

Copenhagen Business School
Cand.Merc.Aud.

Kandidatafhandling August 2015

Udvidet gennemgang

Extended Review

Udarbejdet af: **Nick Dose Bretting**

Underskrift

Afleveringsdato: **20-08-2015**

Vejleder: **Martin Samuelsen**

Antal anslag: 135.407 & Antal normalsider: 78

Indholdsfortegnelse

Forside og indholdsfortegnelse.....	1
1.0 Executive summary:	4
2.0. Indledning:.....	6
3.0. Problemformulering og underspørgsmål:	8
3.1. Problemformulering:	8
3.2. Underspørgsmål:.....	8
4.0. Afgrænsning:	8
5.0. Metode:.....	9
5.1. Sekundære data:.....	10
5.2. Primære data:.....	10
5.2.1 Spørgeskemaundersøgelse:.....	11
5.2.2 Baggrund for spørgeskemaet:	11
5.2.3 Frasortering af respondenter:	12
5.2.4 Personlige interview:	13
5.3 Lovgivning og relevante standarder:	14
5.4 Struktur:	15
6.0 Teori:	16
6.1 Revisors rolle og opgaver:	16
6.1.1 Principal-Agent Teorien:	16
6.1.2 Revisors forskellige opgaver:	17
6.1.3 Forståelse for virksomheden mv.:	20
6.1.4 Væsentlighed:	21
6.1.5 Etiske principper:.....	22
6.1.6 Virksomhedsstørrelser:.....	23
6.1.7 Revisionsbevis.....	25
6.1.8 Revisionsrisikoen:	26
6.2 Review:.....	28
6.2.1 Arbejdsopgaver:.....	29
6.2.2 Konklusions-form:.....	31
6.3 Udvidet gennemgang:.....	31
6.3.1 Arbejdsopgaver:.....	32
6.3.2 Konklusionens-form:	33
6.4 Revision:.....	34

6.4.1 Arbejdsopgaver:.....	35
6.4.2 Revisionsprotokol.....	37
6.4.3 Konklusionens-form:	38
6.5 Kort opsummering af erklæringer med sikkerhed:	38
6.6 Forventningskløften:.....	39
6.7 Spørgeskemaer:	40
6.7.1 Online spørgeskemaundersøgelser:	40
6.7.2 Personlige interview:	41
7.0 Analyse:.....	43
7.1 Underspørgsmål 1:.....	43
7.1.1 Virksomhedernes kendskab til udvidet gennemgang:	44
7.1.2 Virksomhedernes interesse for udvidet gennemgang:	47
7.1.3 Virksomhedernes valg af udvidet gennemgang:.....	48
7.1.4 Udbredelsen af tidligere lempelser i revisionspligten:	52
7.1.5 Delkonklusion:	53
7.2 Underspørgsmål 2:.....	54
7.2.1 Revisors opfattelse af den nye erklæringsstandard:.....	58
7.2.2 Erklæringerne og deres forståelse:.....	59
7.2.3 Delkonklusion:	61
7.3 Underspørgsmål 3:.....	62
7.3.1 Accept af udvidet gennemgang:	64
7.3.2 Delkonklusion:	67
7.4 Underspørgsmål 4:.....	68
7.4.1 Udvidet gennemgang i forhold til revisionsrisikoen:	70
7.4.2 Revisors honorar:.....	71
7.4.3 Virksomhedens kontrolmiljø og behovet for yderligere handlinger:.....	73
7.4.4 Delkonklusion:	75
8.0 Konklusion	77
9.0 Perspektivering:	79
10.0 Litteraturliste	80
Bilag 1: Interview af Tom Vile Jensen, FSR.....	84
Bilag 2: Interview af Michael Bønding, fra Ebbe A. Olsen ApS:	93
Bilag 3: Interview af John Norup, fra Visionline ApS.	97
Bilag 4: Spørgeskema til revisorer.	100

1.0 Executive summary:

A new Danish standard for auditing, called “Udvidet gennemgang” (Extended Review) was introduced in 2013. Extended Review is less extensive than a normal audit, and is based on the new ISRE 2400 standard for review. In order to compensate for the change in security, an Extended Review requires four supplementary acts, which serves to reduce the audit risk. The purpose of Extended Review is to reduce the audit costs and it is intended as an alternative for smaller companies that don’t require the safety, an audit provides. Most companies in accounting class B can choose to make use of the Extended Review, which makes Extended Review available to the majority of the Danish companies.

The purpose of this thesis is to analyze the adoption of Extended Review within the Danish companies, including the effects of auditor’s guidance, expected audit cost reduction, and the security the Extended Review provides.

The main data sources behind the analysis is a survey of auditors experience with, and attitude towards, the Extended Review, and publications made by FSR and well established audit firms.

The analysis shows that the adoption of Extended Review is limited, with only 6 % of the Danish companies having chosen to use it in its first year. Some of the reasons for this slow adoption are:

- Many companies are dependent on outside stakeholders, such as banks or suppliers that, in some cases, prefer the security of a normal audit.
- Some companies in accounting class B are very complex from an audit perspective, and therefore may require the auditor to perform a substantial amount of additional audit acts, that somewhat eliminates the financial benefits of the Extended Review.

While most auditors inform their clients about the Extended Review, most auditors are skeptical on the actual benefits. The skepticism is mainly based on the intended savings on app. 25 %, which the auditors consider to be significantly lower. Since companies primarily consider Extended Review to save on audit costs, the benefits are therefore reduced in many companies. As most companies put a high value on auditor’s recommendations, the skepticism among the auditors may very well contribute to the low adoption of Extended Review.

The analysis further shows that companies with the following characteristics typically benefit the most from an Extended Review, contrary to a normal audit:

- Low complexity of the company's operating activities.
- Well established internal controls that reduce the auditors need for additional acts.
- Low dependency on outside stakeholders, or low security demands from these stakeholders.

The characteristics are however only guidelines and it highly depends on the individual company, whether or not an Extended Review is suitable.

Going forward FSR expects an increase up to 100 %, in the adoption of Extended Review. Studies show that adoption of previous changes (reductions) in audit requirements started out slowly the first year and then increased significantly. It could therefore be expected that the adoption of Extended Review follows the same pattern, which supports FSR expectations.

2.0. Indledning:

I 2013 blev det muligt for virksomheder i regnskabsklasse B, at vælge et mindre omfattende alternativ til revision, nemlig den nye erklæringsstandard ”udvidet gennemgang”. Standarden er et alternativ, der sikkerhedsmæssigt ligger mellem review og revision efter internationale standarder. Med sikkerhedsmæssigt menes graden af sikkerhed for at årsregnskabet er retvisende. Standarden er målrettet de virksomheder, som ikke har behov for den sikkerhed en revisionserklæring giver, men omvendt ikke har nok i at få foretaget et review af årsregnskabet.

Formålet med den ”nye” erklæringsstandard er, at den skal lette den administrative byrde for de virksomheder, der vælger at benytte sig af den. Derudover skal den give virksomhederne et alternativ, der omfangsmæssigt og sikkerhedsmæssigt lægger sig mellem et review og en revision efter internationale standarder. Erklæringsstandarden blev foreslået med en forventning om, at den kan lette virksomhederne for 25 % af de administrative byrder, ved at vælge udvidet gennemgang i stedet for revision¹.

I september 2014 kunne FSR meddele, at virksomhederne havde taget godt imod den nye erklæringsstandard, og at 13.000 virksomheder allerede havde valgt at benytte muligheden for at få foretaget en udvidet gennemgang af deres årsregnskab². FSR meddeler desuden, at de har en forventning om dette tal vil stige, og at næste år vil byde på, at endnu flere virksomheder skifter til udvidet gennemgang.

Som med mange nye ting er der dog en indkørselsfase. Man kan næppe forvente, at alle virksomheder fra starten af, skifter til udvidet gennemgang (dette er i øvrigt heller ikke meningen, da erklæringsstandarden bestemt ikke er for alle, og de enkelte virksomheder skal vurdere, hvorvidt skiftet er rigtigt for lige netop dem). FSR anslår en af hovedgrundene til, at der ikke er endnu flere, der har benyttet sig af muligheden for at få foretaget udvidet gennemgang til at være virksomhedernes samarbejdspartnere og den vægt disse lægger på en revisionserklæring med høj sikkerhed.

”Et skifte handler derfor også om at forholde sig til, hvilken sikkerhed for at regnskabsinformationerne er fyldestgørende og korrekte, kreditorer og samhandelspartnere ønsker. Og her vælger langt hovedparten af virksomhederne

¹ ”Når regnskaber ikke revideres” side 114

² ”13.000 virksomheder vælger udvidet gennemgang”

fortsat revision. Simpelthen fordi den skaber størst tillid ude hos samarbejdspartnerne[...]"³

Ifølge FSR vælger en stor del virksomheder revision efter internationale standarder, frem for udvidet gennemgang, for at tage hensyn til deres samarbejdspartnere. Herudover lægger FSR vægt på, at mange virksomheder, i første omgang, har valgt at se tiden an, og ønsker grundigt at overveje beslutningen, inden de foretager skiftet til udvidet gennemgang.

"Valget mellem en udvidet gennemgang og en revision efter internationale standarder skal altid vurderes i lyset af de konkrete omstændigheder, der knytter sig til den enkelte virksomhed, og de behov, brugere af virksomhedens årsrapport har.

Revisor har, i den forbindelse, en vigtig opgave i relation til at hjælpe virksomhederne med at forstå forskellen mellem de to typer af opgaver, så de kan træffe det, for virksomhederne, rigtige valg."⁴

Hertil skal det siges, at en del af de virksomheder, der kan få foretaget en udvidet gennemgang, i stedet for revision efter internationale standarder, er "mindre" virksomheder. Der er derfor risiko for, at en del af de virksomheder, som kan vælge udvidet gennemgang, ikke vil have et "godt nok" indblik i forskellen mellem udvidet gennemgang, og revision/review. Og når beslutningstagerne i virksomheden er i tvivl og skal træffe en vigtig beslutning, er der en tendens til, at de vælger det kendte og sikre valg, hvilket er revision efter internationale standarder.

Derfor er der en stor opgave forbundet med at oplyse virksomhederne om den nye mulighed, således at den medgår i beslutningsprocessen. Denne opgave kommer, blandt andet, til at falde på revisorerne, da de ofte er en af virksomhedernes hovedkilder til viden om revisionsarbejde.

