at revisor primært bruger kvantitative faktorer til fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet. ISA 320 skriver mere implicit end tidligere udgaver af standarden, at der skal tages hensyn til de kvalitative faktorer. Der er ingen specifikke retningslinjer for beregning af væsentlighedsniveauet, hvorfor vi har forespurgt fem danske revisionsfirmaer, om hvilke benchmarks, der bruges til fastlæggelse af væsentlighedsniveauet. Det blev i den forbindelse konstateret, at der kan være stor forskel i de benyttede benchmarks og dermed i den kvantitative fastlæggelse af væsentlighedsniveauet. Dette forhold kombineret med, at der i henhold til en undersøgelse primært tages hensyn til de kvantitative faktorer, kan være et

problem, idet forskellige revisionsfirmaer vurderer væsentlighed forskelligt. Vi har via vores spørgeskema undersøgt, hvordan revisor fastlægger væsentlighedsniveauet, og det kan konstateres, at næsten alle benytter benchmarks til brug for den kvantitative fastlæggelse, men ligeledes tager hensyn til andre faktorer som kendskab til kunden, udviklingstendenser, etc. Svarene indikerer, at der ikke er en udfordring i forhold til vægtningen mellem kvantitative og kvalitative faktorer, men vi mener ud fra vores egen erfaring, at dette skyldes spørgeskemaets lidt ledende spørgsmål.

Revisors professionelle dømmekraft

En tredje udfordring og overvejelse, som revisor står overfor i forbindelse med fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet, er forholdet til aktionæren. Aktionæren er i henhold til IASB's framework den primære regnskabsbruger, der skal tages hensyn til ved udarbejdelsen af regnskabet. Aktionæren som primær regnskabsbruger passer ikke nødvendigvis på mindre danske virksomheder, hvor det er långiver, der typisk er den primære regnskabsbruger. Revisor mødes med ledelsen, hvorfor den har mulighed for at påvirke revisors vurdering af regnskabet, hvilket er en udfordring i forhold til aktionæren som den primære regnskabsbruger. Revisors synspunkter herpå er undersøgt via vores spørgeskemaundersøgelse, der viser, at det er aktionærerne og långiverne, som revisor primært tager hensyn til. Det er således kun 4%, der svarer, at de primært tager hensyn til ledelsen. Det kan dermed konkluderes, at revisor ikke har udfordringer med påvirkninger fra ledelsen i forbindelse med fastlæggelse af væsentlighedsniveauet.

Ændrede forudsætninger i forbindelse med revisionen

En fjerde udfordring for revisor i forbindelse med fastlæggelsen er væsentlighedsniveauet er, at revisionsprocessen ikke er statisk. I henhold til ISA 320 skal revisor revurdere væsentlighedsniveauet løbende, hvorfor omfanget af revisionen og vurderingen af fundne fejlinformationer muligvis ændrer sig og dermed afholder nogle revisorer fra en sådan revurdering. ISA 320 indfører begrebet "væsentlighed ved udførelsen", der er med til at afhjælpe problemstillingen, idet denne lavere værdi benyttes til fastlæggelse af omfanget af revisionen. Resultaterne fra vores spørgeskemaer viser, at næsten alle revurderer væsentlighedsniveauet under revisionen, hvilket indikerer, at kravene i ISA 320 bliver fulgt. Vi mener, at respondenterne ved, at væsentlighedsniveauet skal revurderes, hvilket lægger til grund for besvarelsen, men at dette i praksis sker i lav grad. Dette underbygges af vores interviews, der viser, at revisor simpelthen glemmer revurderingen, idet nogle revisorer opfatter revisionen som en faseopdelt proces i stedet for en kontinuerlig proces.

Fastlæggelse af væsentlighedsniveauet under høj forklaringspligt

En femte udfordring er fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet når revisor skal argumentere for sin fastlæggelse. En undersøgelse viser, at revisor har tendens til at fastlægge væsentlighedsniveauet

anderledes, hvis de skal begrunde fastlæggelsen. Resultaterne af vores spørgeskemaundersøgelse viser det modsatte, idet størstedelen af respondenterne svarer, at det ikke påvirker deres fastlæggelse. De personer vi har interviewet mener ikke, at samarbejdet med en medrevisor har indflydelse på fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet, men i stedet på grundigheden og kvaliteten af arbejdet, der udføres.

Væsentlighed ved review

En sjette udfordring og overvejelse er revisors brug af væsentlighedsniveauet i forbindelse med review af regnskaber. Handlingerne der udføres ved review kontra revision er forskellige, da review primært begrænser sig til forespørgsler og analyser af regnskabstal. Regelsættene omkring review fastslår, at revisor skal fastlægge et væsentlighedsniveau som ved en revision. Resultatet af vores spørgeskemaundersøgelse viser, at lidt under halvdelen enten ikke fastlægger et væsentlighedsniveau eller fastlægger det anderledes end ved en revision, hvilket er i strid med revisionsstandarderne. Dermed kan det konkluderes, at revisor har en udfordring i forbindelse med fastlæggelse af væsentlighedsniveauet ved review.

Væsentlighed ved koncernrevision

En syvende udfordring, som revisor står overfor, er fastlæggelse af væsentlighedsniveauet i forbindelse med koncernrevision. Ved koncernrevision er det koncernrevisors ansvar, at der ikke er væsentlig fejlinformation i koncernregnskabet. Der er trådt en ny revisionsstandard vedrørende koncernrevisioner i kraft, hvoraf der blandt andet oplyses om væsentlighedsniveauet, og hvorledes dette kan fordeles på datterselskabsniveau. Koncernrevisor skal klassificere datterselskaberne, og ud fra væsentligheden af det enkelte datterselskab findes der fire tilgange: Analytiske handlinger, review, revision af udvalgte regnskabsposter eller fuld revision. Ved revision af udvalgte regnskabsposter og fuld revision skal koncernrevisor fastlægge væsentlighedsniveau for datterselskaber som oplyst i ISA 320. Vi har via vores spørgeskemaundersøgelse indhentet revisorerne holdning til koncernrevisioner og håndtering af datterselskabsrevisorerne. Det fremgår, at størstedelen oplyser datterselskabsrevisor omkring væsentlighedsniveauet, hvilket indikerer, at revisor allerede lever op til denne nye revisionsstandard.

Væsentlighed ved revision af Non-profit virksomheder

Den ottende udfordring, som revisor står overfor ved fastlæggelse af væsentlighedsniveauet, er fastlæggelse i en non-profit virksomhed. Revisor skal overveje, at non-profit virksomheder ofte er anderledes end andre profitorienterede virksomheder, hvilket påvirker fastlæggelsen. Regnskabet vil typisk blive brugt til at træffe beslutninger af ikke økonomisk karakter, hvorfor de kvalitative faktorer er mere vigtige. Normalt fokuserer regnskabsbruger som aktionærer og långivere på den langsigtede

indtjeningssevne. Dette er ikke tilfældet for non-profit virksomheder, hvorfor væsentlighedsniveauet typisk fastsættes aktivitetsbaseret, som eksempelvis via kontingentindtægter. Resultaterne af vores spørgeskemaundersøgelse viser, at respondenterne primært lægger vægt på egenkapital og indtægter, hvorfor det kan konkluderes, at revisor ikke har udfordringer med at fastlægge væsentlighedsniveauet ud fra disse anderledes forudsætninger.

Sammenfatning

Sammenfattende kan det konkluderes, at revisor bør fastlægge væsentlighedsniveauet ud fra en professionel vurdering, der påvirkes af revisors opfattelse af regnskabsbrugerens behov for finansielle oplysninger. Revisors holdning, undersøgt gennem spørgeskemaundersøgelsen og interviewene, underbygger de ovenfor identificerede udfordringer og overvejelser, revisor står overfor.

8 Litteratur

Artikler

Carpenter, Brian W. og Dirsmith, Mark W. samt Gupta, Parveen P.: "Materiality Judgements and Audit Firm Culture: Social-Behavioral and Political Perspectives" udgivet i *Accounting, Organizations and Society*, Vol 19, 1994.

DeZoort, Todd; Harrison, Paul; Taylor, Mark: "Accountability and auditors' materiality judgments: The effects of differential pressure strength on conservatism, variability, and effort", udgivet af *Accounting Organizations and Society* no. 31, 2006.

Firth, Michael: "Consensus views and judgement models in materiality decisions", 1979.

Flint, David: "Philosophy and principles of auditing", udgivet i 1988

Gath, Peter og Lauritsen, Anders Stig: "Væsentlighed og fejlinformation", udgivet i *Revision og Regnskabsvæsen*, nr. 2, 2010

Holmes, William: "Materiality Through the Looking Glass", udgivet i *The Journal of Accountancy*, februar 1972.

Humphrey, Christopher; Moizer, Peter; Turley, Stuart: "The Audit Expectations Gap" bragt i *Critical Perspectives on Accounting* (1992)

Jeppesen, Kim Klarskov: "Revision under forandring", Udgivet i *RevisorBladet* 2006

Kearns, Francis E.: "Materiality & The Audit Report – It's time for Disclosure", udgivet på College of Business, Rochester Institute of Technology, New York, 2007.

Kiertzner, Lars: *Revisionsplanlægning og revisionsrisikomodelen*, udgivet af Revifora i 2009.

Nielsen, Lars Knage: "Væsentlighed og risiko med særligt henblik på stikprøverevision", *Revifora*, juni 1994.

Rostgaard, Anders, "Hvad er en revisionspåtegning værd?" *Berlingske Nyhedsmagasin*, nr. 19 (29. maj – 11. juni 2009)

Tan, Hun-Tong, og Ng, Terence Bu-Peow: "Effects of Authoritative Guidance Availability and Audit Committee Effectiveness on Auditors' Judgements in an Auditor-Client Negotiation Context", udgivet i *The Accounting Review*, vol 78, no. 3 (2003).

"Best Practice: Fjernelse af revisionspligten", Økonomi- og Erhvervsministeriet, 2007,
(http://search.oem.dk/cgi-bin/MsmGo.exe?grab_id=8&page_id=9881856&query=%C3%B8konomi&hiword=%C3%B8konomi+)

"Nye angreb på KPMG i Bagger sagen", bragt på epn.dk, den 12. juni 2009.

"Revisorer advarer mod regeringsplan", Artikel i Børsen 10. marts 2009

Bøger

Andersen, Ib – "Den Skinbarlige Virkelighed – Vidensproduktion inden for samfundsvidenskaberne", 3. udgave 2005, Forlaget Samfundslitteratur.

Elling, Jens O.: "Årsrapporten – teori og regulering", 1. udgave, 1. oplag 2002. Gads Forlag.

Elm-Larsen, Rolf og Wallace, Wanda A.: "Revision i agentteoretisk belysning" (fra Revision: Funktion og Vision, siderne 221-238). Hentet fra Revision Materialesamling 2007-1, cand.merc.aud, Institut for Regnskab og Revision.

Humphrey, Christopher mf.: "The Audit Expectations Gap in the United Kingdom", udgivet i 1992 af The Institute of Chartered Accountants in Enland and Wales.

Messier, William F., Eilifsen, Aasmund, Glover, Steven M. og Prawitt, Douglas F.: "Audit & Assurance Services". The McGraw-Hill Companies, 2006

Ramos, Michael J.: "Practitioner's Guide to GAAS 2007", udgivet i 2007 af the American Institute of Certified Public Accountants, Wiley.

Warming-Rasmussen, Bent: "Tillidsforholdet og forventningskløften mellem brugeren af revisionsydelsen og den statsautoriserede revisor", udgivet i 1990

Elektroniske medier og hjemmesider

A.P. Møller – Mærsk A/S, <http://www.maersk.com>

AICPA, <http://www.aicpa.org>

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, <http://www.eogs.dk>

IFAC, <http://www.ifac.org>

Fondbørserne, <http://www.fondsraadet.dk>

FSR, <http://www.fsr.dk>

Mamut Online Survey, <http://survey.mamut.com>

Skælskør Bank, <http://www.sbbank.dk>

Vestas, <http://www.vestas.dk>

Økonomi- og Erhvervsministeriets hjemmeside, <http://www.oem.dk>

Interviews

Interview af statsautoriseret revisor Claus Jorch Andersen, foretaget den 14. december 2009, varighed cirka 46 minutter.

Interview af statsautoriseret revisor Jan Bo Hansen, foretaget den 17. december 2009, varighed cirka 40 minutter.

Interview af statsautoriseret revisor Henrik Z. Hansen, foretaget den 22. december 2009, varighed cirka 42 minutter.

Kandidatafhandlinger

Gudbergsen, Lars H. og Jørgensen, Jesper B., Kandidatafhandling på cand.merc.aud:

"Væsentlighedskriteriet – en overset faktor i revisionen", afleveret 1994 på Handelshøjskolen i København.

Larsen, Kim Mohr og Petersen, Mette Berger, Kandidatafhandling på cand.merc.aud:

"Forventningskløften i Danmark set i relation til revisors påtegning på reviderede regnskaber", afleveret 1996 på Handelshøjskolen i København.

Publikationer og rapporter

"Afbureaukratiseringsplan for det erhvervsrettede område", Regeringen Marts 2009

Amagerbanken A/S's årsrapport 2008

A.P. Møller – Mærsk A/S's årsrapporter 2003, 2005 og 2008

Christensen, Mogens: "FSR's blå notat vedrørende væsentlighed", august 2006

"Fondsrådets generelle overvejelser og afvejninger ved vurdering af væsentlighed i forbindelse med regnskabskontrol", udgivet af Fondsrådet den 17. december 2008.

"International Auditing and Assurance Standard Board: A brief history of its development and progress", IFAC 2007.

"Kommissorium for bestyrelsens revisionsudvalg", publikation udgivet af Deloitte i 2008.

"Ophævelse af revisionspligt for mindre virksomheder", Økonomi- og Erhvervsstyrelsen.

"Rapport om revisionspligten for B-virksomheder (små selskaber)" fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, marts 2005

"Revisionsudvalg – også i Danmark", publikation udgivet af Deloitte i 2007

Skælskør Bank A/S's årsrapport 2008

Vestas A/S's årsrapport 2008

Standarder, love, bekendtgørelser, vejledninger etc.

"Audit of Group Financial Statements, ISA Implementation Support Module", IAASB 2009

"Basis for Conclusions: ISA 320 (Revised), Materiality in Planning and Performing an Audit, and ISA 450, Evaluation of Misstatements Identified during the Audit", maj 2006, IAASB

ISA 240 "The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements", april 2009, IAASB

ISA 320 "Materiality in Planning and Performing an Audit", april 2009, IAASB

ISA 320 "Audit Materiality", maj 2007, IAASB

Exposure Draft ISA 320 "Materiality in Planning and Performing an Audit", December 2004, IAASB

ISA 450 "Evaluation of Misstatements Identified during the Audit", april 2009, IAASB

ISA 570 "Going Concern", april 2009, IAASB

ISA 600 "Special Considerations – Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)", april 2009, IAASB

RS 260 "Kommunikation af revisionsmæssige forhold til virksomhedens øverste ledelse", FSR's revisionstekniske udvalg

RS 520 "Analytiske handlinger", juli 2007, FSR's revisionstekniske udvalg

RS 530, "Stikprøveudtagelse og andre testmetoder", oktober 2006, FSR's revisionstekniske udvalg

Proposed SAS: "Materiality in Planning and Performing an Audit (Redrafted), AICPA

Vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorerers erklæringer (erklæringsbekendtgørelsen), dateret 24. marts 2009, Erhvervs- og Selskabsstyrelsen

Årsregnskabsloven (ÅRL) (lovbekendtgørelse nr. 395 af 25.05.2009)

Bilag 1 – Benyttede forkortelser

Der er afhandlingen benyttet følgende forkortelser:

AAA	American Accounting Association
AICPA	The American Institute of Certified Public Accountants
EU	Den Europæiske Union
FASB	Financial Accounting Standards Board
FSR	Foreningen af Statsautoriserede Revisorer
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAPC	International Auditing Practices Committee
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISA	International Standard of Auditing
RS	Revisionsstandard
SAS	Statement on Auditing Standards
US GAAS	United States Generally Accepted Auditing Standards
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
ÅRL	Årsregnskabsloven (Lovbekendtgørelse 2009-05-25 nr. 395)

Bilag 2 - Introduktion til IFAC og AICPA

Formålet med dette bilag er at introducere læseren kort til de to organisationer IFAC og AICPA. Dette er medtaget, idet det ikke forudsættes, at læseren har et overordnet kendskab til de to organisationers formål og arbejde.

International Federation of Accountants (IFAC)

IFAC er en verdensomspændende organisation inden for revision og regnskabsvæsen. Den blev grundlagt 7. oktober 1977 i München, og hovedkvarteret er placeret i New York. Organisationen består af 157 medlemmer fra 123 lande, der samlet repræsenterer mere end 2,5 mio. revisions- og regnskabsansatte. IFAC blev etableret for at styrke verdens revisions- og regnskabsprofession i offentlighedens interesse ved, at:

- udvikle internationale standarder af høj kvalitet og understøtte deres vedtagelse og brug,
- muliggøre samarbejde mellem medlemmerne,
- samarbejde med andre internationale organisationer, og
- tjene som den internationale talsmand for revisions- og regnskabsvæsen

Ovenstående er IFAC's mission samt at bidrage til udviklingen af stærke internationale økonomier gennem opbygning, promovning og overholdelse af standarder. For at fuldføre missionen arbejdes der tæt med medlemmer og regionale organisationer inden for revisions- og regnskab, og IFAC får input fra regeringer, lovgivere og andre, der har interesse i at skabe en fornuftig global og finansiell struktur. IFAC har etableret et antal af komiteer for at udvikle internationale standarder og retningslinjer med fokus på specifikke sektorer. De vigtigste komiteer er:

- International Auditing and Assurance Standards Board
- International Ethics Standards Board for Accountants
- Professional Accountants in Business Committee
- Transnational Auditors Committee
- Compliance Advisory Panel
- Small and Medium Practices Committee

Vi vil i næste afsnit koncentrere os om International Auditing and Assurance Standards Board, da det er denne komite, der udsteder de internationale revisionsstandarder.¹⁹⁹

¹⁹⁹ IFAC's hjemmeside, jævnfør <http://ifac.org/History>

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

IAASB startede i 1977 som International Auditing Practices Committee (IAPC) og skiftede i 2001 navn til IAASB. I 1979 udstedte IAPC de første retningslinjer for revision, og i 1991 ændredes dette til ISA'er, da man gik fra retningslinjer til reelle standarder. IAASB arbejder målbevidst på at være så gennemskuelig som muligt, og i 2007 blev de formentlig den mest gennemskuelige standardsættende organisation i verden. Alle møder er åbne for offentligheden, og referater, etc. bliver offentliggjort via IFAC's hjemmeside.²⁰⁰

International Standards on Auditing (ISA)

ISA'erne er de internationale revisionsstandarder, som medlemslandene af EU er underlagt som følge af EU's 8. selskabsdirektiv. Der er, siden den første standard blev udstedt i 1991, sket en større udvikling og tilføjelser. Der findes nu i alt 36 ISA'er samt en International Standard on Quality Control, som revisorer i EU skal følge og resten af verden kan vælge at følge.²⁰¹

Clarity Project

I 2004 begyndte IAASB et omfattende program for at fremme overskueligheden af ISA'erne. Programmet involverede anvendelsen af nye udkast til alle ISA'er, enten som en væsentlig omarbejdelse eller begrænsede ændringer for at afspejle den nye brug og overskuelighed. De ændringer og forbedringer, projektet resulterede i, kan sammenfattes i:

- Identifikation af revisors overordnede mål, når der udføres en revision i henhold til ISA'erne
- Fastlægge et mål i hver enkelt ISA og klarlægge revisors pligt i relation til dette mål
- Tydeliggøre pligterne revisor påtvinges af kravene i ISA'erne og sproget, der bruges til at kommunikere disse krav
- Udelukke mulige uklarheder omkring kravene, revisor skal leve op til
- Forbedre den overordnede læselighed og forståelse af ISA'erne gennem strukturelle forbedringer.²⁰²

Dette underbygges af Jan Bo Hansen, der var medlem af IAASB i forbindelse iværksættelsen af Clarity Project. Om baggrunden for projektet, og hvem der ønskede ændringerne, siger han:

"Forskellige myndigheder, som havde et ønske om, at det fremgik tydeligere af vores standarder, hvad der var egentlige krav, og hvad der ikke var krav. Vi havde jo i de gamle standarder et udbredt brug af

²⁰⁰ International Auditing and Assurance Standard Board: A brief history of its development and progress, juli 2007

²⁰¹ IAASB Clarity Center, <http://web.ifac.org/clarity-center/index>

²⁰² IAASB Clarity Center, <http://web.ifac.org/clarity-center/index>

nutidsformen: Revisor gør det. Revisor dokumenterer det osv. Og var det et egentlig krav, som man skulle læse som om revisor skal dokumentere, eller var det implementeringsvejledning, hvor man sagde revisor kan dokumentere i de og de situationer”.

The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

AICPA blev stiftet helt tilbage i 1887 og fastslog dermed revision og regnskabsvæsen som en profession, anerkendt med strenge uddannelseskrav, høje standarder, etikker, licensudstedende og skabt for at gavne offentligheden. Det er den nationale faglige organisationen for alle autoriserede revisorer i USA.²⁰³ AICPA's mission er at give deres medlemmer ressourcer, information og lederskab, der gør det muligt at udføre tjenesteydelser samt skabe merværdi af højeste kvalitet til gavn for offentligheden, medarbejdere og kunder. For at opfylde missionen beskæftiger AICPA sig med mange aktiviteter som:

- Advokatgerning
- Certificering og licensudstedelse
- Kommunikation
- Ansættelse og uddannelse
- Standarder og opfyldelse heraf²⁰⁴

AICPA er endvidere medlem af IFAC og har etableret International Strategy Committee for at forstærke dens rolle og udvikling af et verdensomspændende revisionsfag, der kan leve op til globale krav.²⁰⁵

United States General Accepted Audit Standards (US GAAS)

US GAAS er de amerikanske revisionsstandarder, som revisorer underlagt AICPA skal revidere efter. Overordnet minder disse meget om ISA'erne, som tidligere beskrevet. Der blev i marts 2006 udstedt otte nye standarder, der blev kendt som "risk assesment standards".²⁰⁶ Dette betød væsentlige ændringer til revisionsprocessen.²⁰⁷

²⁰³ AICPA, http://aicpa.org/MediaCenter/History_Background.htm

²⁰⁴ AICPA, <http://aicpa.org/About+the+AICPA/AICPA+Mission/>

²⁰⁵ AICPA, http://aicpa.org/MediaCenter/History_Background.htm

²⁰⁶ Frit oversat til dansk: Risikovurderingsstandarder

²⁰⁷ Ramos (2007), Practitioner's Guide to GAAS 2007

Bilag 3 – Eksempel på revisionspåtegninger gennem tiden

Vi har nedenfor listet eksempel på revisionspåtegninger gennem tiden for A.P. Møller – Mærsk Gruppen.

A.P. Møller - Mærsk Gruppen Revisionspåtegning

Til aktionærerne i A.P. Møller - Mærsk A/S

Vi har revideret den af ledelsen aflagte årsrapport for A.P. Møller - Mærsk A/S for regnskabsåret 1. januar – 31. december 2003 med det formål at udtrykke en konklusion om årsrapporten på baggrund af vor revision.

Den udførte revision

Vi har udført vor revision i overensstemmelse med danske og internationale revisionsstandarder. Disse standarder kræver, at vi tilrettelægger og udfører revisionen med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for, at årsrapporten ikke indeholder væsentlig fejlinformation. Revisionen omfatter stikprøvevis undersøgelse af information, der understøtter de i årsrapporten anførte beløb og oplysninger. Revisionen omfatter endvidere stillingtagen til den af ledelsen anvendte regnskabspraksis og til de væsentlige skøn, som ledelsen har udøvet, samt vurdering af den samlede præsentation af årsrapporten. Det er vor opfattelse, at den udførte revision giver et tilstrækkeligt grundlag for vor konklusion.

Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.

Konklusion

Det er vor opfattelse, at årsrapporten giver et retvisende billede af Gruppens og Selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 2003 samt af resultatet af Gruppens og Selskabets aktiviteter og Gruppens pengestrømme for regnskabsåret 1. januar – 31. december 2003 i overensstemmelse med årsregnskabsloven og danske regnskabsvejledninger.

København, den 26. marts 2004

Søren Thorup Sørensen
Statsautoriseret revisor

KPMG C. Jespersen
Statsautoriseret Revisionsinteressentskab

Gert Fisker Tomczyk
Statsautoriseret revisor

Grothen & Perregaard
Statsautoriseret Revisionsaktieselskab

A.P. Møller - Mærsk Gruppen

Revisionspåtegning

Til aktionærerne i A.P. Møller - Mærsk A/S

Vi har revideret den af ledelsen aflagte årsrapport for A.P. Møller - Mærsk A/S for regnskabsåret 1. januar – 31. december 2005 med det formål at udtrykke en konklusion om årsrapporten på baggrund af vor revision. Årsrapporten aflægges efter International Financial Reporting Standards (IFRS) som godkendt af EU og yderligere danske oplysningskrav til årsrapporter for børsnoterede selskaber.

Den udførte revision

Vi har udført vor revision i overensstemmelse med danske og internationale revisionsstandarder. Disse standarder kræver, at vi tilrettelægger og udfører revisionen med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for, at årsrapporten ikke indeholder væsentlig fejlinformation. Revisionen omfatter stikprøvevis undersøgelse af information, der understøtter de i årsrapporten anførte beløb og oplysninger. Revisionen omfatter endvidere stillingtagen til den af ledelsen anvendte regnskabspraksis og til de væsentlige skøn, som ledelsen har udøvet, samt vurdering af den samlede præsentation af årsrapporten. Det er vor opfattelse, at den udførte revision giver et tilstrækkeligt grundlag for vor konklusion.

Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.

Konklusion

Det er vor opfattelse, at årsrapporten giver et retvisende billede af Gruppens og Selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 2005 samt af resultatet af Gruppens og Selskabets aktiviteter og pengestrømme for regnskabsåret 1. januar – 31. december 2005 i overensstemmelse med International Financial Reporting Standards (IFRS) som godkendt af EU og yderligere danske oplysningskrav til årsrapporter for børsnoterede selskaber.