³ "13.000 virksomheder vælger udvidet gennemgang"

⁴ "Standard om udvidet gennemgang af årsregnskaber, der udarbejdes efter årsregnskabsloven"

3.0. Problemformulering og underspørgsmål:

Ovenstående har ført til følgende problemformulering, og underspørgsmål:

3.1. Problemformulering:

I hvilket omfang har danske virksomheder valgt udvidet gennemgang, og påvirker revisors rådgivning, opnåelsen af sikkerhed, samt den eventuelle besparelse muligheden medfører, i forhold til en egentlig revision, virksomhedernes valg?

3.2. Underspørgsmål:

Denne problemformulering vil jeg forsøge at belyse ved hjælp af en række underspørgsmål. De spørgsmål jeg ønsker at belyse er:

- Kender virksomhederne til muligheden for at vælge udvidet gennemgang og hvor mange benytter sig af muligheden?
- Har revisors vejledning stor betydning for selskabernes valg af erklæringstype, og er revisorerne positivt indstillet overfor udvidet gennemgang?
- Hvor væsentligt er det for virksomhederne, at årsregnskabet har en høj grad af sikkerhed?
- Er der mulighed for store besparelser i revisoromkostningerne, såfremt der vælges udvidet gennemgang, i stedet for revision efter internationale standarder, og hvor meget betyder den eventuelle besparelse for virksomhedernes valg?

4.0. Afgrænsning:

Da opgavens fokus er virksomheders valg af udvidet gennemgang, afgrænser opgaven sig til at omhandle de virksomheder i regnskabsklasse B, der kan vælge udvidet gennemgang, efter Årsregnskabsloven § 135. Der afgrænses derfor for virksomheder udenfor regnskabsklasse B, finansielle virksomheder og for erhvervsdrivende fonde mv.

Da opgaven omhandler virksomhedernes valg af udvidet gennemgang, behandles erklæringerne ikke udtømmende, og det er kun erklæringer med sikkerhed, der er omtalt. Dette er valgt, idet erklæringer med sikkerhed dvs. review (ISRE 2400 (ajourført)) og revision efter internationale

standarder (ISA), anses for de erklæringer, der ofte vil være alternativer til udvidet gennemgang. Erklæringerne er ligeledes ikke omtalt fuldstændigt uddybende, da omtalen af erklæringerne kun har til formål at belyse de elementer, der påvirker virksomhedernes valg af erklæringstype væsentligst. Der redegøres ikke for revisors arbejde i assistanceerklæringer, og andre erklæringer uden sikkerhed.

Opgaven tager udgangspunkt i revisorers vurderinger, og der foretages derfor ikke interview med interessenter såsom banker mv. Disse interessenters holdninger til udvidet gennemgang behandles således hovedsageligt ud fra revisorernes opfattelse.

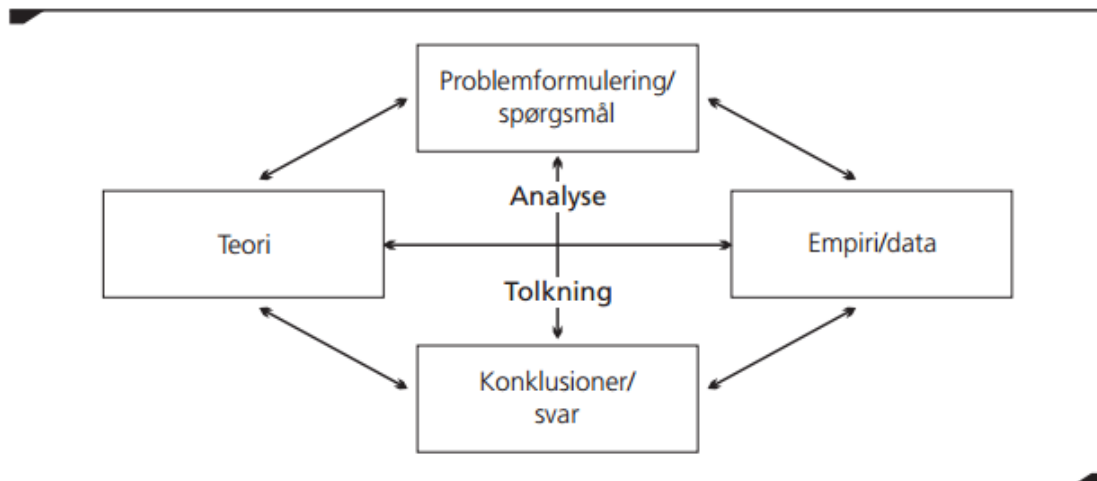
Under revisionshandlinger er kun medtaget uddybelser af varelager og debitorer, da jeg har vurderet at disse ofte er de største og væsentligste poster, og jeg har således valgt ikke at uddybe revisionshandlinger på andre poster.

Opgaven forudsætter, at læseren har en vis forståelse for revisionsfaget, og for revisors forskellige erklæringsopgaver.

5.0. Metode:

Opgaven tager udgangspunkt i videns-produktionens arbejdsgang, som forklaret i "Den skinbarlige virkelighed":

FIGUR 1.3: Vidensproduktionens hovedelementer og arbejdsgang



Kilde: "Den skinbarlige virkelighed", side 25

Figuren tager udgangspunkt i at videns-produktion er en kontinuerlig proces. Indledningsvis starter man med en problemstilling, som overordnet beskriver emneområdet, der skal belyses i undersøgelsen. Når der er indsamlet nok viden om emneområdet, afgrænses problemstillingen i en problemformulering. Det er herefter gennem analyse og tolkning af teorien, sammenkoblet med empiri, at opgaven kommer frem til en konklusion på problemformuleringen.

Undersøgelsen er designet således, at der indgår både primære- og sekundære- data⁵.

5.1. Sekundære data:

De sekundære data består i høj grad af publikationer udsendt af FSR, samt af publikationer fra de store revisionshuse mv. De indhentede data vurderes kritisk, for at sikre en høj grad af validitet og reliabilitet.⁶

Validitet omhandler, hvor troværdige de indsamlede data er, dvs. om der er overensstemmelse mellem teori og empiri, og om den indsamlede empiri er relevant for undersøgelsen.

Validiteten af de sekundære data sikres ved, at anvende teori og empiri, der er udarbejdet af eksperter inden for opgaveområdet. De indhentede data vurderes kildekritisk, og sammenholdes med flere publikationer, for at sikre, at de indsamlede data afspejler virkeligheden.

Reliabiliteten omhandler konsistens, samt hvorvidt de indhentede data, er fri for unøjagtighed. Reliabiliteten af de sekundære data sikres ligeledes ved at anvende undersøgelser foretaget af eksperter. Undersøgelser foretaget af f.eks. FSR er underlagt væsentlig kontrol, hvorfor jeg, som udgangspunkt, må gå ud fra, at de i høj grad er fri for unøjagtigheder.

5.2. Primære data:

De primære data består af følgende undersøgelser:

- Online spørgeskemaer udsendt til revisorer
- Personligt interview af Tom Vile Jensen, direktør i FSR.

⁵ "Den skinbarlige virkelighed", side 49

⁶ "Den skinbarlige virkelighed", side 83.

Endvidere interviewes 2 virksomheder med henblik på at afdække deres kendskab til, - samt eventuel anvendelse af, udvidet gennemgang. De virksomheder jeg interviewer, er begge klasse B virksomheder, som har mulighed for at vælge udvidet gennemgang. De interviewede virksomheder er:

- Visionline ApS (Oms: 20 mio. kr., antal ansatte: 6, balance: 6,8 mio. kr.)
- Ebbe A. Olsen ApS (Oms: 15 mio. kr., antal ansatte: 11, balance: 3,6 mio. kr.)

De personlige virksomhedsinterviews er dog udelukkende lavet for at danne et indtryk af enkelte virksomheders opfattelse og kendskab til udvidet gennemgang, og skal derfor ikke forstås som en generalisering af virksomheders kendskab til, - samt opfattelse af, udvidet gennemgang.

Opgaven tager derfor ikke udgangspunkt i disse, men behandler dem udelukkende som supplement.

5.2.1 Spørgeskemaundersøgelse:

I spørgeskemaundersøgelsen udspørges revisorerne, da det er dem, der har den mest direkte kontakt til virksomhederne, samt besidder størst viden om revisorerklæringer, og derfor har bedst mulighed for at oplyse om disse. Dette gøres ved hjælp af et online spørgeskema, som er blevet udsendt til specifikt udvalgte revisionsfirmaer.

5.2.2 Baggrund for spørgeskemaet:

Da målet med spørgeskemaet er, at udlede information omkring revisorenes holdninger og viden om emnet, har det været nødvendigt at foretage en del valg og fravalg. I forhold til selve udsendelsen af spørgeskemaet er der foretaget følgende valg:

- Spørgeskemaet er kun udsendt til statsautoriserede og registrerede revisionsfirmaer og kun til revisionsfirmaer med mere end 10 ansatte.
- Spørgeskemaerne er sendt personligt med e-mail til 1 person pr. revisionsfirma. Dette er gjort for at opnå en vis spredning på tværs af revisionsfirmaerne, og dermed forhåbentlig indsamle den bredest mulige holdning til emnet.
- Spørgeskemaet er kun sendt til revisionsfirmaer på Sjælland.

I forhold til selve spørgsmålene og besvarelsenerne er spørgeskemaet opbygget således:

I begyndelsen af spørgeskemaet (spørgsmål 1-5) stilles spørgsmål til respondenternes stillingsbetegnelser og erfaring. Dette gøres således at jeg kan vurdere respondenterne udtalelsesbaggrund. Besvarelser, der angiver en lav grad af kendskab, sorteres fra (se frasortering i næste afsnit), da det kræver et vist kendskab til standarden, for at kunne besvare spørgsmål omkring den. Frasortering af folk med en formodet lav grad af viden i forhold til emnet, har til formål at opnå en høj grad af realibilitet, således at undersøgelsen ikke påvirkes af tilfældigheder i disse personers svar. Undersøgelsen er udformet ud fra problemstillingen, og spørgsmålene er sammensat for at være så relevante som muligt til at besvare denne. Validiteten opnås derudover, ved at sammenholde resultaterne med teorien og de andre indhentede data.

Efter den indledende del af spørgeskemaet kommer en række vurderingsspørgsmål til revisorens erfaring med udvidet gennemgang, hvor der bliver spurgt ind til forskellige ting, fra kundens reaktion til standarden til revisors egen holdning til standarden. Dette er hoveddelen af spørgeskemaet, og vil være den del af spørgeskemaet, som jeg beskæftiger mig mest med i analyse delen.

Spørgeskemaet afsluttes med to vurderingsspørgsmål, hvor respondenterne skal vurdere den relative besparelse, der er at vinde ved at få foretaget udvidet gennemgang, i modsætning til de to velkendte og nærtliggende alternativer – nemlig review og revision efter internationale standarder.

Hovedparten af spørgsmålene er opbygget med svarmuligheder, hvor respondenterne skal angive, hvor enig vedkommende er i forhold til det pågældende udsagn. Typiske ranger svarmulighederne mellem ”meget enig” og ”meget uenig”.

5.2.3 Frasortering af respondenter:

Praktisk set er frasorteringen foretaget med udgangspunkt i spørgsmål 1-5:

- Spørgsmål 1 omkring virksomhedsstørrelse: Denne frasortering er gjort ud fra ønsket om at ramme et segment, der besidder en opdateret og bred viden inden for revisionsområdet, herunder et bredt kendskab til de forskellige erklæringstyper.

- Spørgsmål 2 omkring stillingsbetegnelse: Da ønsket er at undersøge revisorernes indtryk og holdninger, er respondenter med anden stillingsbetegnelse (Elev, trainee, eller andet) sorteret fra.
- Spørgsmål 3 omkring erfaring: Ønsket med spørgeskemaet er ligeledes at undersøge revisors interaktion med virksomheden/kunden, og et vist erfaringsminimum menes derfor at være nødvendigt, for at respondentens besvarelse kan bruges i vurderingen.
- Spørgsmål 4 og 5 kendskab til udvidet gennemgang: Da emnet for spørgeskemaet er udvidet gennemgang, er det nødvendigt, at respondenterne har et vist kendskab til emnet. Respondenter er derfor frasorteret såfremt de svarede nej til, hvorvidt de havde hørt om udvidet gennemgang, samt hvis deres kendskabsgrad var svag (svarmulighed 1 og 2 i spørgsmål 5).

Ved frasorteringen opdagede jeg et sammenfald mellem ovenstående sorteringsgrunde. Det vil sige, at respondenter, der blev frasorteret på grund af stillingsbetegnelsen elev eller sekretær, også ville blive frasorteret på baggrund af deres lave kendskab til standarden udvidet gennemgang. Efter frasortering af 3 besvarelser, ud fra ovenstående frasorteringskriterier, er analysen af spørgeskemaundersøgelsen baseret på de resterende 21 besvarelser.

5.2.4 Personlige interview:

Det personlige interview af Tom Vile Jensen, direktør i FSR, er foretaget med henblik på at få en uddybning af FSR's publikationer, samt at få FSR holdninger til hhv. udvidet gennemgang og revisorernes besvarelser. Interviewet er hovedsageligt baseret på frie informationer fra Tom Vile Jensen, således at han ikke i sin besvarelse risikerede at blive begrænset pga. snævre spørgsmål.

Tom Vile Jensen er FSR's kontaktperson i forbindelse med udvidet gennemgang, og jeg har derfor vurderet, at hans udtalelser er udtryk for FSR's holdninger.

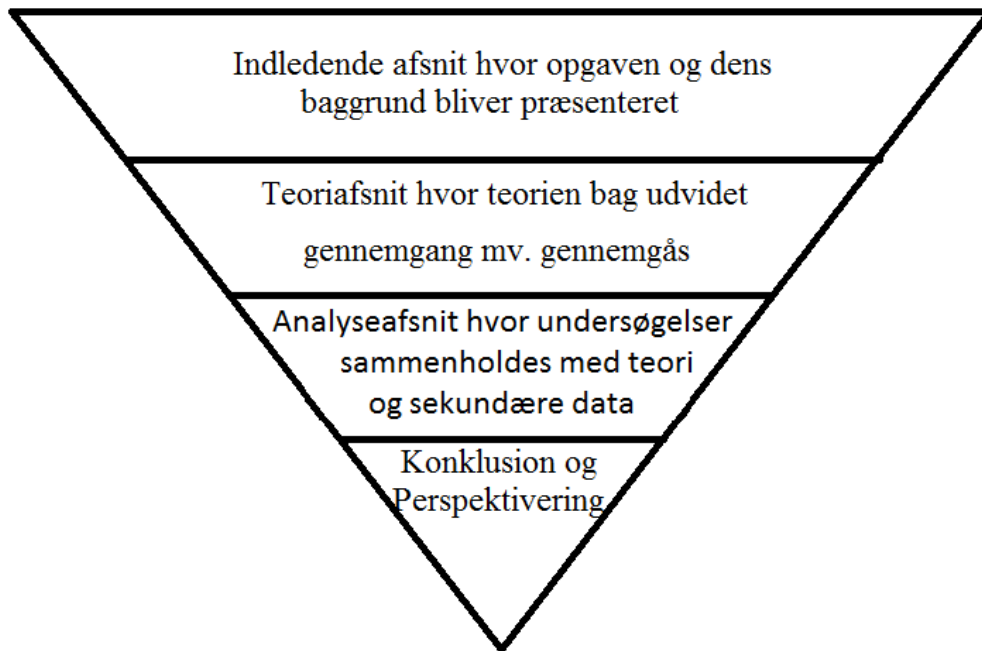
5.3 Lovgivning og relevante standarder:

Der tages i opgaven udgangspunkt i den gældende lovgivning for revisors arbejde, herunder Revisorloven (RL), samt Årsregnskabsloven (ÅRL). Herudover anvendes:

- Kvalitetsstyring i erklæringsopgaver med sikkerhed: "ISQC 1 (clarificeret)"
- Review: "ISRE 2400 (ajourført)"
- Revision: "International Standard om Revision" (herefter benævnt ISA):
 - o ISA 200: "Den uafhængige revisors overordnede mål og revisionens gennemførelse i overensstemmelse med internationale standarder om revision"
 - o ISA 210: "Aftale om revisionsopgavers vilkår"
 - o ISA 220: "Kvalitetsstyring ved revision af regnskaber"
 - o ISA 260: "Kommunikation med den øverste ledelse"
 - o ISA 300: "Planlægning af revision af regnskaber"
 - o ISA 315: "Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation igennem forståelse af virksomheden og dens omgivelser"
 - o ISA 320: "Væsentlighed ved planlægning og udførelse af en revision"
 - o ISA 330: "Revisors reaktion på vurderet risici"
 - o ISA 500: "Revisionsbevis"
 - o ISA 501: "Revisionsbevis – specifikke overvejelser for udvalgte områder"
 - o ISA 505: "Eksterne bekræftelser"
 - o ISA 520: "Analytiske handlinger"
 - o ISA 530: "Revision brug af stikprøver"
 - o ISA 540: "Revision af regnskabsmæssige skøn, herunder regnskabsmæssige skøn over dagsværdi og tilknyttede oplysninger"
 - o ISA 580: "Skriftlige udtalelser"
 - o ISA 700: "Udformning af en konklusion og afgivelse af erklæring om et regnskab"
 - o ISA 705: "Modifikationer til konklusionen i den uafhængige revisors erklæring"
- Udvidet gennemgang: "Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder (Udvidet gennemgang af årsregnskaber)"

5.4 Struktur:

Opgaven er tænkt inddelt i 4 dele, grafisk præsenteret således:



Kilde: egen tilvirkning af opgavens struktur

- Et indledende afsnit hvor opgaven og dens baggrund bliver præsenteret, jf. ovenstående.
- En teoretisk del, hvor teorien bag udvidet gennemgang, revision efter internationale standarder og review mv. bliver gennemgået.
- Et analytisk og sammenfattende afsnit, hvor de foretagne undersøgelser bliver sammenholdt med teorien, og sekundære data, og afslutningsvis bliver diskuteret.
- Konklusion, som besvarer opgavens problemformulering, samt perspektivering.

I teoriafsnittet vil jeg gennemgå de forskellige erklæringstyper samt etiske principper for revisors arbejde og de forskellige regnskabsklasser. Under gennemgangen af hhv. review, udvidet gennemgang og revision, vil jeg komme ind på, hvad de hver især indeholder, både med hensyn til formalia og revisors opgaver, samt hvorledes revisors konklusion er udformet. Endvidere vil jeg berøre teori omkring forventningskløften, da denne også har betydning for valget af påtegning.

Sidst i teoriafsnittet vil jeg kort berøre teorien omkring spørgeskemaer og interviews.

Det analytiske afsnit er opbygget efter mine underspørgsmål med dertilhørende delkonklusioner. I det analytiske afsnit sammenfattes og diskuteres oplysningerne fra hhv. spørgeskemaer og interviews, samt teori, med henblik på en konklusion på opgaven.

6.0 Teori:

6.1 Revisors rolle og opgaver:

Ifølge Revisorloven er revisor ”offentlighedens tillidsrepræsentant under udførelse af opgaver”⁷. Grunden til at offentligheden har behov for en uafhængig tillidsrepræsentant er, at de ikke selv har mulighed for at sikre sig, at de oplysninger, der fremgår af årsregnskabet, rent faktisk afspejler virkeligheden⁸. I korte træk betyder dette, at et væsentligt formål med revisors arbejde er, at styrke troværdigheden, og værdien, af den information revisor behandler, og som virksomhederne udsender til offentligheden. Behovet for revisor forklares bedst i Principal-agent teorien, beskrevet i ”Revision i agentteoretisk belysning”:

6.1.1 Principal-Agent Teorien:

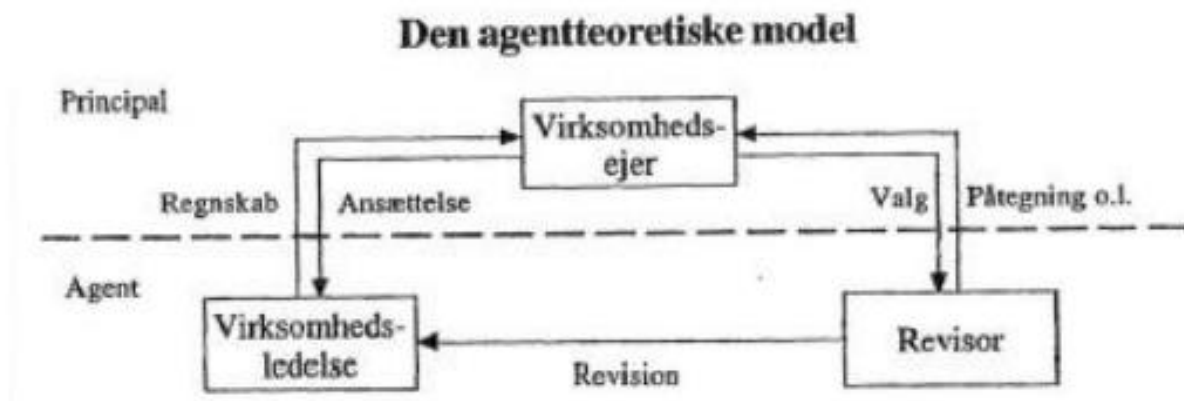
Teorien tager udgangspunkt i en virksomhed, hvor principalen, herefter kaldet ejerne, har ansat en agent, herefter kaldet ledelsen, til at varetage ejernes interesser. Problemet opstår ved, at ejerne ikke nødvendigvis har samme interesser som den ansatte ledelse, da begge er nytteoptimerende. Hvor ejerne ønsker at skabe en fremtidig indtjening, så har ledelsen en interesse i, at maksimere deres aflønning, og minimere deres indsats. Dette kan eksempelvis, på kort sigt, gøres på bekostning af virksomhedens overlevelschancer på lang sigt, hvilket vil være imod ejernes interesse. Der opstår derfor en interessekonflikt.