København, den 29. marts 2006

Søren Thorup Sørensen

Statsautoriseret revisor

KPMG C. Jespersen

Statsautoriseret Revisionsinteressentskab

Gert Fisker Tomczyk

Statsautoriseret revisor

Grothen & Perregaard

Statsautoriseret Revisionsaktieselskab

A.P. Møller - Mærsk Gruppen

Den uafhængige revisors påtegning

Til aktionærene i A.P. Møller - Mærsk A/S

Vi har revideret årsrapporten for A.P. Møller - Mærsk A/S for regnskabsåret 1. januar - 31. december 2008, omfattende ledelsesberetning, ledelsespåtegning, anvendt regnskabspraksis, resultatopgørelse, balance, pengestrømsopgørelse, opgørelse af indregnede indtægter og omkostninger samt noter. Årsrapporten aflægges efter International Financial Reporting Standards (IFRS) som godkendt af EU og yderligere danske oplysningskrav til årsrapporter for børsnoterede selskaber.

Ledelsens ansvar for årsrapporten

Ledelsen har ansvaret for at udarbejde og aflægge en årsrapport, der giver et retvisende billede i overensstemmelse med International Financial Reporting Standards (IFRS) som godkendt af EU og yderligere danske oplysningskrav til årsrapporter for børsnoterede selskaber. Dette ansvar omfatter udformning, implementering og opretholdelse af interne kontroller, der er relevante for at udarbejde og aflægge en årsrapport, der giver et retvisende billede uden væsentlig fejlinformation, uanset om fejlinformationen skyldes besvigelser eller fejl samt valg og anvendelse af en hensigtsmæssig regnskabspraksis og udøvelse af regnskabsmæssige skøn, som er rimelige efter omstændighederne.

Revisorernes ansvar og den udførte revision

Vort ansvar er at udtrykke en konklusion om årsrapporten på grundlag af vor revision. Vi har udført vor revision i overensstemmelse med danske og internationale revisionsstandarder. Disse standarder kræver, at vi lever op til etiske krav samt planlægger og udfører revisionen med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for, at årsrapporten ikke indeholder væsentlig fejlinformation. En revision omfatter handlinger for at opnå revisionsbevis for de beløb og oplysninger, der er anført i årsrapporten. De valgte handlinger afhænger af revisors vurdering, herunder vurderingen af risikoen for væsentlig fejlinformation i årsrapporten, uanset om fejlinformationen skyldes besvigelser eller fejl. Ved risikovurderingen overvejer revisor interne kontroller, der er relevante for virksomhedens udarbejdelse og aflæggelse af en årsrapport, der giver et retvisende billede, med henblik på at udforme revisionshandling, der er passende efter omstændighederne, men ikke med det formål at udtrykke en konklusion om effektiviteten af virksomhedens interne kontrol. En revision omfatter endvidere stillingtagen til, om den af ledelsen anvendte regnskabspraksis er passende, om de af ledelsen udøvede regnskabsmæssige skøn er rimelige samt en vurdering af den samlede præsentation af årsrapporten. Det er vor opfattelse, at det opnåede revisionsbevis er tilstrækkeligt og egnet som grundlag for vor konklusion.

Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.

Konklusion

Det er vor opfattelse, at årsrapporten giver et retvisende billede af Gruppens og selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 2008 samt af resultatet af Gruppens og selskabets aktiviteter og pengestrømme for regnskabsåret 1. januar - 31. december 2008 i overensstemmelse med International Financial Reporting Standards (IFRS) som godkendt af EU og yderligere danske oplysningskrav til årsrapporter for børsnoterede selskaber.

København, den 5. marts 2009

Grant Thornton

Statsautoriseret Revisionsaktieselskab

Gert Fisker Tomczyk

Statsautoriseret revisor

KPMG

Statsautoriseret Revisionspartnerselskab

Jesper Ridder Olsen

Statsautoriseret revisor

Bilag 4 – Interviewguide

Nedenstående er et eksempel på de spørgsmål vi tog udgangspunkt i ved interviewene. Der er ikke tale om en fuldstændig udtømmende spørgsmålsliste, idet der under interviewene blev stillet uddybende spørgsmål. Alle interviewene er optaget.

1. Vi er via vores analyse kommet frem til, at hvis nogle kontrollerer revisors arbejde (f.eks. en medrevisor) vil fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet være mere konservativt. Hvad er din holdning/erfaring hertil?
2. I henhold til revisionsstandarden skal revisor fastlægge væsentlighedsniveauet ud fra regnskabsbrugerens syn på væsentlighed. Der er mange forskellige regnskabsbrugere, men aktionærerne fastlægges ofte som den primære bruger. Er det rimeligt?
3. Vi er via vores analyse kommet frem til, at nogle regnskabsbrugere tilgodeses frem for andre. F.eks. ledelsens synspunkter vejer højt i forhold til f.eks. aktionærernes. Hvad er din erfaring hermed og hvad er din holdning hertil?
4. Revisor skal i henhold til revisionsstandarden løbende revurdere sit væsentlighedsniveau. Får revisor altid revurderet væsentlighedsniveauet? og hvilke udfordringer giver det revisor i krisetider? og hvordan dokumenteres det?
5. Vores analyse viser, at eksistensen af væsentlighedsniveauet i stort omfang er skyld i at "forventningskløften" eksisterer. Hvilke mulige løsninger ser du til minimering af forventningskløften? Kunne en offentliggørelse af væsentlighedsniveauet være en mulighed? Hvilke problemer giver dette – f.eks. i forhold til besvigelser?
6. Vores analyse viser, at revisor til tider diskuterer væsentlighedsniveauet med virksomhedens ledelse og/eller revisionskomiteer. Er dette hensigtsmæssigt i forhold til besvigelser og i forhold til ledelsens interesser i forhold til regnskabsbrugerens (som der skal tages hensyn til)?
7. De kvalitative faktorer er nedtonet (eller skrevet mere implicit) i den nye RS 320, hvilket er paradoksalt, når vores analyse viser, at revisor generelt lægger for meget vægt på de kvantitative faktorer. Har du en mulig forklaring herpå?
8. Hvad er dine synspunkter i forhold til revision af en koncern og hvilke problemstillinger mener du der eksisterer?
9. Hvilken rolle mener du væsentlighedsniveauet spiller ved review af perioderegnskaber og årsrapporter?
10. Hvilken rolle mener du væsentlighedsniveauet spiller ved revision af non-profit virksomheder?
11. Hvordan ser du med kritiske øjne på begrebet væsentlighed?
12. Hvad er dine synspunkter i forhold til besvigelser og væsentlighedsniveauet?
13. Hvad er dine synspunkter i forhold til going concern og revision efter et væsentlighedsniveau?
14. Kan du kort komme ind på hvilken udvikling der har været i fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet i gennem de sidste årtier?

Bilag 5 – Spørgeskema og resultaterne heraf

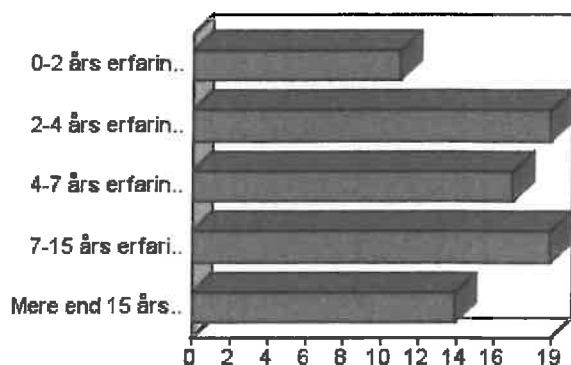
[print]

Summary report

Lists all the questions in the survey and displays summary information for each question. Text input is not included.

Report date: Sunday, January 3, 2010 3:20 PM, CEST
Start date: Tuesday, December 1, 2009 5:29 PM, CEST
Stop date: Wednesday, December 16, 2009 5:29 PM, CEST
Completed responses: 80
Number of invitees: 273
Invitees that responded: 102
Response rate: 37%

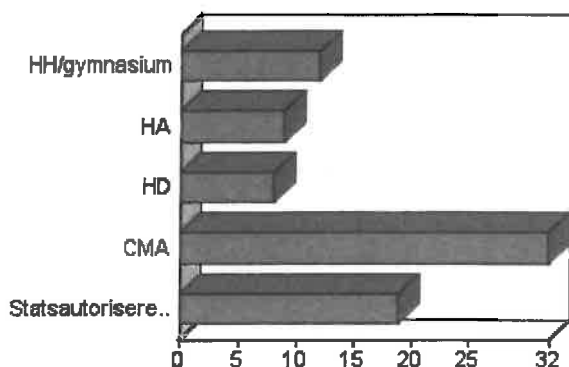
1. Hvor mange års erfaring har du inden for revisionsbranchen?



Option	Count	Percent	Cum. count	Cum. percent	Cum. sum
1. 0-2 års erfaring	11	13.75%	11	13.75%	11
2. 2-4 års erfaring	19	23.75%	30	37.5%	49
3. 4-7 års erfaring	17	21.25%	47	58.75%	100
4. 7-15 års erfaring	19	23.75%	66	82.5%	176
5. Mere end 15 års erfaring	14	17.5%	80	100.0%	246
Total	80	100%	80	100%	246

Total responses: 80

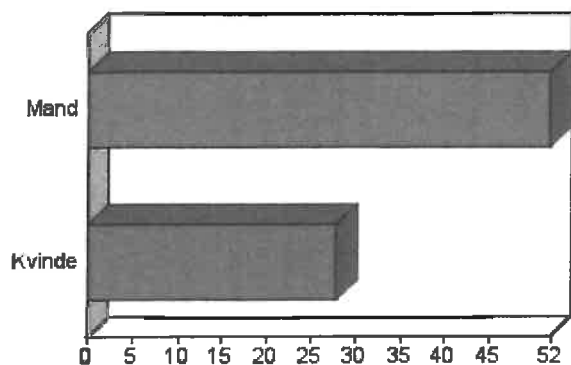
2. Hvad er din sidst afsluttede uddannelse?



Option	Count	Percent	Cum. count	Cum. percent	Cum. sum
1. HH/gymnasium	12	15.0%	12	15.0%	12
2. HA	9	11.25%	21	26.25%	30
3. HD	8	10.0%	29	36.25%	54
4. CMA	32	40.0%	61	76.25%	182
6. Statsautoriseret Revisor	19	23.75%	80	100.0%	296
Total	80	100%	80	100%	296

Total responses: 80

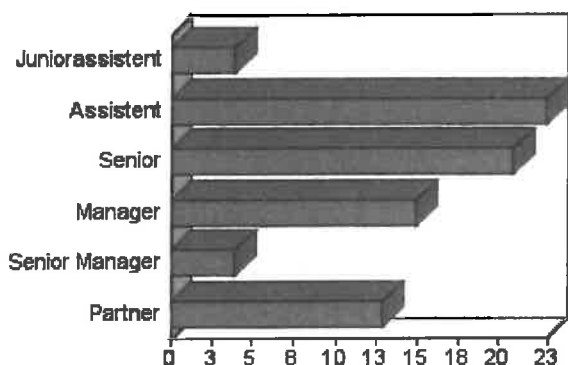
3. Køn



Option	Count	Percent	Cum. count	Cum. percent	Cum. sum
1. Mand	52	65.0%	52	65.0%	52
2. Kvinde	28	35.0%	80	100.0%	108
Total	80	100%	80	100%	108

Total responses: 80

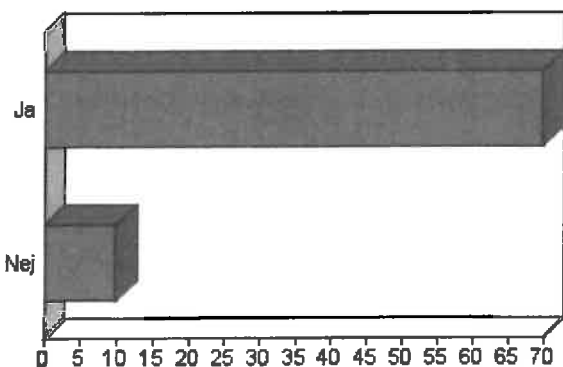
4. Hvad er din stillingsbetegnelse?



Option	Count	Percent	Cum. count	Cum. percent	Cum. sum
2. Juniorassistent	4	5.0%	4	5.0%	8
3. Assistent	23	28.75%	27	33.75%	77
4. Senior	21	26.25%	48	60.0%	161
5. Manager	15	18.75%	63	78.75%	236
6. Senior Manager	4	5.0%	67	83.75%	260
7. Partner	13	16.25%	80	100.0%	351
Total	80	100%	80	100%	351

Total responses: 80

5. Fastlægger du væsentlighedsniveauet på de kunder, hvor du er en del af revisionsteamet?

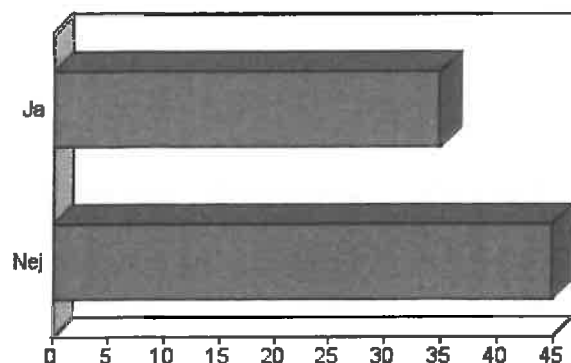


Option	Count	Percent	Cum. count	Cum. percent	Cum. sum
Ja	65	81.25%	65	81.25%	80
Nej	15	18.75%	80	100.0%	95

1. Ja	70	87.5%	70	87.5%	70
2. Nej	10	12.5%	80	100.0%	90
Total	80	100%	80	100%	90

Total responses: 80

6. Er du bekendt med, at der i 2009 træder en ny revisionsstandard i kraft omkring væsentlighed (RS320)?

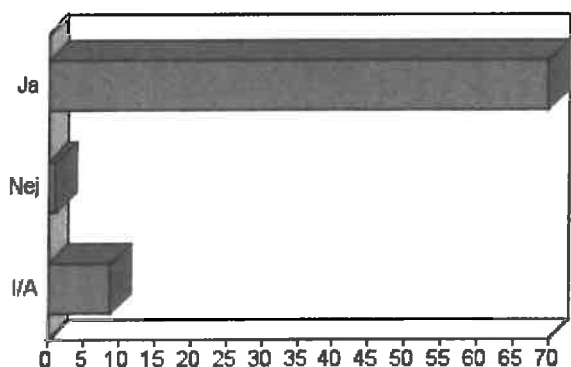


Option	Count	Percent	Cum. count	Cum. percent	Cum. sum
1. Ja	35	43.75%	35	43.75%	35
2. Nej	45	56.25%	80	100.0%	125
Total	80	100%	80	100%	125

Total responses: 80

7. I relation til foregående spørgsmål, hvis muligt, venligst oplist de primære forskelle i forhold til den eksisterende revisionsstandard (RS320)

8. Bruger du en procentsats af regnskabspost (f.eks. omsætning, resultat før skat, egenkapital mv.) til brug for fastlæggelse af væsentlighedsniveauet?