Ud over dette, så er der et asymmetrisk informationsforhold mellem ejerne og ledelsen, da ledelsen besidder informationer om virksomheden, som ejerne ikke har. Ejerne har desuden ikke mulighed for at overvåge agenten fuldstændig, hvilket giver agenten mulighed for at handle uden ejernes viden og accept. Ejerne har ligeledes ikke fuldkommen indsigt i ledelsens kvalifikationer før ansættelsen.

⁷ Revisorloven § 16

⁸ ”Revisor - regulering & rapportering”, side 38

Teorien forudsætter at den information ejerne får, kommer fra ledelsen. Ejerne har dog imidlertid ikke forudsætning for at bedømme, hvorvidt informationen afspejler virkeligheden, da dette kræver kendskab til forhold i virksomheden mv. Ejerne ansætter derfor endnu en agent, herefter kalder revisor, til at kontrollere hvorvidt informationen er korrekt. Dette forhold ses grafisk fremstillet i nedenstående figur:



Kilde "Revision i agentteoretisk belysning", figur side 215

Revisor er ligeledes en agent, med eget ønske om at nytteoptimere. Ejerne har derfor et ønske om at revisor rapporterer til ejerne om den udførte kontrol, således at ejerne har mulighed for at kontrollere revisors arbejde.

Revisor påvirkes, i modsætning til ledelsen, som typisk er resultatlønnede, ikke af virksomhedens resultat. Revisors kontrol med ledelsen, giver derved ledelsen incitament til at rapportere korrekt til ejerne, samt handle i overensstemmelse med ejernes interesse, da det i modsatte fald kan blive opdaget og de vil blive afskediget (eller det der er værre).

6.1.2 Revisors forskellige opgaver:

Mange virksomheder har også andre regnskabsbrugere end ejerne af virksomheden. Revisor og ledelse indgår også i et trepartsforhold med disse regnskabsbrugere, grundede revisors unikke stilling som offentlighedens tillidsrepræsentant. Revisor tjekker, hvorvidt den information ledelsen udsender, er korrekt for at øge regnskabsbrugernes tillid til denne.

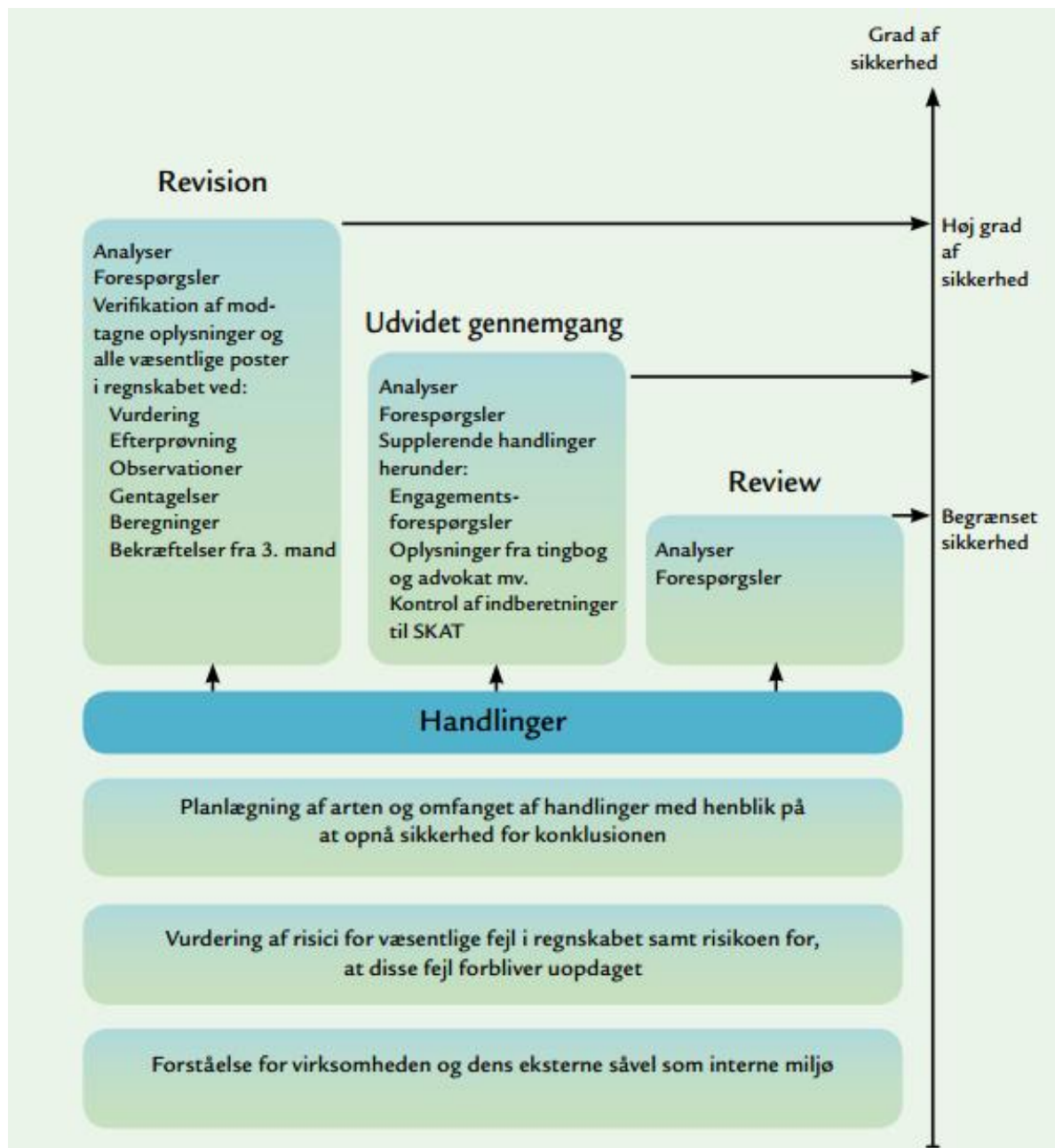
Dette kan dog gøres på mange måder og med forskellig omfang. Revisor kan f.eks. give assistance med opstillingen af årsregnskabet, hvor revisor ikke kontrollerer de opstillede oplysninger, men blot hjælper ledelsen med opstillingen. Desuden kan revisor assistere med enkeltstående arbejdshandlinger på afgrænsede opgaver.

Disse er dog opgaver, hvor revisor afgiver en erklæring uden sikkerhed, og derfor ikke optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant. Revisors arbejde er nemlig begrænset til de enkelte elementer. I disse situationer vil revisor derfor ikke udtale sig om hele regnskabet, men blot om de elementer, der er blevet assisteret med. Erklæringen uden sikkerhed vil derfor afspejle dette og ikke give samme sikkerhed som erklæringsopgaver med sikkerhed. Når man taler om revision, taler man ofte om de tilfælde, hvor revisor afgiver en erklæring med sikkerhed på et årsregnskab. Der er tre hovedvarianter af erklæringer med sikkerhed, hvor kravene til revisors arbejde, og arbejdets omfang, på forhånd er fastsat ved lov.

De tre varianter giver hver en forskellig grad af sikkerhed for, at oplysningerne i årsregnskabet er retvisende. Varianterne går fra begrænset sikkerhed til høj grad af sikkerhed:

- Review (begrænset sikkerhed)
- Udvidet gennemgang (begrænset sikkerhed + supplerende handlinger)
- Revision (Høj sikkerhed)

Modellen nedenfor skitserer forholdet til sikkerhed og giver eksempler på revisors arbejdsopgaver ved de enkelte erklæringstyper:



Kilde: "En udvidet gennemgang – ny erklæringsstandard til små og mellemstore virksomheder"

De indledende dele af erklæringsopgaverne er overordnet ens, uanset om der udføres en revision, en udvidet gennemgang eller et review. Revisor vil, i alle tre erklæringer med sikkerhed, skulle opnå indsigt i virksomheden og dens omgivelser, vurdere risici, samt fastsætte et væsentlighedsniveau.

6.1.3 Forståelse for virksomheden mv.:

For at kunne fastsætte væsentligheden, er det nødvendigt, at revisor opnår en forståelse af virksomheden, herunder:

- Brancheforhold og aktiviteter
- Virksomhedens mål og strategier,
- Virksomhedens regnskabssystemer og bogføring
- Virksomhedens valg og anvendelse af regnskabspraksis
- Virksomhedens interne kontrol

Denne forståelse af virksomheden har til formål at gøre det muligt for revisor at identificere risici for væsentlig fejlinformation. Netop risikovurdering er et af de områder, hvor den indledende proces, adskiller sig i de forskellige erklæringstyper. I revisionsopgaver skal revisor, ifølge ISA 315, afsnit 6, udføre følgende risikovurderingshandling, for at opnå denne forståelse:

- Forespørgsler
- Analytiske handlinger
- Observation og inspektion:

I en revisionsopgave skal revisor opnå en forståelse for virksomhedens interne kontroller. Denne forståelse skal bygge på forståelsen af de 5 kontrolkomponenter⁹:

- Kontrolmiljøet
- Virksomhedens risikovurderingsproces
- Informations- & kommunikationssystemet
- Kontrolaktiviteter
- Overvågning af kontroller

I review, og udvidet gennemgang, formuleres det udelukkende, at revisor skal ”overveje” interne kontroller, og der er ikke noget krav om, at der skal gennemføres funktionalitetstest af de interne kontroller. Revisors forståelse af kontrollerne, kommer altså, som udgangspunkt alene fra forespørgsler og analyser, i disse opgaver.

⁹ ”Revision i praksis”, side 136

6.1.4 Væsentlighed:

Det er i alle tre erklæringsopgaver et krav, at revisor skal udføre handlinger, således at denne, på en effektiv måde, kan opnå den ønskede grad af sikkerhed for, at regnskabet er uden væsentlige fejl. Det er revisors forståelse af virksomheden, der danner udgangspunkt for revisors planlægning af revisionen, herunder vægtningen af revisionsområderne og valg af de revisions- og review-handlinger, der tages i anvendelse.

Med hensyn til revisors vurdering af væsentlighed, så beskriver ISRE 2400 det således:

”Revisors vurdering af, hvad der er væsentligt i forhold til årsregnskabet som helhed, er den samme, uanset den grad af sikkerhed, revisor opnår som grundlag for at udtrykke en konklusion om årsregnskabet.”¹⁰

Revisors indledende vurdering af væsentlighed danner grundlag for planlægningen af revisionen, reviewet, eller den udvidede gennemgang. Væsentligheden vurderes ud fra princippet om, at regnskabet skal være retvisende og uden væsentlig fejlinformation, og fastsættes derfor ud fra, hvad der vil kunne påvirke de beslutninger, brugere træffer på grundlag af regnskabet. Væsentlige fejl er derfor fejl, der, hvis regnskabsbruger havde haft kendskab til dem, ville have påvirket regnskabsbruger til at træffe en anden beslutning.

Revisor kan i praksis fastsætte væsentlighedsniveauet for årsregnskabet ud fra en procentdel af f.eks. virksomhedens resultat før skat, eller nettoomsætningen. Hvis resultatet er tæt på 0, så har ethvert udsving større effekt, for om resultatet er negativt eller positivt, og kan derfor have større effekt på regnskabsbrugerens beslutninger. Ved et resultat tæt på 0,- vil man ofte bruge omsætningen til fastsættelse af væsentlighedsniveauet. Et eksempel på de kriterier, der ofte bruges til fastsættelsen af væsentlighed er¹¹:

- | | |
|------------------------------|---------|
| - Resultat før skat: | 5-10 % |
| - Resultat af ordinær drift: | 2-4 % |
| - Omsætningen: | 0,5-1 % |
| - Egenkapitalen: | 1-2 % |
| - Aktivmassen: | 0,5-1 % |

¹⁰ ISRE 2400, afsnit A73

¹¹ ”Revision i praksis”, side 108

Hvorvidt væsentligheden fastsættes i den høje, eller lave, ende af intervallet, afhænger i høj grad af forholdene i den enkelte virksomhed. Det niveau som revisor fastsætter som væsentligt, skal både afdække enkeltstående poster på det niveau, men også poster, der er mindre, men sammenlagt overstiger væsentlighedsniveauet. I praksis bør revisor notere enhver funden fejl ned, og til sidst kontrollere hvorvidt summen af de fundne fejl, tilsammen overstiger væsentlighedsniveauet.

Før revisor fastlægger væsentlighedsniveau m.v. skal revisor vurdere sin mulighed for at påtage sig opgaven, hvilket fører til klientaccepten.

I forhold til at acceptere erklæringsopgaver med sikkerhed skal revisor, i alle tre erklæringsopgaver, tage stilling til, hvorvidt revisor kan acceptere kunden. Dette bør ske mht. om de kan overholde etiske principper og krav om uafhængighed, og har de nødvendige kompetencer til at påtage sig opgaven. Disse vil derfor kort blive gennemgået nedenfor.

6.1.5 Etiske principper:

Ifølge Revisorloven § 16 skal revisor til enhver tid udføre sine opgaver i overensstemmelse med god revisorskik. Der er overordnet 5 globale etiske principper, som en revisor til enhver tid skal overholde, for at overholde god revisionsskik¹²:

- Integritet:
Revisor skal i alle opgaver og professionelle situationer være ærlig og redelig.
- Objektivitet:
Revisor skal være uafhængig og gå objektivt til opgaven. Dette indebærer at revisor ikke må have interessekonflikter, der kan påvirke revisor i sådan grad, at det påvirker dennes forretningsmæssige dømmekraft.
- Professionel kompetence og fornøden omhu:
Revisor skal vedligeholde sin faglige viden, således at denne er opdateret i forhold til lovgivning mv. Revisors arbejde skal ligeledes udføres omhyggeligt i overensstemmelse med den gældende lovgivning.

¹² "Professionsetik for revisorer", side 21

- Fortrolighed:

I forbindelse med revisors opgaver får denne adgang til mange informationer, som ikke er offentligt tilgængelige. Det er derfor vigtigt, at revisor overholder tavshedspligten, og ikke røber virksomhedernes fortrolige informationer.

- Professionel adfærd:

Offentlighedens syn på revisor og dennes virke bibringer til at øge værdien af revisors opgaver. Foruden at overholde lovgivningen er det derfor vigtigt, at revisor undgår skadelig adfærd.

Der er især stor fokus på, at revisor overholder kravet om uafhængighed, dvs. at denne både skal være uafhængig i opfattelse og fremtoning. Hvis revisoren ikke er, eller blot ikke fremstår som værende, uafhængig, så kompromitterer det konklusionen på regnskabet og revisors arbejde. Dette betyder i praksis, at revisor f.eks. ikke må revidere for familiemedlemmer eller andre, der står revisor nær. Ligesom revisor ikke må revidere for selskaber, som denne har aktier eller anden form for økonomisk interesse i.

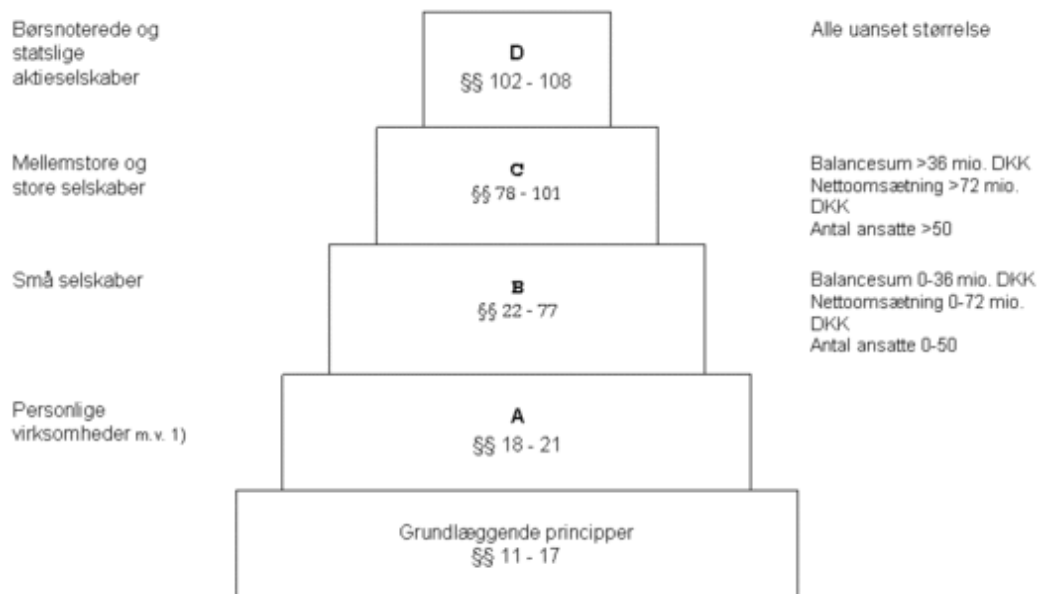
Selvom de etiske regler for revisors gennemførelse af arbejdet er enslydende, så adskiller selve erklæringsopgaverne sig, som tidligere nævnt, væsentligt på en del punkter. Ud over denne adskillelse er der desuden også et sæt minimumskrav for, hvilke virksomheder, der skal anvende hvilke erklæringstyper. Som hovedregel er disse minimumskrav baseret på virksomhedernes størrelse.

6.1.6 Virksomhedsstørrelser:

Grundet antallet af virksomheder og størrelsesforskellen herpå, er virksomheder blevet inddelt i regnskabsklasserne A, B, C og D. Afhængig af virksomhedernes størrelse og udformning (grupperingen i A, B, C eller D virksomhed), er der flere muligheder for hvilken erklæringstype virksomhederne kan vælge, eller skal anvende på årsregnskabet.

Virksomhederne placeres i regnskabsklasse B og C baseret på nettoomsætning, balancesum og antal ansatte i den enkelte virksomhed. Overstiger en virksomhed 2 ud af 3 af regnskabsklassens anførte grænser 2 år i træk, placeres virksomheden i en højere regnskabsklasse. Hver regnskabsklasse er desuden bundet af en mængde specifikke regler, for den enkelte regnskabsklasse.

Følgende figur skitserer regnskabsklasserne:



Kilde: Beierholm: "Årsregnskabsloven indledning"¹³

Ud over størrelsen er der flere forhold, som kan gøre valget af den ene påtegningsform mere hensigtsmæssig frem for den anden. Jeg mener at jo mere kompliceret en virksomhedsstruktur og jo mere ugenomsigtig, desto større er behovet ofte for en højere grad af sikkerhed, for at årsregnskabet er retvisende. En anden mulighed er at bruge mængden og typen af virksomhedens interessenter som en fingerregel for hvilken påtegning, der umiddelbart er behov for.

En mindre virksomhed, med en enkelt anpartshaver, behøver altså ikke nødvendigvis opnå den samme grad af sikkerhed, idet det oftest kun er de offentlige instanser, der har interesse i regnskabet. Hvorimod en større virksomhed med mange interessenter i form af leverandører, kunder, banker m.v. har større behov for at skabe sikkerhed for regnskabet. Dette hviler bl.a. på et behov for at skabe nødvendige kreditter og samtidig sørge for, at kunden føler sig tryk i sit valg af leverandør.

¹³ Det skal her nævnes, at jeg har taget udgangspunkt i de nuværende regnskabsklasser. Regnskabsklasserne inddeles fra 1. januar 2016 i 6 "nye" klasser med ændrede oplysningskrav i forhold til de skrevne

Det er vigtigt at nævne, at ovenstående blot er en fingerregel; til syvende og sidst vil det altid være i vurderingen af den enkelte virksomhed (ud fra de gældende love), at man kommer frem til hvilken erklæringstype, der vil være bedst egnet for den enkelte virksomhed.