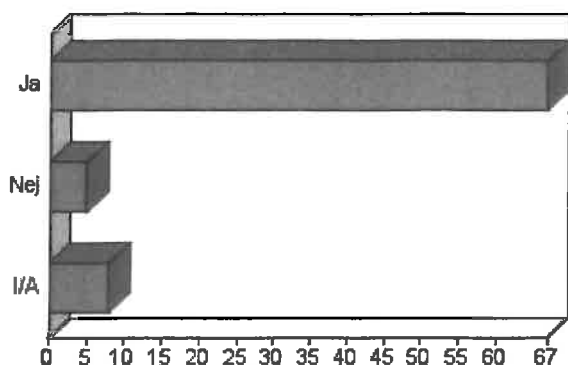


Option	Count	Percent	Cum. count	Cum. percent	Cum. sum
1. Ja	70	87.5%	70	87.5%	70
2. Nej	1	1.25%	71	88.75%	72
3. I/A	9	11.25%	80	100.0%	99
Total	80	100%	80	100%	99

Total responses: 80

9. I relation til foregående spørgsmål, hvilke regnskabsposter lægger du primært vægt på? (Skriv gerne flere)

10. Tager du ved fastlæggelse af væsentlighedsniveauet hensyn til andre faktorer end procentsatser af regnskabsposterne?

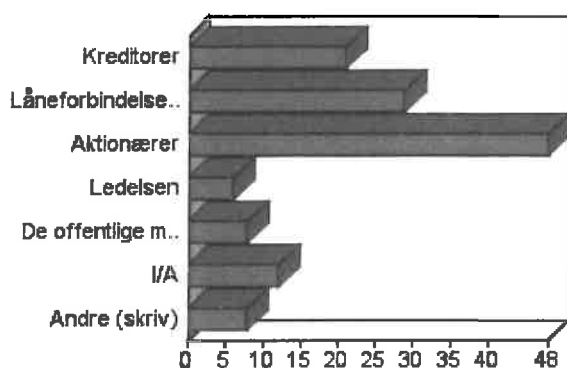


Option	Count	Percent	Cum. count	Cum. percent	Cum. sum
1. Ja	67	83.75%	67	83.75%	67
2. Nej	5	6.25%	72	90.0%	77
3. I/A	8	10.0%	80	100.0%	101
Total	80	100%	80	100%	101

Total responses: 80

11. I relation til foregående spørgsmål, hvilke andre faktorer tager du hensyn til? (skriv gerne flere)

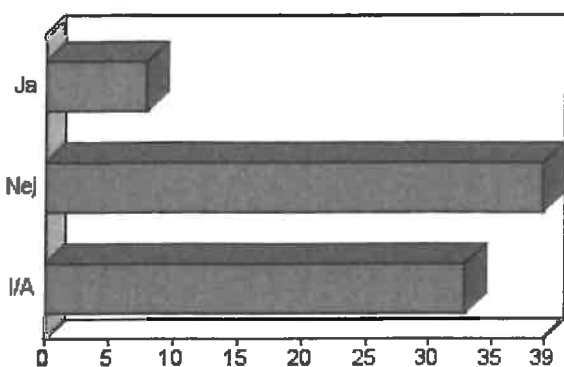
12. Hvilke regnskabsbrugere tager du primært hensyn til ved fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet? (vælg maksimalt 2)



Option	Count	Percent	Cum. count	Cum. percent	Cum. sum
1. Kreditorer	21	15.91%	21	15.91%	21
2. Låneforbindelser	29	21.97%	50	37.88%	79
3. Aktionærer	48	36.36%	98	74.24%	223
4. Ledelsen	6	4.55%	104	78.79%	247
5. De offentlige myndigheder	8	6.06%	112	84.85%	287
6. I/A	12	9.09%	124	93.94%	359
7. Andre (skriv)	8	6.06%	132	100.0%	415
Total	132	100%	132	100%	415

Total responses: 80

13. Har det indflydelse på din fastlæggelse af væsentlighedsniveauet, såfremt årsrapporten også revideres af en medrevisor?

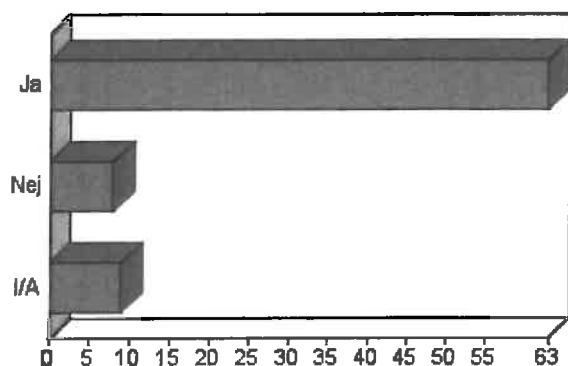


Option	Count	Percent	Cum. count	Cum. percent	Cum. sum
1. Ja	8	10.0%	8	10.0%	8
2. Nej	39	48.75%	47	58.75%	86
3. I/A	33	41.25%	80	100.0%	185
Total	80	100%	80	100%	185

Total responses: 80

14. I relation til foregående spørgsmål, hvilken indflydelse har det på fastlæggelsen og hvorfor?

15. Vurderer du væsentlighedsniveauets størrelse i løbet af revisionens udførelse?

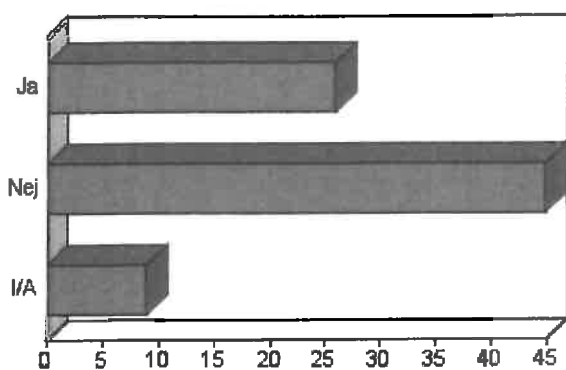


Option	Count	Percent	Cum. count	Cum. percent	Cum. sum
1. Ja	63	78.75%	63	78.75%	63
2. Nej	8	10.0%	71	88.75%	79
3. I/A	9	11.25%	80	100.0%	106
Total	80	100%	80	100%	106

Total responses: 80

16. I relation til foregående spørgsmål, i hvilke situationer vurderer væsentlighedsniveauets størrelse og hvordan?

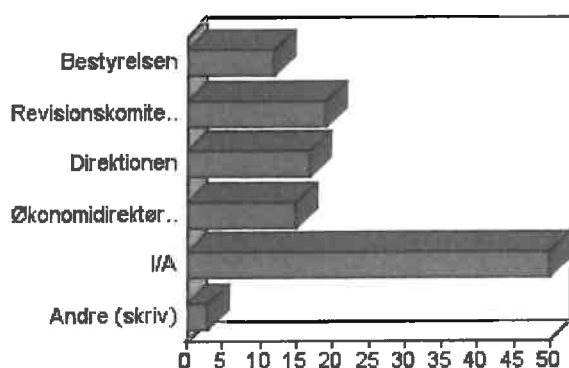
17. Drøfter du væsentlighedsniveauet med kunden?



Option	Count	Percent	Cum. count	Cum. percent	Cum. sum
1. Ja	26	32.5%	26	32.5%	26
2. Nej	45	56.25%	71	88.75%	116
3. I/A	9	11.25%	80	100.0%	143
Total	80	100%	80	100%	143

Total responses: 80

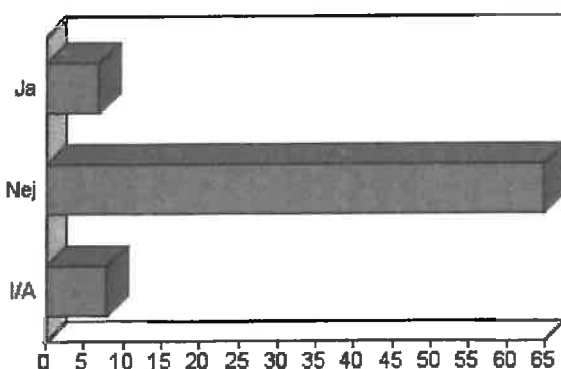
18. I relation til foregående spørgsmål, hvem hos kunden drøfter du væsentlighedsniveauet med? (gerne flere krydser)



Option	Count	Percent	Cum. count	Cum. percent	Cum. sum
1. Bestyrelsen	12	10.34%	12	10.34%	12
2. Revisionskomiteen	19	16.38%	31	26.72%	50
3. Direktionen	17	14.66%	48	41.38%	101
4. Økonomidirektøren / regnskabschefen	15	12.93%	63	54.31%	161
5. I/A	50	43.1%	113	97.41%	411
6. Andre (skriv)	3	2.59%	116	100.0%	429
Total	116	100%	116	100%	429

Total responses: 80

19. Mener du af væsentlighedsniveauet skal offentliggøres? (f.eks. i revisionspåtegningen)

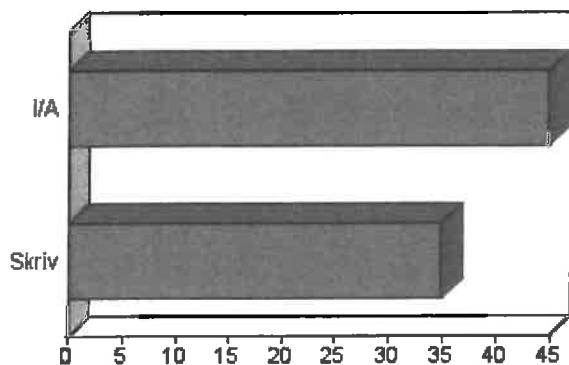


Option	Count	Percent	Cum. count	Cum. percent	Cum. sum
1. Ja	7	8.75%	7	8.75%	7
2. Nej	65	81.25%	72	90.0%	137
3. I/A	8	10.0%	80	100.0%	161
Total	80	100%	80	100%	161

Total responses: 80

20. I relation til foregående spørgsmål, hvorfor mener du, at væsentlighedsniveauet skal offentliggøres?

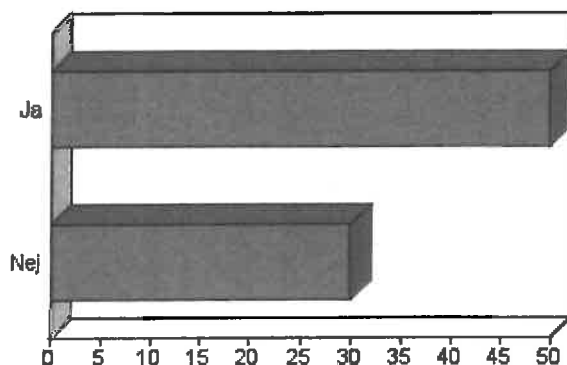
21. Hvordan har du oplevet udviklingen af fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet over de seneste år?



Option	Count	Percent	Cum. count	Cum. percent	Cum. sum
1. I/A	45	56.25%	45	56.25%	45
2. Skriv	35	43.75%	80	100.0%	115
Total	80	100%	80	100%	115

Total responses: 80

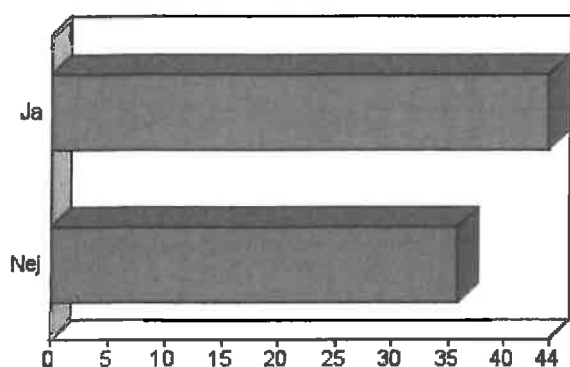
22. Udarbejder du væsentlighedsniveauet på kunder, hvor der udarbejdes koncernregnskab?



Option	Count	Percent	Cum. count	Cum. percent	Cum. sum
1. Ja	50	62.5%	50	62.5%	50
2. Nej	30	37.5%	80	100.0%	110
Total	80	100%	80	100%	110

Total responses: 80

23. Er du bekendt med, at der i 2009 træder en ny revisionsstandard i kraft omkring revision af koncernregnskaber (RS600)?