6.1.7 Revisionsbevis

Virksomhedens kompleksitet har dog ikke kun betydning for valg af erklæringstype, men også for hvilke typer revisionsbevis revisor vælger at indsamle. Revisionsbevis danner nemlig grundlag for revisors konklusion, og skal indsamles i alle 3 erklæringstyper. I en revisionsopgave er dette formuleret i ISA 500 på følgende måde:

”Det er revisors mål at udforme og udføre revisionshandlinger på en sådan måde, at revisor opnår tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis og bliver i stand til at drage rimelige konklusioner som grundlag for revisionskonklusionen”

For review og udvidet gennemgang er dette ligeledes et krav, dog er der forskel på, hvad der kræves for, at det opnåede bevis er tilstrækkeligt og egnet, for at det kan danne grundlag for revisors konklusion. Tilstrækkeligheden er målestok for mængden af nødvendigt revisionsbevis, og egnethed er målestok for kvaliteten. Arbejdsopgaverne forbundet med revisionsbevisindsamling gennemgås for de enkelte erklæringstyper senere i teoriafsnittet.

Overordnet er der 7 metoder til at opnå revisionsbevis¹⁴:

- Inspektion:
Undersøgelse af registreringer, dokumentation eller fysisk undersøgelse af et aktiv. Eksempelvis inspektion af kontrakter og materielle anlægsaktiver.
- Observation:
Overværelse af en proces, der bliver udført af andre end revisoren. Eksempelvis observation af lageroptælling.
- Ekstern bekræftelse:
Indhentelse af skriftlige bekræftelser fra tredjepart til revisor. Eksempelvis engagementsbekræftelser, samt debitorers svar på saldomeddelelser.

¹⁴”Revision i praksis”, side 38.

- Efterregning:
Kontrol af dokumenters eller registreringers matematiske nøjagtighed. Eksempelvis tjek af afskrivninger og momsafregning.
- Genudførelse:
Revisors egen genudførelse af interne kontroller, procedurer eller kontroller. Eksempelvis genudførelse af en del af lageroptællingen og kasseoptælling.
- Analytiske handlinger:
Undersøgelse af finansiel information ved sammenligning af oplysninger. Eksempelvis sammenligning af omsætningshastighed for debitorer med branchetal, eller sammenligning med oplysninger fra tidligere perioder, såsom sammenligning af dækningsgrader.
- Forespørgsel:
Opnåelse af information hos ledelsen eller andre nøglepersoner. Eksempelvis særlige kontraktforhold, eller baggrunden for regnskabsmæssige skøn.

Det indhentede revisionsbevis skal vurderes ud fra, hvorvidt det er relevant og pålideligt. Pålideligheden af revisionsbeviset vurderes ud fra arten af revisionsbeviset samt kilden til dette. Pålideligheden af revisionsbeviset stiger, såfremt det fremskaffes af revisor selv, eller indhentes eksternt. Eksempelvis er eksterne bekræftelser fra tredjepart mere pålidelige end mundtlige forespørgsler til ledelsen. Relevansen af revisionsbeviset vurderes ud fra hvorvidt det indhentede revisionsbevis siger noget om det, revisor ønsker at vide noget om ved undersøgelsen.

Det indhentede revisionsbevis skal være både relevant og pålideligt, før det kan anses som egnet til at danne udgangspunkt for revisors konklusion.

6.1.8 Revisionsrisikoen:

Med hensyn til hvornår disse revisionshandling har resulteret i, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, så beskriver bogen "Revision i praksis" det således:

”Revisor har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, når revisionsrisikoen, dvs. risikoen for at revisor udtrykker en forkert konklusion på regnskabet, er reduceret til et acceptabelt lavt niveau”¹⁵

Revisionsrisikoen beskrives i revisionsrisikomodellen¹⁶ som værende:

$$\text{Revisionsrisikoen} = \text{Iboende risiko} \times \text{Kontrolrisikoen} \times \text{Opdagelsesrisikoen}$$

Revisionsrisikoen består altså af følgende elementer:

- Iboende risiko: Risikoen for at der opstår fejl.
- Kontrolrisikoen: Risikoen for at den/de opståede fejl ikke rettes af det interne kontrolsystem.
- Opdagelsesrisikoen: Risikoen for at revisor ikke opdager de opståede fejl.

Den iboende risiko og kontrolrisikoen har revisor som udgangspunkt intet at gøre med. Det er dog revisors opgave at danne sig et indtryk af virksomheden, herunder dennes kontrolsystem, for at få en fornemmelse af, hvor stor risikoen er og planlægge revisionen derefter. Dette indtryk dannes i den indledende fase, men revurderes efterhånden, som revisor udfører opgaven.

Sammenlagt definere ISA 200 den iboende risiko og kontrolrisikoen som værende:

”[...] risikoen for at regnskabet indeholder væsentlig fejlinformation før revisionen”¹⁷

Denne risiko kan nedbringes på flere måder, f.eks. ved at virksomheden oparbejder gode forretningsgange, der gør det lettere at undgå fejl. Kontrolrisikoen kan ligeledes nedbringes ved f.eks. at have gode interne kontroller, der fanger de opståede fejl, således at de kan rettes inden regnskabsaflæggelse. Fremadrettet kan revisor inspirere ledelsen til at indarbejde disse ting, men i revisionssituationen har revisor ikke indflydelse herpå.

Opdagelsesrisikoen lægger sig derimod direkte til revisors arbejde og defineres af ISA 200 som værende:

” [...] risikoen for, at de handlinger, som revisor har udført for at reducere revisionsrisikoen til et acceptabelt lavt niveau, ikke fører til opdagelse af en

¹⁵ ”Revision i praksis”, side 37

¹⁶ ”Revision i praksis”, side 152

¹⁷ ISA 200, afsnit 13n

fejlinformation, der enten alene eller sammenlagt med andre fejlinformationer kan være væsentlig”¹⁸

Desto flere relevante revisionshandlinger, der udføres, desto mindre bliver opdagelsesrisikoen. Eksempelvis vil opdagelsesrisikoen være meget lav, hvis revisor gennemgår alt arbejde og al dokumentation. Dog er dette et urimeligt krav, som revisor ikke kan opfylde, da det vil være modstridende med kravet om, at revisors arbejde skal være effektivt. Derfor støtter revisor sig op ad virksomhedens interne kontroller for at kunne afgive sin konklusion.

Når tilstrækkelige revisionshandlinger er udført, og tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis indhentet, fører det til, at der kan erklæres på regnskabet. Jeg vil efterfølgende gennemgå de forskellige erklæringsstandarder med sikkerhed. Når vi skal omtale muligheden for at anvende udvidet gennemgang, er det nødvendigt at vide, hvordan erklæringsstandarden adskiller sig fra virksomhedernes andre alternativer- nemlig review og revision efter internationale standarder. De tre varianter vil derfor blive gennemgået nedenfor, og tager udgangspunkt i, at revisors erklæring er uden modifikationer eller supplerende oplysninger:

6.2 Review:

Review er den af revisors erklæringer med sikkerhed, hvor revisors arbejdshandlinger som udgangspunkt er mindst omfattende. Revisors mål med et review formuleres af ISRE 2400 (ajourført) som værende at:

” [...] opnå begrænset sikkerhed for, om regnskabet som helhed er uden væsentlig fejlinformation, ved primær brug af forespørgsler og analytiske handlinger, der gør revisor i stand til at udtrykke en konklusion om, hvorvidt revisor er blevet opmærksom på forhold, der har givet revisor grund til at mene, at regnskabet ikke i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med en relevant regnskabsmæssig begrebsramme”¹⁹

¹⁸ ISA 200, afsnit 13e

¹⁹ ISRE 2400 (Ajourført), afsnit 14a

6.2.1 Arbejdsopgaver:

I modsætning til revision, så gør revisor altså primært brug af forespørgsler og analytiske handlinger i udførelsen af et review. Der behøves ikke nødvendigvis stærkere revisionsbevis, da målet med et review er at opnå begrænset sikkerhed. Selve arbejdshandlingerne er betænkt af den enkelte virksomhed, og der er derfor ikke nogen direkte "arbejdsliste" med konkrete opgaver, en revisor skal udføre. Revisor skal dog gøre sig samme overvejelser omkring væsentlighed, som denne ville i en revision.

ISRE 2400 opstiller en række principper for omfanget og dybden af revisors undersøgelse. Revisor skal bl.a. behandle alle væsentlige poster samt fokusere på de områder i regnskabet, hvor væsentlig fejlinformation sandsynligvis kan opstå.

Standarden opstiller ligeledes en række eksempler på elementer, revisor skal igennem såsom:

- Afstemning af regnskabet til den underliggende bogføring
- Forespørgsler til ledelsen og andre nøglepersoner.
- Gennemgang af usædvanligheder, såsom transaktioner udenfor virksomhedens normale forretningsområde, tegn på besvigelser mv.
- Vurdering af forsat drift.

ISRE 2400 opstiller desuden en række krav til hvad revisors forespørgsler til ledelsen skal omfatte. Disse udtalelser er vigtige revisionsbeviser, da review (og for den sags skyld udvidet gennemgang) i høj grad bygger på skriftlige svar på forespørgsler. Nogle af disse afdækkes i praksis, f.eks. ved hjælp af et ledelsesbrev. Nedenstående ses et eksempel på, hvad der kunne stå om dette i et ledelsesbrev, eller i anden skriftlig udtalelse fra ledelsen:

Jeg anerkender mit ansvar i henhold til årsregnskabsloven for at udarbejde og aflægge et regnskab, der giver et retvisende billede i overensstemmelse med årsregnskabsloven og skal i den forbindelse efter min bedste overbevisning bekræfte, at:

- *Mit valg og anvendelse af regnskabspraksis er hensigtsmæssig.*
- *Det er min opfattelse, at væsentlige forudsætninger, som ligger til grund for regnskabsmæssige skøn, er rimelige. Forudsætninger som baserer sig på specifikke*

handlinger eller beslutninger, afspejler på passende vis ledelsens hensigter og de muligheder, der er for at gennemføre sådanne handlingsplaner.

- *Selskabet har ejendomsretten eller kontrollen over samtlige aktiver, og der er ingen forpligtelser eller pant hæftelser, der påhviler disse aktiver, ud over hvad der i overensstemmelse med den anvendte regnskabspraksis er oplyst i regnskabet.*
- *Alle selskabets aktiver og forpligtelser er til stede på balancedagen og er indregnet og målt efter de kriterier, der er fastlagt i den anvendte regnskabspraksis.*
- *Jeg har ingen planer og eller intentioner, der væsentligt kan påvirke den regnskabsmæssige værdi eller klassificering af de aktiver og forpligtelser, som fremgår af regnskabet.*
- *Jeg har oplyst om alle væsentlige ikkemonetære transaktioner eller transaktioner uden vederlag, der er foretaget af selskabet i regnskabsperioden.*
- *Regnskabets omtale af aktiver og forpligtelser er fuldstændig og i overensstemmelse med den anvendte regnskabspraksis.*
- *Selskabet har opfyldt alle kontraktforhold, som ved manglende opfyldelse kan have en væsentlig indflydelse på regnskabet.*
- *Jeg har givet Dem alle oplysninger, der er relevante for anvendelsen af forudsætningen om fortsat drift i regnskabet.*
- *Jeg er ikke bekendt med aktuelle eller mulige overtrædelser af lovgivningen eller øvrig regulering, hvis konsekvens skal overvejes i forbindelse med regnskabet.*
- *Der har ikke været begivenheder efter balancedagen, der kræves indregnet eller oplyst i regnskabet eller ledelsesberetningen.*

(Eksemplet tager udgangspunkt i en kundes ledelsesbrev, sendt til PricewaterhouseCoopers, med egen tilvirkning)

Ud over disse forespørgsler mv., så skal revisor, såfremt denne mistænker, at regnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation, udføre yderligere handlinger, før denne kan drage sin konklusion på det udførte arbejde. Disse yderligere handlinger kan både være yderligere forespørgsler og analyse, men også andre typer handlinger såsom detailtests eller eksterne bekræftelser. Om konklusionen på de yderligere handlinger så bliver, at regnskabet som helhed sandsynligvis ikke indeholder væsentlig fejlinformation, eller gør, bliver op til udfaldet af ovennævnte undersøgelser.

6.2.2 Konklusions-form:

Revisor skal, som sagt, udtrykke en konklusion på det udførte arbejde, som afslutning på en review-opgave. Såfremt konklusionen er uden modifikationer, antager den følgende form:

*” [...] på grundlag af vores review er vi ikke blevet bekendt med forhold, der giver os grund til at mene, at regnskabet ikke i alle væsentlige henseender giver et retvisende billede [...] ”*²⁰

Revisors konklusion er således negativ, - revisor afkræfter at have fundet noget, der giver anledning til at mene, at regnskabet ikke er retvisende. Konklusion giver altså udtryk for, at revisor har opnået begrænset sikkerhed, for at regnskabet giver et retvisende billede. Som nævnt er der, i dette eksempel, tale om en situation, hvor revisors konklusion er uden modifikationer. Såfremt revisor kommer med en konklusion med forbehold, eller en afkræftende eller manglende konklusion, skal konklusionen selvfølgelig tilrettes dertil.

6.3 Udvidet gennemgang:

Som nævnt i indledningen, så er udvidet gennemgang virksomhedernes nye alternativ til revision efter internationale standarder og ligger, med hensyn til sikkerheden for at årsregnskabsinformationerne er fyldestgørende og retvisende, højere end et review, men lavere end revision efter internationale standarder. Muligheden er ment som en lempelse af revisionspligten og beslutningen om at få foretaget udvidet gennemgang, skal ske på en ordinær generalforsamling. Udvidet gennemgang er det sidste skud på stammen i en række af lempelser af revisionspligten:

- I 2006 fik virksomheder i regnskabsklasse B muligheden for at fravælge revision, såfremt de i 2 år i træk ikke overskred to af følgende grænser: en balancesum på 1,5 mio. kr., en nettoomsætning på 3 mio. kr. og 12 ansatte. Før dette var alle regnskabsklasse B virksomheder revisionspligtige.
- I 2011 blev omsætningsgrænsen øget, således at virksomheder med nettoomsætning på op til 8 mio. kr. kunne fravælge revision. Balancesummen blev ligeledes øget op til 4 mio.

²⁰ ISRE 2400 (ajourført), afsnit 74.

Udvidet gennemgang er lovteknisk revision, efter årsregnskabsloven § 135, stk. 1. En udvidet gennemgang er således også en revisionsopgave, selvom det er en anden ydelse, end revision efter internationale standarder. Muligheden for at få foretaget udvidet gennemgang er dog ikke for alle, men begrænset til klasse B virksomheder. Muligheden gælder også for holdingselskaber, såfremt holdingselskabet og de selskaber det udøver betydelig indflydelse over, ikke overstiger grænserne. Som nævnt havde store virksomheder i regnskabsklasse B, tidligere kun mulighed for at få foretaget revision efter internationale standarder, men efter udvidet gennemgang blev introduceret, ser valgmulighederne i klasse B ud således:

	Fravalg	Assistance	Review	Udvidet gennemgang	Revision efter internationale standarder
Små B-virksomheder (4 mio. balance, 8 mio. nettoomsætning, 12 ansatte)	X	X	X	X	X
Store B-virksomheder (36 mio. balance, 72 mio. nettoomsætning, 50 ansatte)				X	X

(Kilde: "Når regnskaber ikke revideres", side 95)

Efter lempelsen har store regnskabsklasse B virksomheder, mulighed for, at fravælge revision efter internationale standarder og i stedet få foretaget udvidet gennemgang. Små virksomheder i regnskabsklasse B har samme mulighed, men kan desuden vælge blot at få foretaget review, assistance, eller fravælge revisor fuldstændig.

6.3.1 Arbejdsopgaver:

Erklæringen om udvidet gennemgang tager udgangspunkt i erklæringen om review, efter ISRE 2400 (ajourført). Revisors arbejdsopgaver ved en udvidet gennemgang er derfor også de samme som ved et review- dog med den forskel, at revisor udfører en række supplerende handlinger, for at opnå en ekstra grad af sikkerhed for, at regnskabet er retvisende. Dette formuleres i "Når regnskaber ikke revideres", som:

”Fagteknisk er udvidet gennemgang et almindeligt review efter den ajourførte ISRE 2400 herom, jf. i kapitel 2, med 4 konkrete supplerende handlinger ovenpå, der skal udføres, når det er relevant, og med en anden mere mundret måde at udtrykke konklusionen på.”²¹

De supplerende handlinger, der skal udføres, såfremt det er relevant, er:

- Udskrifter fra tingbog, personbog og bilbog
Disse udskrifter indhentes eksternt af revisor og skal afdække, hvorvidt årsregnskabet afspejler reelle ejerskabs-, og pant-forhold.
- Engagementsbekræftelse
Indhentes af revisor for at bekræfte eksempelvis fuldstændighed af forpligtelser over for pengeinstitutter og tilstedeværelsen af virksomhedens indeståender.
- Advokatbrev
Revisor skal fremsende forespørgsler til de advokater, virksomheden har benyttet i regnskabsåret, for at undersøge, om der er verserende retssager, og i så fald sandsynliggøre udfald i de pågældende sager, og de dermed forbundne omkostninger for virksomheden.
- Indberetninger til SKAT
Virksomhedens indberetninger af moms, lønsumsafgifter, A-skatter og arbejdsmarkedsbidrag til SKAT, afstemmes til bogføringen og det kontrolleres, at indberetningerne er foretaget korrekt.

6.3.2 Konklusionens-form:

Ligesom de andre erklæringer slutter en udvidet gennemgang også af med en konklusion på revisors arbejde. Såfremt konklusionen er uden modifikationer, antager den følgende form:

”På grundlag af det udførte arbejde er det vores opfattelse, at årsregnskabet giver et retvisende billede [...]”²²

²¹ ”Når regnskaber ikke revideres”, side 110

²² ”Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder (Udvidet gennemgang af årsregnskaber)”, afsnit 61.

Med formuleringen ”retvisende billede” er revisors konklusion altså positiv. På denne måde adskiller den sig fra konklusionen på et review, hvor revisors mål er at opnå begrænset sikkerhed, og konklusionen er negativ.

Konklusionen på den udvidet gennemgang er dog begrænset til kun at omfatte det udførte arbejde, og adskiller sig dermed fra konklusionen på en revision efter internationale standarder. Da revisors arbejde ligner det i et review, plus de supplerende handlinger, vil sikkerheden for at informationerne i årsregnskabet er retvisende, derfor være større i en udvidet gennemgang.

6.4 Revision:

Den tredje erklæringsopgave med sikkerhed, er revision efter internationale standarder. En revision af et årsregnskab kræver som udgangspunkt flest arbejdshandlinger, i forhold til alternativerne, og giver derfor den største sikkerhed for at årsregnskabet giver et retvisende billede. Målet med revision beskrives i ISA 200, som værende:

” [...] at opnå høj grad af sikkerhed for, at regnskabet som helhed ikke indeholder væsentlig fejlinformation, uanset om fejlinformationen skyldes besvigelser eller fejl [...]”²³

Efter det blev muligt at få foretaget udvidet gennemgang, så er kravet om at få foretaget revision efter internationale standarder blevet reduceret til kun at omfatte virksomheder i klasse C og D, samt særlige virksomheder såsom fonde, faglige foreninger og selvstyret universiteter inden for statens område mv. Ifølge FSR’s tal var det tilsammen kun 2 % af revisorernes erklæringer i 2013, der blev afgivet på årsregnskaber i regnskabsklasse C og D. Det er altså en relativ lille mængde virksomheder, der ”tvunget” skal vælge revision efter internationale standarder. En del virksomheder vælger dog frivilligt at få foretaget revision efter internationale standarder, selvom det ikke er en lovmæssig nødvendighed.

²³ ISA 200, afsnit 11a

6.4.1 Arbejdsopgaver:

Som tidligere nævnt giver revision af et regnskab den størst mulige sikkerhed for at årsregnskabet er retvisende, og de forbundne arbejdsopgaver er derfor også målrettet mod at opnå denne sikkerhed. De er derfor, som udgangspunkt, mere omfattende og dybdegående, og indebærer et højere krav til sikkerheden for, at de indhentede revisionsbeviser kan underbygge revisors konklusion.

Ud over revisionshandlinger omtalt under hhv. review og udvidet gennemgang, er der yderligere en række revisionshandlinger, revisor skal foretage i praksis, for at kunne påføre regnskabet en revisionspåtegning. Revisionshandlingerne består af kontrolbaseret revision og substansrevision (bilagsrevision). Omfanget heraf afhænger af virksomhedens størrelse, branche, samt hvor gode interne kontroller virksomheden har m.v.

Er der således tale om en større virksomhed med mange og gode interne kontroller, kan en større del af revisionshandlingerne være kontrolbaseret revision og en mindre del substansrevision. Der skal dog altid foretages substansrevision.