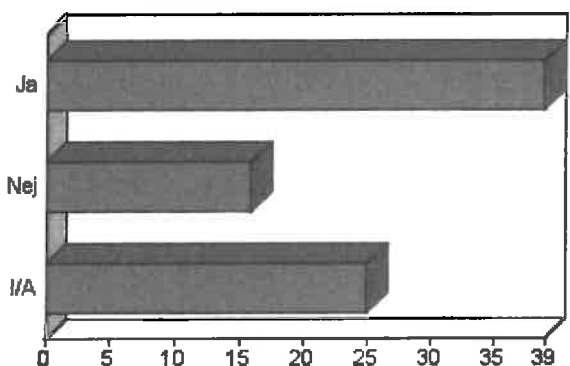


Option	Count	Percent	Cum. count	Cum. percent	Cum. sum
1. Ja	44	55.0%	44	55.0%	44
2. Nej	36	45.0%	80	100.0%	116
Total	80	100%	80	100%	116

Total responses: 80

24. I relation til foregående spørgsmål, hvis muligt, venligst oplyst de primære forskelle i forhold til den eksisterende revisionsstandard (RS600)

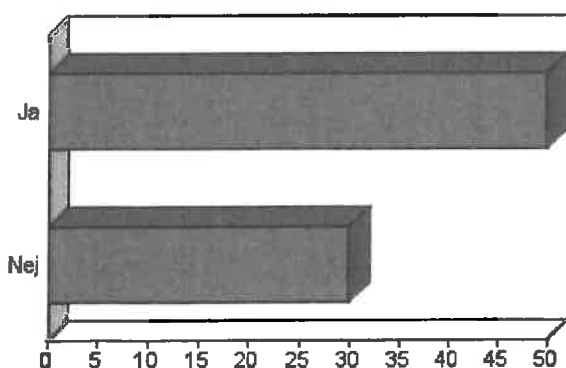
25. Oplyser du datterselskabsrevisor om væsentlighedsniveauet for det enkelte datterselskab i forbindelse med koncernrevisionen?



Option	Count	Percent	Cum. count	Cum. percent	Cum. sum
1. Ja	39	48.75%	39	48.75%	39
2. Nej	16	20.0%	55	68.75%	71
3. I/A	25	31.25%	80	100.0%	146
Total	80	100%	80	100%	146

Total responses: 80

26. Udfører du review af årsrapporter eller perioderegnskaber?

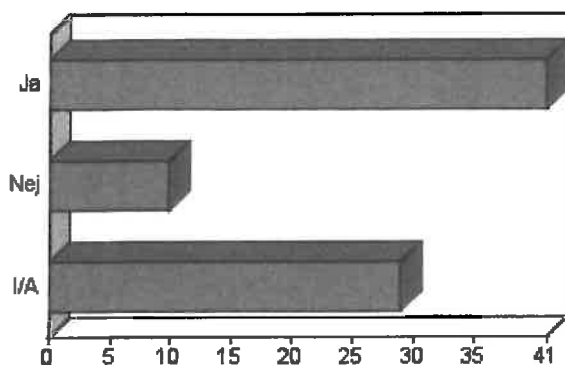


Option	Count	Percent	Cum. count	Cum. percent	Cum. sum
Ja	44	55.0%	44	55.0%	44
Nej	32	40.0%	76	95.0%	76

1. Ja	50	62.5%	50	62.5%	50
2. Nej	30	37.5%	80	100.0%	110
Total	80	100%	80	100%	110

Total responses: 80

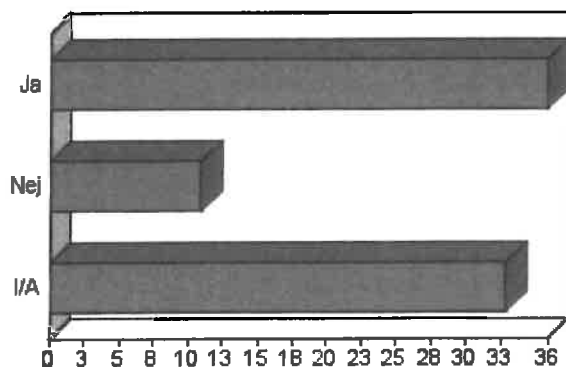
27. I relation til foregående spørgsmål, fastlægger du et væsentlighedsniveau?



Option	Count	Percent	Cum. count	Cum. percent	Cum. sum
1. Ja	41	51.25%	41	51.25%	41
2. Nej	10	12.5%	51	63.75%	61
3. I/A	29	36.25%	80	100.0%	148
Total	80	100%	80	100%	148

Total responses: 80

28. I relation til foregående spørgsmål, fastlægger du væsentlighedsniveauet på samme måde som ved en revision?



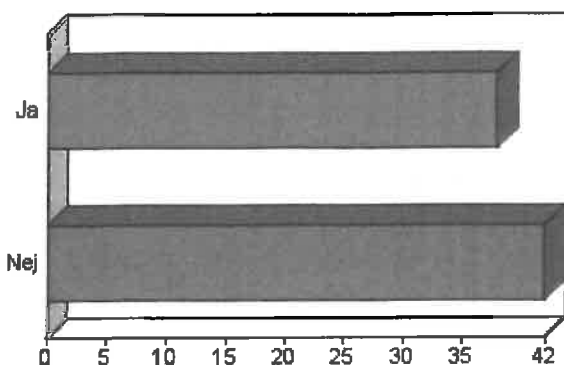
Option	Count	Percent	Cum. count	Cum. percent	Cum. sum
1. Ja	36	45.0%	36	45.0%	36
2. Nej	11	13.75%	47	58.75%	58
3. I/A	33	41.25%	80	100.0%	157
Total	80	100%	80	100%	157

Total responses: 80

29. I relation til foregående spørgsmål, hvordan fastlægges det, når det ikke er som ved en revision? (skriv)

30. Hvad bruger du væsentlighedsniveauet til i forbindelse med et review? (skriv)

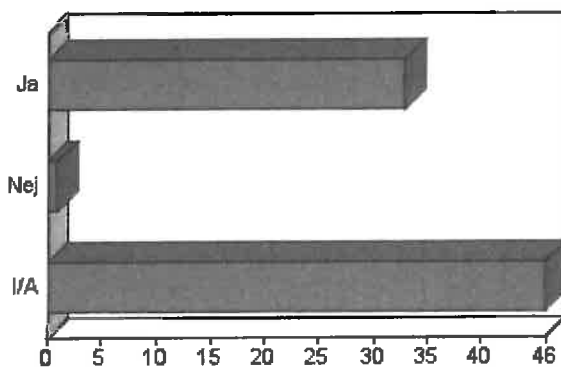
31. Foretager du revision af non-profit virksomheder (foreninger, fonde, offentlige virksomheder mv.)?



Option	Count	Percent	Cum. count	Cum. percent	Cum. sum
1. Ja	38	47.5%	38	47.5%	38
2. Nej	42	52.5%	80	100.0%	122
Total	80	100%	80	100%	122

Total responses: 80

32. Bruger du en procentsats af regnskabspost (f.eks. omsætning, resultat, egenkapital mv.) til brug for fastlæggelse af væsentlighedsniveauet?



Option	Count	Percent	Cum. count	Cum. percent	Cum. sum
1. Ja	33	41.25%	33	41.25%	33
2. Nej	1	1.25%	34	42.5%	35
3. I/A	46	57.5%	80	100.0%	173
Total	80	100%	80	100%	173

Total responses: 80

33. I relation til foregående spørgsmål, hvilke regnskabsposter lægger du primært vægt på? (skriv gerne flere)

Comment report

Lists all the questions in the survey and displays all the comments made to these questions, if applicable.

Report date: Sunday, January 3, 2010 3:19 PM, CEST
 Start date: Tuesday, December 1, 2009 5:29 PM, CEST
 Stop date: Wednesday, December 16, 2009 5:29 PM, CEST
 Completed responses: 80
 Number of invitees: 273
 Invitees that responded: 102
 Response rate: 37%

1. Hvor mange års erfaring har du inden for revisionsbranchen?

2. Hvad er din sidst afsluttede uddannelse?

Multiple choice other field (Andet (skriv))
 No answers to report.

3. Køn

4. Hvad er din stillingsbetegnelse?

Multiple choice other field (Andet (skriv))
 No answers to report.

5. Fastlægger du væsentlighedsniveauet på de kunder, hvor du er en del af revisionsteamet?

6. Er du bekendt med, at der i 2009 træder en ny revisionsstandard i kraft omkring væsentlighed (RS320)?

7. I relation til foregående spørgsmål, hvis muligt, venligst oplyst de primære forskelle i forhold til den eksisterende revisionsstandard (RS320)

Free text

Pas

Kommenteringsfristen var den 15. oktober 2009 og jeg har ikke selv læst den endelige udgave endnu. I udkastet fra juli 2009 var forventet en ikrafttrædelse for regnskaber der begynder 15. december 2009 eller senere, hvorfor dette først er relevant (i praksis) for 2010 regnskaber.

- man skal se på summen af afvigelser - fejl må ikke modregnes

?

bom bom, ikke på stående fod

Jeg har endnu ikke læst den.

Mulighed for større brug af "professionel dømmekraft".

-

Ingen ide

Standarden træder først i kraft for regnskabsår, der starter efter den 15. december 2009...

Har ikke haft lejlighed til at sætte mig ind i det endnu.

i/a

Ingen anelse

Opdeling af væsentlighed.

I/A

Det kan jeg ikke, da jeg ikke vidste at der er kommet en ny.

Det kan jeg ikke.

Jeg kunne forestille mig, at noget af Fondsrådet notat om væsentlighed bliver implementeret

-

Jeg mener at væsentlighedsniveau i forbindelse med koncernrevision bliver fastlagt lidt anderledes, men jeg er 100% sikker herpå.

Ved det ikke præcist, har bare hørt det.

N/A

Jeg er bekendt med den kommende standard, men kender ikke nærmere til indholdet/ændringer

Kendte ikke til den nye standard

Har ikke læst den endnu.

Må indrømme at jeg ikke har nærlæst standarden

Jeg har ikke viden nok om den nuværende revisionsstandard, til at kunne sammenligne den med den nye.

8. Bruger du en procentsats af regnskabspost (f.eks. omsætning, resultat før skat, egenkapital mv.) til brug for fastlæggelse af væsentlighedsniveauet?

9. I relation til foregående spørgsmål, hvilke regnskabsposter lægger du primært vægt på? (Skriv gerne flere)

Free text

Afhænger af selskabstypen og ender oftest med et tal der ligger mellem flere af indikatorerne

Omsætning Resultat efter skat Egenkapital

Omsætning Resultat før skat Egenkapital Balancesum

omsætning resultat før skat

Omsætning, Resultat før skat Balance Egenkapital

% af resultat før skat - ofte Afhænger af hvilken regnskabspost jeg tror regnskabslæser lægger vægt på - kan også være oms, EK ell Balancesum afhængig af den konkrete virksomhed.

Omsætning EK Resultat før skat

man kan ikke fastlægge en bestemt post, det kommer an på regnskabslæserens fokus. Det væsentligste ved fastlæggelse af væsentlighedsniveau er udvikling og retning af den primære KPI som regnskabslæser lægger vægt på.

Det afhænger af typen af virksomhed, men er der tale om en "normal" virksomhed anvendes primært resultat før skat som udgangspunkt. Ellers benyttes også Egenkapital Omsætning Balancesum

resultat før skat

Omsætning, aktiver, resultat før skat, evt. risikofyldte poster.

Omsætning / resultat før skat

Alt afhængig af virksomhedens type lægger jeg vægt på forskellige regnskabsposter. På mine seneste revisionsopgaver har det dog primært været omsætning og resultat før skat.

resultat før skat omsætning egenkapital balancesum

Resultat og eventuelt egenkap. Jeg betragter det ikke som en mekanisk regneøvelse.

De 3 anførte

Kommer an på Virksomhedens situation, men bl.a. omsætning resultat før skat aktiver egenkapital

Primært resultat før skat. Afhænger dog af virksomhedstype og sammensætning af resultatopgørelse og balance.

Primært resultat

Omsætning, resultat og egenkapital i forhold til forsikringsvirksomhed i høj grad også solvens og basiskapital

Omsætning og resultat før skat

Det kommer an på kundens forretning

Afhænger af kunden. Men primært res. før skat, og sekundært 1% af omsætningen

Det kommer an på virksomheden. Hvis der er kapitalproblemer, lægger jeg vægt på den lave egenkapital. Normalvis bruger jeg mest resultat før skat.

Omsætning, res. før skat.

omsætning, resultat før skat, egenkapital og aktiver.

kundespecifikt

Omsætning samt årets resultat

Resultat før skat (hvis positivt) Egenkapital Aktiver i alt

Det afhænger af kunden - Hvilken branche/kundetype der er tale om. Det er vigtigt at fastsætte hvilken regnskabspost, der er kritisk for den pågældende virksomhed. Typisk anvendes EK (eller solvens), omsætning eller balancesum.

Resultat før skat og egenkapital. Det afhænger af selskabets aktivitet, og overordnet vurdering af årsrapporten udviser et retvisende billede.

Omsætning

Resultat før skat, egenkapital

Resultat før skat og egenkapital.

Omsætning Resultat før skat egenkapital balancesum

Årets resultat og egenkapitalen i selskabet såfremt der er going concern issue.

Omsætning og resultat før skat

Det afhænger af kunden, udviklingsretning og udviklingstrend

Afhænger af branchetype. For et ejendomsselskab vil det være balancesum.

omsætning, resultat før skat, aktiver, egenkapital

Resultat før skat, EK og i visse tilfælde omsætning

Som udgangspunkt resultat før skat, men det er dog meget individuelt afhængig af kundetype samt udviklingstendens mv. i resultatet

resultat før skat, egenkapital, store anlægsinvesteringer, balancesum.

De regnskabsposter der lægges vægt på er forskellige fra kunde til kunde og er baseret på risici i den konkrete kunde. Af mere generiske poster kan nævnes omsætning, egenkapital, aktiv sum, resultat

Oftest er der tale om en vurdering af virksomheden som helhed hvor de poster der har størst betydning anvendes. Nogle selskaber kan man anvende et gennemsnit af flere posters procentsats, og andre steder giver det eksempelvis

mere mening af anvende udelukkende omsætningsprocentsats.

Det kommer an på kunden, som udgangspunkt tager jeg udgangspunkt i resultat før skat, men på mine kunder med investeringsejendomme tager vi udgangspunkt i aktiverne, idet disse er det væsentligste for kunden.

Det afhænger af den konkrete kunde, men resultat af primært drift eller resultat før skat anvendes oftest, men hvis der er tale om meget velkonsolideret virksomhed inddrages størrelsen af egenkapitalen. Dette afhænger også af hvem der er selskabets primære interessenter - der er forskel hvis regnskabet alene skal bruges for at opfylde selskabslovgivningen og/eller hvis regnskabet skal bruges til handel med selskabets aktier.

Forholder mig samlet til procenterne på de enkelte poster.

Omsætning Resultat før skat Egenkapital

omsætning, aktiver eller egenkap.

Det kommer helt an på hvilken type virksomhed der er tale om og hvem der er den primære regnskabsbruger

Omsætningen eller resultat før skat

Resultat før skat og omsætningen

Konkret vurdering

Resultat før skat og egenkapital

Omsætning, aktiver og egenkapital

Som udgangspunkt bruges resultat før skat, da mange af virksomhederne er resultatorienteret. Nogle af mine kunder er dog af en karakter hvor der er meget logisk andre poster. f.eks. egenkapitalen på en fond, der ikke skal genere et egentlig resultat men derimod leve op til et formål. Det kan ligeledes være aktuelt at bruge omsætningen på kunder der ikke er resultatorienteret. Generelt kan man sige at det jo i høj grad afhænger af virksomheden.

Afhænger af kunde og hvad denne har fokus på/styrer efter.

Resultat før skat

Afhænger af kunden, og hvad der er afgørende for dennes regnskabsbrugere.

Primært omsætning og resultat før skat. En gang i mellem aktiverne. Det kommer an på typen af virksomhed.

Det kommer helt an på kundens forretning, men det er typisk omsætning eller resultat før skat.

det kommer helt an på selskabets aktivitet, struktur o.l.

Det afhænger af virksomhedstypen.

omsætning årets resultat egenkapital anlæg aktiver -kommer an på kunden

Omsætning, resultat før skat og egenkapital herudover tager jeg hensyn til udviklingen siden sidste år.

Resultat før skat, EK, Balance og omsætning.

Jeg har endnu ikke prøvet at være med / set hvordan væsentlighedsniveauet fastlægges. Men jeg ville ligge vægt på omsætningen, fordi at den giver et godt indblik i virksomheden.

Afhænger af kunden (hvilke interessenter der er mv.)

Resultat Egenkapital

primært på omsætning og resultat før skat

10. Tager du ved fastlæggelse af væsentlighedsniveauet hensyn til andre faktorer end procentsatser af regnskabsposterne?

11. I relation til foregående spørgsmål, hvilke andre faktorer tager du hensyn til? (skriv gerne flere)

Free text

fx om det kan betyde at et resultat vender (fx fra underskud til overskud)

Resultatets størrelse Om en fejl kan påvirke trenden

Revisors professionelle dømmekraft. Regnskabslæseres vurdering. Kvantitative fejl vs Kvalitative fejl.

førstegangsrevision finansiel situation kvalitet af regnskabsmaterialet

Generelle udvikling samt bruger af regnskabet

trend i forhold til sidste år, forventet resultat mv for det kommende år (så der ikke er fejl i primobalance). Lavere niveau for børsnoterede kunder

historik risici forretningsforståelse

Ja. Udgangspunktet er udvikling og retning på diverse KPI'er, men det kan også være mere kvalitative faktorer ifm aktivitetsændringer m.v.

Hvem er de primære interessenter i regnskabet og, hvad ville de forvente. Herunder særligt ejerne

Selskabets generelle finansielle stilling

Risikofaktorer, overordnet kontrolmiljø mv.

Skat Nærstående parter

Alternativt ser jeg på regnskabets udvikling og hvad årets forventede resultat vil kunne forrykkes uden at ændre regnskabsbrugers opfattelse af udviklingen.

regnskabsbrugere køb/salg situation kundens ønsker kvalitativ væsentlighed udviklingsretning - og takt

Trend, fra plus til minus eller lignende.

En samlet vurdering af udviklingstendenser, kendskab til kunden mv.

Udviklingen i regnskabet Fokus for interessenter

Udviklingsretning, nøgletal og lignende

Regnskabslæser Er virksomheden til salg

Professionel vurdering

Selskabets udvikling og fremtidige strategi

Udviklingen i aktivitet og økonomiske forhold til tidligere år.

Mavefornemmelse ud fra mit kendskab til virksomheden.

Hvilken type kunden er. F.eks. forvaltningsrevision vil væsentlighedsniveauet være meget lav eller intet væsentlighedsniveau.

kundespecifikt

Risikoen forbundet med de enkelte regnskabsposter samt opbygningen af balancen (udgøres balancen/resultatopgørelsen af få store poster vil væsentlighedsniveau blive tilpasset dette)

Typen af virksomhedens interessenter (særligt kreditorer og aktionærer) og deres tilknytning til virksomheden Er der tale om en virksomhed af særlig offentlig interesse Historisk kendskab til virksomheden (særligt størrelsen af fejl i foregående år)

Risiko ved bestyrelse, eller udefra kommende faktorer, der påvirker virksomheden.

Kundens art

Såfremt selskabet er i en situation, hvor der er yderligere opmærksomhed på kunden.

Kundens specifikke forhold og nuværende position

Ja, offentlig bevågenhed og opgaverisikoen.

kendskab til kunden, evt. fejl sidste år

Going concern, virksomhedens udviklingsretning og tendenser. Derudover sætter jeg mig ind i, hvem der er interessanter til årsrapporten.

balance sammensætning og udviklings tendens

Det afhænger af kunden, udviklingsretning, udviklingstrend og likviditetsniveau

regnskabsbrugers vurdering

kundens forventninger, særlige omstændigheder (fx. salg af aktivitet/aktier)

- Virksomhedstype - Udviklingstendens og udviklingshastighed - Regnskabsbrugernes informationsbehov

om virksomheden er going concern, om hvad der er selskabets væsentligst målegrundlag i relation til væsentlighed, hvem der er den eksterne bruger af regnskabet

Der anvendes en professionel skepsis, og der tages højde for virksomhedens udviklingsretning og tendens

Det kan eksempelvis være om der er tale om ejerledet virksomhed, om vi har kendskab til forhold fra tidligere, going concern o.l.

Væsentlighedsniveauet vil jeg korrigere hvis det betyder at resultatet bliver negativt hvis vi finder fejl af den størrelse, eller hvis EK bliver negativ på grund af vi finder fejl der ligger på væsentlighedsniveauet.

Der kan være kvalitative forhold, eksempelvis skat.

Hvis jeg ved der har været flere væsentlige fejl tidligere år, så tager jeg som regel også stilling til dette i væsentlighedsniveauet.

Eksterne markedsforhold Interne forhold som er oplyst/identificeret på planlægningstidspunktet/løbende revision. Udviklingen i selskabets regnskabsposter over (trend) Positiv kontra negativt resultat

aktiviteten, branchen, konkurrenter, udvikling etc.

Se ovenstående. Tager f.eks. hensyn til om der er tale om et 100% ejet datterselskab i en koncern.

Vurderer i øvrigt, om regnskabslæseren vil vurdere fejlen som væsentlig. Bruger somme tider lavere væsentlighedsniveau på specifikke poster, hvor risikoen for fejl er højere.

Erfaringer fra tidligere år bl.a. mht. fejl i regnskabsmaterialet.

Kvalitative indikatorer

Om en ændring vil påvirke en investors beslutningsgrundlag

Udviklingen i selskabet fremadrettet og forventninger samt eventuelle moderselskaber

Hvis jeg har kendskab til begivenheder eller andet der gør at jeg føler det nødvendig med et lavere væsentlighedsniveau, det kunne f.eks. være going concern el. lignende. Det kan også være en vurdering af hvad der vil være væsentlig for regnskabsbruger (kvantitativt) og dette kan tiltider være et højere tal end procentsatsen, hvorfor jeg vil justere, dette afhænger igen af virksomheden og de aktuelle regnskabsbrugere.

Fastlæggelse af væsentlighedsniveau er jo ikke en matematisk beregning, men en helhedsvurdering af den kunde, som der arbejdes med.

generelt KTV

Kendskab til kunden og dennes forretning Tidligere års væsentlighedsniveau

økonomien hos banker ol.

Som ovenfor nævnt, skal der ses på hvilken virksomhed der er tale om. Der udover må man også tage højde for risikoen ved kunden mm.

Væsentlig ændring i årets resultat, regnskabsbrugere

Jeg tager hensyn til udviklingen siden sidste år og evt. hvis jeg har kendskab til specifikke forhold i årets løb, som kunden eller medier har gjort opmærksom på

Udviklingsretning og udviklingshastighed, Kvalitative forhold så som kapital tab, interessenter ol.

Jeg ville mene at der skal tages nogle andre faktorer med, det kunne være selve virksomhedens opbygning og effektiviteten i virksomheden.

Erfaring fra tidligere revisioner.

1. Om resultatet er "normalt" eller påvirket af ekstraordinære forhold 2. Overholdelse af grænser i lovgivning eller låneaftaler, fx om en bestemt egenkapital

revisors professionelle dømmekraft.

12. Hvilke regnskabsbrugere tager du primært hensyn til ved fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet? (vælg maksimalt 2)

Multiple choice other field (Andre (skriv))

De VÆSENTLIGSTE regnskabsbrugere (kan jo variere!) nogle steder långivere andre steder offentligheden og naturligvis SKAT osv.

Det er vel forskelligt fra kunde til kunde og risici - flere er relevante

Umuligt at svare på, idet det variere fra kunde til kunde. Interessenterne bør identificeres inden fastlæggelse af væsentlighedsniveau

Regnskabsbrugere i al almindelighed

ingen særlige

kundens interessenter, må ikke kunne træffe et forkert et valg, hvis der er for store fejl, som er accepteret, fordi væsentlighedsniveauet er lagt for højt

forståelse fra 3. person i det hele taget

alle nævnte

13. Har det indflydelse på din fastlæggelse af væsentlighedsniveauet, såfremt årsrapporten også revideres af en medrevisor?

14. I relation til foregående spørgsmål, hvilken indflydelse har det på fastlæggelsen og hvorfor?

Free text

Ingen

Nej.

I/A

Jeg har ikke erfaring med kunder, hvor der er to revisorer

IA

Indgå i drøftelser med medrevisor herom med henblik på at opnå fælles holdning.

ingen

Der kan jo være uenig om størrelsen og hvis vi skal være enige har det jo påvirkning på min fastsættelse

Jeg sidder kun med mindre kunder, hvor dette ikke er relevant.

Nogen vil formentlig nedsætte væsentlighedsniveauet, dog burde dette ikke være nødvendigt.

i/a

Ingen indflydelse - væsentlighedsniveauet er det samme om det er en eller 2 revisorer.

Jeg har ikke nogle revisionsopgaver, hvor der er medrevisor på. Jeg ved derfor ikke om det vil have en betydning for mig og det væsentlighedsniveau jeg sætter, at der er endnu en revisor som skal se på tallene. Jeg vil tro, jeg er tilbøjelig til at vælge et lavere væsentlighedsniveau, så der ikke slipper nogle fejl igennem, som den anden revisor ville kunne anfægte.

Det har ikke indflydelse på væsentlighedsniveauet - det er mere listing scope kan påvirkes af medrevisor

så medrevisor også er enig i at det er det mest korrekte væsentlighedsniveau.

Der vil ikke være forskel, men typisk er det et forhold der drøftes indgående

Såfremt medrevisor tager sig af hele transaktionskæder kan man udskille de regnskabsposter som indgår deri og derved beregne et væsentlighedsniveau udelukkende på basis af de poster som man selv kigger på. Dog bør man foretage en vurdering af medrevisors fastlæggelse, idet en revisionspåtegning er på hele regnskabet.

N/A

Ved det ikke, har ikke umiddelbart nogle kunder hvor der er andre revisorer på.

N/A

Har ikke prøvet en situation med medrevisor

Drøftelse omkring et fælles væsentlighedsniveau da niveauet er subjektiv og derfor som udgangspunkt forskelligt.

Ingen betydning, hvorledes væsentlighedsniveauet fastlægges ift. medrevisor.

Har ingen kunder med medrevisor

I/A

Uanset 2. revisor vil jeg fortsat fastlægge væsentlighedsniveauet som tidligere anført. Ved samarbejdet vil jeg dog være sikker på, at vi er enige om væsentlighedsniveauet generelt og evt. om der skal benyttes et andet for visse udvalgte områder.

Ingen. Fælles væsentlighedsniveau fastsættes med medrevisor.

Ja, men det kommer selvfølgelig an på, om medrevisor kommer frem til samme væsentlighedsniveau. Men hvis en medrevisor, har et lavere væsentlighedsniveau end jeg har vurderet. Ville jeg forholde mig kritisk til det materiale som han/ hun har udarbejdet.

Ingen.

15. Vurderer du væsentlighedsniveauets størrelse i løbet af revisionens udførelse?

16. I relation til foregående spørgsmål, i hvilke situationer vurderer væsentlighedsniveauets størrelse og hvordan?

Free text

Hvis det viser sig at de forudsætninger der er brugt til at fastsætte væsentlighedsniveauet ikke holder eller der findes fejl som "bruger" det meste af væsentlighedsniveauet

Væsentlighedsniveauet fastsættes på planlægningstidspunktet med udgangspunkt i forventninger/budet for det år der

revideres. Efterhånden som revisionen skrider frem revideres væsentlighedsniveauet under hensyntagen til de faktisk realiserede tal herunder hvis resultatet er tæt på 0 (trend)

Væsentlighedsniveauet kan jo variere fra planlægningstidspunktet (typisk baseret på perioderegnskab med forventning til hele året) og de realiserede tal.

Hvis der konstateres væsentlige fejl, der gør, at de væsentlighedsniveau har været for højt, så skal det revideres

Såfremt der opstår situationer eller forhold, der ved fastlæggelse af væsentlighedsniveauet var ukendt

Hvis der konstateres væsentlige ændringer i revisionsplanen i forhold til planlægningstidspunktet.

Det vurderes, men ændres sjældent, da væsentlighedsniveauet i forvejen er fastsat med udgangspunkt i forventninger og de er ofte uændret senere.

Hvis der findes risici og mange fejl der er under væsentlighedsniveau

hvis de økonomiske forventninger er anderledes end forventet.

Ved mange fundne fejl, fund af væsentlige efterposterings mv.

Realiserede tal afviger væsentligt fra budget

Jeg beregner som regel et væsentlighedsniveau i oktober/november under løbende revision og regulerer sidenhen hvis nødvendigt, når årets realiserede tal modtages.

Hvis de realiserede tal synes at afvige væsentligt fra de forventede hvis regnskabet skal bruges til andet end ved planlægningen

vurdering af om ny viden skal føre til ændrede vurderinger.

Såfremt man bliver opmærksom på forhold der ikke har været kendt tidligere, kan dette indarbejdes

Ved efterposterings og dermed ændret resultat, egenkapital og balance, identifikation af eventuelle lånevilkår, ændret udviklingsretning mv.

Hvis forholdene i virksomheden er anderledes end forudsat ved planlægningen.

Going-concern overvejelser og i forhold til poster med store regnskabsmæssige skøn

Tal ændret i forhold til forventning i op eller nedgående retning

Ved identificering af væsentlige fejl og risici

Når væsentlighedsniveauet fastlægges er det på planlægningstidspunktet og de endelige tal kan derfor godt afvige væsentligt derfra. I så fald bliver det revideret.

Ja, evt. finder man under revisionen, at områder har større betydning end forventet, hvor der skal lægges større vægt herpå.

Hvis der findes mange fejl og man derved får en dårlig fornemmelse om korrektheden af tallene generelt

Niveauet fastlægges kun i starten. Såfremt der konstateres fejl, kan niveauet tilpasset specifikt til enkelte poster.

Væsentlighedsniveauet revideres løbende.

Det skal vurderes hele tiden, men især hvis der opdages flere/større fejl end oprindeligt antaget (baseret på historik) ved fastlæggelsen af væsentlighedsniveau.

Væsentlighedsniveauet vurderes løbende - specielt i disse tider, hvor der er uro på de finansielle markeder. Såfremt der er stor nedgang mv. vil dette medføre revidering af væsentlighedsniveauet.

Relevansen af væsentlighedsniveauets størrelse i forhold til den pågældende regnskabspost.

Hvis der dukker situationer op, hvor væsentlighedsniveauet vurderes at være anderledes for en regnskabspost, eller der identificeres mange fejl på et område

med planlægningen (som oftest fået af kunden) ikke holder stik. I den forbindelse vil jeg rette henvendelse til chefen, da de skal gøres opmærksomme på ændringer i planlægningen, især efter de har reviewet min planlægning.

Såfremt vi før en kontrolbaseret revisionsstrategi sætter jeg væsentlighedsniveauet højere.

Såfremt jeg bliver bekendt med forhold jeg ikke var bekendt med på planlægningstidspunktet genovervejer jeg det anvendte væsentlighedsniveau.

Hvis regnskabstallene i løbet af revisionen viser bias, således at skøn vægter én retning, ligesom øvrige fejl som findes i løbet af revisionen, vil medføre at jeg vil vurdere væsentlighedsniveauet.

Hvis den forventede balance, resultat mv. som væsentlighedsniveauet er beregnet ud fra, afviger marant fra de aktuelle tal, så revurderer jeg væsentlighedsniveauet.

planlægningsfasen, inden årsregnskabsrevisionen påbegyndes og inden underskrift

Som udgangspunkt fastsætter jeg et foreløbigt væsentlighedsniveau i forbindelse med planlægningen. Dette væsentlighedsniveau revurderes i forbindelse med min revision såfremt jeg bliver opmærksom på nye forhold der, såfremt de havde været kendt på planlægningstidspunktet, ville have medført et andet væsentlighedsniveau.

Niveauet revurderes for at sikre at ændringer til den forventede udvikling ikke gør at væsentlighedsniveauet burde være lavere

Ved gennemgangen af regnskabet for at påset ubetydelige poster, og ved beregninger af threshold og stikprøvestørrelser.

Hvis vi finder mange fejl, eller kontrolmiljøet ikke fungerer vil det have betydning for hvor højt væsentlighedsniveauet fastlægges til.

Både i forbindelse med planlægningen af revisionen, men kan blive revurderet hvis begivenheder indtræffer som bevirker at væsentlighedsniveauet skal sættes ned eller kan sættes op.

Hvis det bliver fundet flere væsentlige fejl, kan det godt nogle gange overvejes om væsentlighedsniveauet skal nedsættes. Dette sker dog kun i sjældne tilfælde.

Væsentlige ændringer i selskabets regnskabstal i forhold til budget eller oplysninger, som er anvendt som grundlag. Andre ændringer, som vil kunne påvirke min revision og de eksterne brugers opfattelse af, hvorvidt årsrapporten er retvisende.

Har ej prøvet

I forbindelse med løbende revision bliver fastlagt et væsentlighedsniveau - dette revurderes til status såfremt der er væsentlige forhold der har ændret sig for virksomheden

Ved mange fundne fejl samt identificerede risici revurderer jeg væsentlighedsniveauet.

Ændringer som følge af ændret drift/resultat.

Vurderer om det skal være højere eller lavere ved eventuelt opdagede fejl og svig

Ved slutningen af revisionen når fejl mv. er klarlagt. Jeg har dog aldrig været ude for et tilfælde hvor der blev justeret.

Hvis der opstår forhold under revisionen, som medfører væsentlige ændringer, skal revisionsprocessen inkl. væsentlighedsniveauet vurderes. Revision er en løbende proces, som kan ændres frem til underskriftdatoen (teoretisk).

I planlægningsfasen, dvs. inden revision udføres

Hvis billedet har ændret sig fra planlægningen til tidspunktet for status

I/A

Professionel vurdering og skepsis for hvert område og evt. i forbindelse med fokusområder og specifikke risici. Herudover kan der være områder, hvor et lavere væsentlighedsniveau kan være relevant i forhold til f.eks. skatteposter eller andre forhold for den givne kunde.

Ved væsentlige ændringer i forhold til planlægningen.

Jeg har endnu ikke prøvet, men jeg ville tage en vurdering af det gennem forløbet. For det kan tænkes at der kunne opstå problemstillinger, hvori man må vurdere om væsentlighedsniveauet skal sænkes / hæves.

Hvis der er væsentlige fejl i det udleverede materiale/hvis forholdene har ændret sig meget siden fastlæggelse af væsentlighedsniveau

F.eks. i forhold til fundne fejl - størrelse heraf og risiko for systematik i fundne fejl

17. Drøfter du væsentlighedsniveauet med kunden?

18. I relation til foregående spørgsmål, hvem hos kunden drøfter du væsentlighedsniveauet med? (gerne flere krydser)

Multiple choice other field (Andre (skriv))

ved regnskabsberetningens afgivelse er flere relevante, men som udgangspunkt drøftes det ikke

Kun hvor der er revisionskomite

Jobansvarlig på teamet. Jeg vil ikke drøfte væsentlighedsniveauet m. kunden, da kunden dermed kan have incitament for at "gemme" væsentlige oplysninger/regnskabsposter for os. Egentlig vil jeg mene, at ledelsen skal være opmærksom på alle trans. uanset str.

19. Mener du af væsentlighedsniveauet skal offentliggøres? (f.eks. i revisionspåtegningen)

20. I relation til foregående spørgsmål, hvorfor mener du, at væsentlighedsniveauet skal offentliggøres?

Free text

Mener ikke at det skal offentliggøres, idet det dermed bliver nemmere for virksomheden at planlægge såfremt de ønsker at begå besvigelser ud fra hvad vi kigger på

Fordi det er et professionelt skøn Er meget svært at kommunikere MEN hvis det kan kommunikeres på fornuftig måde var det en mulighed !

Skal ikke off. - er en del af revisors interne arbejds papirer, og vil kræve en lang forklaring at redegøre for dette. Kan dog måske medvirke til at mindske forventningskløften.

Skal ikke offentliggøres, det er et element i revisors professionelle dømmekraft

Det vil styrke værdien af revisionspåtegningen, da regnskabsbruger kan gøre sig en ide om omfanget af den udførte revision

For at undgå forventningsgab

IA

Tydeliggørelse af, at revision ikke er 100% test af alle poster/transaktioner/informationer

Set fra regnskabslæsernes side kunne det være en fordel at kende til væsentlighedsniveauet. Dog synes jeg ikke det er relevant, da det netop kun burde "skjule" uvæsentlige fejl i regnskabet. I øvrigt tror jeg også det kunne give anledning til for meget unødigt kritik eller forsøg på kritik af revisors arbejde.

n/a

Det skal ikke offentliggøres, da menigmand vil have meget svært ved at forholde sig til et væsentlighedsniveau og betydningen heraf

Det mener jeg ikke.

X

En del af vores arbejds papirer. Vi fastlægger det jo netop, så fejl af den størrelse ikke ændrer på regnskabslæser

opfattelse af regnskabet, hvorfor det er en modsigelse at skulle offentliggøre det.

Niveauet er subjektivt vurderet hvorfor det let kan blive et diskussionsemne hvis det offentliggøres.

Offentliggørelse af væsentlighedsniveauet vil have en potentiel stærkt negativ indflydelse på revisionen.

I/A

Jeg tror at der vil gå for meget spekulation i væsentlighedsniveauerne, hvis de offentliggøres. Vi kan risikere at der på baggrund af de historiske offentliggjorte væsentlighedsniveauer, beregnes acceptable differencer i afstemningerne fra ledelsens side til kommende års revisioner.

Jeg mener netop ikke, at det skal offentliggøres, da det giver et større incitament til tilsigtede fejl i årsrapporten. Som udgangspunkt skal kunden rette så mange fejl som muligt, inden vi reviderer.

Det mener jeg ikke det skal!

kunne give større forståelse af med hvilken detalje revisor kontrollerer regnskabet

Jeg mener godt at man af hensyn til nogle regnskabslæsere kunne oplyse dette væsentlighedsniveau, men samtidig mener jeg også at en offentliggørelse heraf vil gøre revisor mere sårbar overfor kritik, og at en del regnskabsbrugere ("alm. mennekser") ikke ville kunne forstå dette.

NA

Tror måske det ses på meget forskelligt, alt efter hvilken regnskabsbruger der læser rapporten, der kan det måske skabe flere spørgsmål end svar for nogle brugere.

N/A

Fordi der er risiko for at regnskabsbruger får en forkert forståelse af sikkerheden af en revisionspåtegning.

Bør bestemt ikke offentliggøres, da revisor kan blive hængt op på en fejl, der ikke er opdaget.

Som udgangspunkt vil det give brugerne en bedre forståelse af hvad revisorpåtegning og "en høj grad af sikkerhed" egentlig betyder. Men jeg tror også at det for mange brugere ikke vil give noget ekstra, da de "professionelle" brugere nok allerede har en ide om hvad væsentlighed er i forhold til revisionen, og resten nok er ligeglade.

Som udgangspunkt ikke.

Det er relevant for brugerne at vide. Det er ikke utænkeligt at de har en anden opfattelse af, hvad der er væsentligt.

ved offentliggørelse kan vi komme i situationer, hvor virksomheden spekulerer i, hvilke fejl der skal rettet og hvor meget der kan manipuleres med regnskabet. Drøftelser med bestyrelsen går udelukkende på at finde deres smertegrænse, men derefter sætter jeg mit eget væsentlighedsniveau

I/A

Jeg ser ikke grund hertil, hvis revisor er uafhængig. Det er kun "rart" for andre revisorer at have kendskab hertil.

Det er et godt spørgsmål. Jeg tror at nogle vil blive overrasket over at vi ikke udsteder garantier men alene overbevisning. Men umiddelbart en god ide.

Jeg ville mene at det skal offentliggøres, fordi det giver et godt indblik i dels det udførte arbejde, samt hvilke forhold der skal tages. Som jeg vil mene at der kunne være interesse i som læser af regnskab.

Det er revisors interne arbejdsredskab

hvorfor skulle det det, sådan så regnskabsmedarbejdere ved hvad vi kigger på og bare kan lave mindre fejl. Der kan også komme unødige diskussioner ud af det.

21. Hvordan har du oplevet udviklingen af fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet over de seneste år?

Multiple choice other field (Skriv)

Det er stigende

Mere fokus qua revisionsudvalg og faktisk drøftelse samt finanskrisen

Det er min vurdering at der er en stigende trend.

stigende og fokus på væsentlige risici

Stigende væsentlighedsniveau, idet vi er blevet bedre til at anvende dette.

stigende

stigende

svinger alt afhængigt af kundens performance

højere

Har ikke oplevet nogen udvikling.

øget

Uændret

Højere

faldet - jf. fonsrådsafgørelser

Hvis der sker en udvikling i tidligere nævnt regnskabsposter vil væsentlighedsniveauet ændre sig. Jeg synes dog ikke, at niveauet har ændret sig særligt i de sidste 2 år.

steget meget da det historisk har været for lavt

stigende og risikorettet.

stigende i taks med omsætning, aktiver, egenkapital

Der er større fokus på hvordan det beregnes/fastsættes

det er generelt sat for lavt

Har været stigende frem til 2009, hvor de er reduceret drastisk.

Det er blevet højere.

Kravene er blevet skærpet og de anvendte væsentlighedsniveau er blevet skærpet.

Uændret

der synes ikke at være væsentlige justeringer hertil

Forholdsvist konstant.

Generelt faldende på grund af udviklingen i markederne

Det er blevet mere accepteret med højere væsentlighedsniveauer af partnere mv.

Samme niveau

Vurderet ok

stigning

Ingne udvikling som sådan, men måske mere omtanke og fokus på begrundelse for fastlæggelse

Ikke de store ændringer

Mindre

meget samme som sidste år.

22. Udarbejder du væsentlighedsniveauet på kunder, hvor der udarbejdes koncernregnskab?

23. Er du bekendt med, at der i 2009 træder en ny revisionsstandard i kraft omkring revision af koncernregnskaber (RS600)?

24. I relation til foregående spørgsmål, hvis muligt, venligst oplyst de primære forskelle i forhold til den eksisterende revisionsstandard (RS600)

Free text

Der skal ske fordeling af væsentlighedsniveau

Ligger ligeledes i udkast og er temmelig omfattende at beskrive i en tekstboks!

bom bom, ikke på stående fod

Så vidt jeg er orienteret på nuværende tidspunkt er det nu revisoren for moderselskabet (koncernen) der skal fastlægge væsentlighedsniveau for datterselskaberne

Har endnu ikke læst den, men det vedr. noget med hvilke enheder der kræver fuld revision i en koncern.

Større krav til vurdering af væsentlige og komplekse enheder Større involveringskrav fra moder-revisor i revisionena af væsentlige dattervirksomheder

er vist noget mere krævende end den eksisterende.

Konkret stillingtagen til væsentlighedsniveau i døtre og udmelding heraf via revisionsinstruks. Større krav til dokumentation og vurdering af muligheden for at opnå revisionsbevis hos døtre. Nye krav og muligheder vedr. scoping af døtre herunder dokumentation af opnået overbevisning på koncernniveau.

Vurdering af betydelig og ikke-betydelige enheder Merinvolvering i anden revisors arbejde

I/A

i/a

Helt overordnet: Man ser på koncernen som en helhed og (hvis man er koncernrevisor) kan man gribe revisionen anderledes an, forstået på den måde, at man inddeler i divisioner/selskaber og ser på hvilke der er væsentlige på koncernniveau. Der åbnes op for, at man kan opnå koncern-overbevisning ved at udføre forskellige revisionsarbejder på forskellige dele af koncernen, som tilsammen er tilstrækkelige til at kunne konkludere - kort sagt kan man "nøjes" med at analysere på overordnet niveau på en del af koncernen, hvis man har opnået begrundet overbevisning på anden vis for resten af koncernen (80%).

Koncernrevisor skal deltage mere, dvs. i risikovurderingen, væsentlighedsniveauet, udførelse mv.

Det kan jeg ikke, da jeg ikke vidste at der er kommet en ny.

Der skal laves handlinger på alle selskaber

Øget involvering af koncernrevisor i fastsættelse af væsentlighedsniveau for den enkelte datterselskabsrevisor

større involvering fra koncernrevisor

Der vil være andre muligheder for at vurdere betydende og ubetydende datterselskaber

I/A

Det væsentligste er involvering i planlægning og udførelsen i datterselskaber fra koncernrevisoren.

Der har ikke tidligere været en RS for revision af koncernregnskaber.

jf. ovenfor.

N/A

En meget mere detaljeret beskrivelse af området. Der er kommet meget mere med omkring anvendelse af andre revisores arbejde. Højere krav til dokumentation af "fordelningen" af væsentlighedsniveauet på de enkelt enheder.

fordeling på døtre ved fastlæggelse af revisionens omfang

I/A

Revisors pligter og ansvar hvis vi f.eks. bruger anden revisor i datterselskaberne. Ændring på måden at fordele og fastsætte scope.

Manglende kendskab til den nuværende, hvorfor jeg ikke kan redegøre for foreskelle.

25. Oplyser du datterselskabsrevisor om væsentlighedsniveauet for det enkelte datterselskab i forbindelse med koncernrevisionen?

26. Udfører du review af årsrapporter eller perioderegnskaber?

27. I relation til foregående spørgsmål, fastlægger du et væsentlighedsniveau?

28. I relation til foregående spørgsmål, fastlægger du væsentlighedsniveauet på samme måde som ved en revision?

29. I relation til foregående spørgsmål, hvordan fastlægges det, når det ikke er som ved en revision? (skriv)

Free text

Fastsættes højere da der ikke afgives erklæring med høj grad af sikkerhed. men samme vurderinger der lægges til grund (bare højere væsentlighedsniveau)

Som ved revision.

I/A

I de enkelte tilfælde jeg selv har reviewet perioderegnskab har jeg ikke beregnet væsentlighedsniveau.

-

Jeg har svaret ja. Der er ikke forskel i væsentlighedsniveau. Kun forskel i arten af de udførte arbejdshandlinger.

Jeg sætter det lavere, da vi typisk yder omfattende regnskabsmæssig assistance og derfor retter alle fejl alligevel.

i/a

På samme måde.

Jeg har hidtil gjort som ved en almindelig revision, når jeg har skulle fastlægge væsentlighedsniveauet til et review. Jeg har eventuelt brugt en større procentsats.

Hvis jeg skulle lave review skal væsentlighedsniveauet fastsættes nøjagtigt som ved revision. Det er handlingerne som udføres, som gør forskellen mellem revision og review.

Jeg tilpasser alene arten og omfanget af mit arbejde.

I/A

Det bygger nok mere på skøn, men benytter mig som som oftes af det samme overvejelser og oversigter som under revision.

N/A

I/A

Vi bør nok fastlægge separat væsentlighed hver gang - men det bliver ikke dokumenteret (og vi gør det ikke som følge af, at vi i mine tilfælde ikke afgiver erklæring). Blot mere en god mavefornemmelse. Vi giver som sagt ingen erklæring og i så fald ville den i øvrigt ikke være med høj grad af sikkerhed - review er kun med begrænset og dermed kan

højere væsentlighedsniveau accepteres.

Min manglende erfaring, gør at jeg ikke lige har mulighed for at svare.

Fuldkommen samme måde - identificerede fejl mener jeg også ved et review bør holdes op imod et væsentlighedsniveau

meget mavefornemmelse.

30. Hvad bruger du væsentlighedsniveauet til i forbindelse med et review? (skriv)

Free text

At vurdere min påtegning (som ved revision)

Det samme som ifm. revision. Dvs. jeg vurderer om de ikke-korrigerede fejl, enkeltvis eller sammenlagt er væsentlige.

revision (og derved også review) sker med udgangspunkt i væsentlighed og risiko (i nævnte rækkefølge)

Mest af alt til at få en indikation om hvad listing scope er og stikprøveudvælgelse, såfremt det vurderes aktuelt at foretage en stikprøve

til vurdering af om regnskabet er væsentligt forkert

IA

Bl.a. oplysning af forhold til drøftelse med regnskabsafslægger

vurdering af ikke rettede fejl

samme måde som ved revision

Som ved revision

Til vurdering af fejl og eventuel modificering af påtegningen. Se ovenstående.

Vurdering af fejl

Det samme som revision jf. ovenstående svar

I forbindelse med årsrapporter, bruger jeg det ikke særlig meget, da det ofte er personlige virksomheder, hvor vi retter alt.

i/a

Vi afgiver erklæring med sikkerhed = væsentlighedsniveau. Bruges til beregning af stikprøver og til på overordnet plan at fastlægge hvilke poster der skal kigges på.

Til analytiske handlinger, herunder forespørgsler og observation.

Jeg bruger væsentlighedsniveauet ved review af mine I/S'er således at den skat interessenterne skal betale bliver så korrekt som mulig.

samme som ved revision

pejlemærke

Stikprøver (hvis relevant), analytisk revision (fastlæggelse af udsving der skal undersøges nærmere) Vurdering af identificerede fejl eller mulige fejl.

Det samme som ved en revision. Jeg bliver nødt til at have et niveau hvor jeg kan benchmarke mine akkumulerede fejl op imod

Vurdering af om der kan afgives en erklæring med eller uden forbehold

Samme ting som ved revisionen.

Til at vurdere hvorvidt kendte ikke rettet fejl overstiger det valgte væsentlighedsniveau.

For at vurdere evt. fejl.

N/A

Til at vurdere væsentlige fejl som ved revision

Vurdering af omfang af gennemgangen på flere poster, således flere poster alene har en overordnet analytisk vurdering

På samme måde som ved en revision

Til vurdering af rettelse af eventuelt fundne fejl

Ingen forskel på anvendelse af væsentlighedsniveau ved revision ctr. review.

I/A

Ved perioderegnskaber hovedsageligt til at sikre kontinuitet, indre sammenhæng og derudover at der ikke er væsentlige fejl/misinformation i forhold til vores kendskab.

Jeg ville bruge det til at, dels give mig et indblik i hvilke forhold jeg skal have i mente, men også hvad jeg kan forvente evt. fejls størrelse.

Samme som revision.

Se spm 29

ser på de mere væsentlige poster det er jo kun et review

31. Foretager du revision af non-profit virksomheder (foreninger, fonde, offentlige virksomheder mv.)?

32. Bruger du en procentsats af regnskabspost (f.eks. omsætning, resultat, egenkapital mv.) til brug for fastlæggelse af væsentlighedsniveauet?

33. I relation til foregående spørgsmål, hvilke regnskabsposter lægger du primært vægt på? (skriv gerne flere)

Free text

Omsætning =Indsamlede midler / Kontingent osv. Egenkapital Balancesum Andre særlige "resultatmål"

samme som ovenfor

som ved finansielle virksomheder, men på enkelte områder (eks. ved forvaltning) kan der være et lavere væsentlighedsniveau

Indtægter i form af refusion af omkostninger fra interessenterne (foreninger). Fonde: aktiver som regel i form af investeringer.

Tilsvarende som revision.

bidrag midlernes anvendelse (ydelser)

Indtægter og egenkapital

På skoler, har egenkapitalen en stor bevågenhed fra myndighederne.

I/A

Egenkapital Omsætning

x

Jeg anvender fondskonceptet, som ikke lægger op til anvendelse af væsentlighedsniveau, som jeg husker det.

Helhedsvurdering af kunden.

Omkostningerne, idet fondens balance samt indtægter primært består af værdipapire der revideres og afstemmes 100%

Egenkapital og de væsentligste regnskabsposter.

balancesum, egenkapital

De ved jeg ikke. Jeg har ingen af den type kunder.

Resultat før skat, samt kapitalkonto

balance og egenkapital samt omkostninger og uddeleinger

Mest egenkapitalen

Det kan være tilskudsgrundlag, egenkapitalm aktiv sum, lønsum eller andre karakteristika for den pågældende virksomhed?

I/A

Egenkapital og indtægter.

Omsætning, EK mv. de samme som under alm. virksomheder.

N/A

egenkap, aktiver i alt

Resultatet

egenkapitalen

Som tidligere nævnt vil det for fonde primært være egenkapitalen, da mange fonde har strenge vedtægter vedr. egenkapitalen der skal overholdes, ligeledes har de som regel ikke hverken aktiver eller et resultat af væsentlig størrelse. For mine foreninger som er store virksomheder, anvendes primært omsætningen, da denne er et udtryk for medlemskontingenter, og det er jo virksomhedens formål at omsætte disse kontingenter til de vedtægtsbestemte aktiviteter.

Igen afhængigt af kundens forretning

Egenkapitalen

Det kommer an på kunden. Men resultat, omsætning, aktiver, egenkapital. Udvikling heraf.

I princippet ja. Jeg bruger det til at indikere et niveau, som jeg mener 3. mand vil kunne acceptere/forstå. Jeg lægger dog specielt vægt på omkostninger og sætter derfor typisk væsentlighedsniveauet ned, da det ofte er mange transaktioner og sparsommelighed vi taler om i mit tilfælde.

I/A

Primært egenkapital