Ved en kontrolbaseret revision kan man for eksempel gennemgå de interne forretningsgange og tage nogle stikprøver på om de fungerer som beskrevet. Er der i de interne forretningsgange f.eks. skrevet at alle bilag godkendes af 2 personer, for eksempel den der har bestilt varen/leverancen og dennes overordnede, kan der tages en række fysiske stikprøver, hvor det kontrolleres, at bilagene fysisk er godkendt af de tilladte personer (substansrevision), for at underbygge korrektheden af den kontrolbaseret revision. Herunder kontrolleres tillige bilagets korrekthed, om det er stilet til virksomheden, om dateringen er korrekt, om varerne er korrekt konteret, om momsen er korrekt behandlet osv.

Har revisor ved et tilstrækkeligt antal stikprøver kontrolleret, at godkendelser m.v. foregår som beskrevet, har revisor en begrundet overbevisning om, at de interne kontroller på dette område fungerer, og revisor kan i så fald basere noget af sin revision på den interne kontrol.

Al revision foretages med væsentlighed for øje, og der foretages altid en vurdering af, hvilke poster der er væsentlige, og på hvilke poster der er størst risiko for betydelige fejl. Er der for eksempel tale om en virksomhed med et stort varelager, vil det være væsentligt at foretage revision af lageret. Foruden revision af interne forretningsgange vil revisionshandlingerne omkring lageret, typisk bestå

af en fysisk kontrol, hvor revisor udbeder sig en lagerliste, hvoraf den samlede værdi af lageret fremgår specificeret på vare, pris og antal. Ved gennemgangen vil revisor igen tage udgangspunkt i væsentlighed og stikprøvevis udvælge de varer, der udgør de største værdier på hhv. antal eller pris.

Herefter vil revisor gennemgå de udvalgte varer og kontrollere, at antallet fysisk er tilstedet på lageret, samt at prisen er korrekt ved at se købsfakturaen. Herved opnås sikkerhed for revisionsmålene tilstedeværelse og værdiansættelse. Endvidere vil revisor tage stikprøver udvalgt på det fysiske lager, og kontrollere, hvor det står på listen. På lageret observeres endvidere, hvordan lageret ser ud. Er der f.eks. varer, der er gamle og udgåede, som er medtaget på listen, men burde være nedskrevet? Eksempelvis må man antage, at ved en gennemgang af et lager hos en IT-forhandler, hvor der står gamle skærme på lageret, der ikke er fladskærme, bør disse ikke figurere på lagerlisten med en værdi, men bør være nedskrevet.

Det kontrolleres endvidere, om der er svømmende varer, det vil sige varer, der eksempelvis er afsendt fra en leverandør, hvorfra virksomheden har modtaget en faktura, men hvor varerne endnu ikke er modtaget.

Ud over antal og pris kontrolleres det, at den samlede værdi er korrekt optaget i regnskabet. Herved opnås sikkerhed for revisionsmålet præsentation og optagelse.

En anden væsentlig post kan typisk være debitorer. Ligesom ved revision af lager, vil revisor, ved revision af debitorer gennemgå de interne forretningsgange på området. Endvidere udbedes en debitorliste, og ud fra denne udvælges et antal stikprøver af de væsentligste debitorer, hvortil der sendes saldomeddelelser til debitoren. På saldomeddelelserne beder revisor debitoren om at bekræfte tilgodehavendet.

Debitorlisten gennemgås desuden med hensyn til alder. Det tjekkes da, om der er nogen overforfaldne debitorer, som ikke har betalt, og i så fald, om det vurderes sandsynligt, at virksomheden får pengene. Såfremt det ikke vurderes sandsynligt at virksomheden får pengene, tjekkes om der er korrekt hensat til tab på debitoren. Endeligt kontrolleres det, at posterne er korrekt optaget i regnskabet.

Ved ovenstående revisionshandlingerne opnås sikkerhed for revisionsmålene, tilstedeværelse, værdiansættelse og præsentation og optagelse.

Andre eksempler på opgaver revisor typisk udfører, er:

- Likvide beholdninger, som kontrolleres ved hjælp af kasseeftersyn og kontrol af bankafstemninger (fuldstændighed og tilstedeværelse).
- Det kontrolleres at mellemværender med virksomhedens mest brugte leverandører er afstemt til eksterne kontoudtog (fuldstændighed).
- Fysisk tilstedeværelse af anlægsaktiver samt kontrol af afskrivninger (tilstedeværelse og værdiansættelse).

Ud over dette er der, i en revisionsopgave efter internationale standarder, også større krav til en formel rapportering. Ud over den almindelige kommunikation med ledelsen, der også foregår i review og udvidet gennemgang via mundlig og skriftlig kontakt, samt management letter, så har revisor også en særskilt kommunikation i form af en revisionsprotokol til virksomhedens øverste ledelse.

6.4.2 Revisionsprotokol:

Revisionsprotokollen udarbejdes således, at der ved revisors tiltrædelse udarbejdes et tiltrædelsesprotokollat. I tiltrædelsesprotokollatet redegør revisor for revisionens formål, ledelsens og revisors opgaver og ansvar, tilrettelæggelse og udførelse af revisionen samt rapportering m.v. Tiltrædelsesprotokollatet bør afgives straks eller snarest muligt efter revisors tiltræden.

Derudover udarbejdes revisionsprotokol vedrørende revision af årsregnskabet iht. Revisorloven § 20. Revisionsprotokollen skal omhandle følgende:

- Arten og omfanget af de udførte revisionsarbejder og konklusion herpå.
- Væsentlige spørgsmål vedrørende revisionen.
- Forhold som normalt må forventes at have betydning for modtagerens stillingtagen til årsregnskabet.
- Forhold om revisors uafhængighed samt modtagelse af lovpligtige oplysninger, hvilket kan udformes således:

I henhold til revisorloven skal vi (revisor) oplyse:

- at vi opfylder lovgivningens krav til revisors uafhængighed
- at vi har modtaget alle de oplysninger, der er anmodet om.

Revisor kan endvidere vælge at afgive en revisionsprotokol i tilknytning til revisionshandlinger udført i årets løb. Slutteligt kan der afgives en revisionsprotokol ved revisors fratrædelse, (fratrædelsesprotokol), dette er ikke et lovkrav, men god revisionsskik.

6.4.3 Konklusionens-form:

Konklusionen på en revision efter internationale standarder har en del tilfælles med konklusionsformen ved udvidet gennemgang. Således antager den følgende form:

”Det er vores opfattelse, at regnskabet giver et retvisende billede...”²⁴

I modsætning til konklusionen ved en udvidet gennemgang er der dog ikke nogen begrænsning på konklusionen-, således lyder den altså til at dækker hele årsregnskabet, og ikke kun det udførte arbejde, og giver dermed et kraftigere udtryk for at årsregnskabet er retvisende.

6.5 Kort opsummering af erklæringer med sikkerhed:

Nedenfor er de 3 erklæringer med sikkerhed kort opsummeret af FSR:

REVISORS ERKLÆRINGER MED SIKKERHED:

Revisor kan give tre forskellige erklæringer med sikkerhed på et årsregnskab. Erklæringerne giver forskellig grad af sikkerhed for oplysningerne i årsregnskabet.



Kilde: ”Revision eller udvidet gennemgang: hvad skal jeg vælge?”.

²⁴ ISA 700

Figuren opsummerer kort erklæringstyperne i forhold til arbejdshandlinger og den sikkerhed som erklæringerne udtrykker for at regnskabet er retvisende. Revisors konklusion er som følgende i de forskellige erklæringstyper:

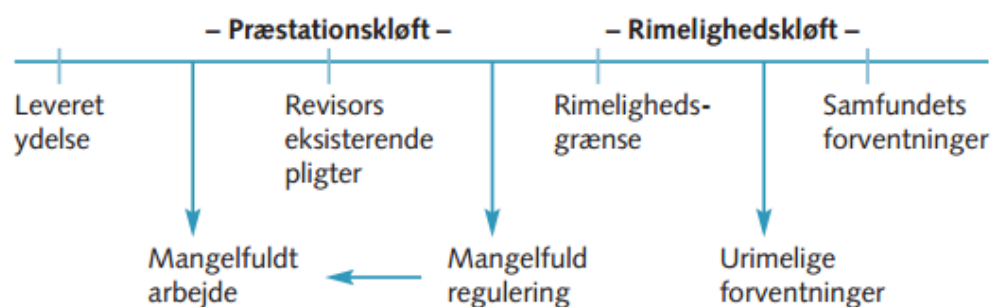
	Review	Udvidet gennemgang	Revision
Konklusion	"På grundlag af vores review er vi ikke blevet bekendt med forhold, der giver os grund til at mene, at regnskabet ikke i alle væsentlige henseender giver et retvisende billede..."	"På grundlag af det udførte arbejde er det vores opfattelse, at årsregnskabet giver et retvisende billede..."	"Det er vores opfattelse, at regnskabet giver et retvisende billede..."

Men selv med et overordnet indblik kan det være svært for udeforstående at forstå det arbejde, der ligger bag revisors erklæringer, og det kan resultere i, at der opstår en forventningskløft.

6.6 Forventningskløften:

Forventningskløften opdeles, som det ses nedenfor, i 2 dele²⁵:

FIGUR 1 · Komponenter i forventningskløften



¹Kilde: "Professionsetik for revisorer", side 15

²⁵ "Professionsetik for revisorer", side 15

- Rimelighedskløften, som omhandler omverdenens forventninger til revisors arbejde.
- Præstationskløften, som omhandler omverdens opfattelse af revisors arbejde- både om det er blevet udført godt nok (mangelfuldt arbejde), og om det er lavet på et ordentligt grundlag/ et ordentligt sæt regler (mangelfuld regulering)

Forventningskløften kommer i spil, når regnskabsbrugerne skal tage bestik af de informationer, som revisor har bearbejdet og konkluderet på. Konklusionerne kan nemlig være svære at forstå for folk, der ikke arbejder med dem til dagligt, og det kan især være svært at forstå det bagvedliggende arbejde, og dermed hvilken grad af sikkerhed konklusionen giver udtryk for. Denne forståelsesproblematik kommer især i spil, når der introduceres en forandring, såsom den nye mulighed for udvidet gennemgang, og det tager tid før viden omkring den spredes og forventningskløften derved mindskes.

Da opgaven bygger på det udsendte spørgeskema, samt de indsamlede interview, findes det hensigtsmæssigt at afslutte teoriafsnittet med teorien bag hhv. spørgeskemaer og interviews:

6.7 Spørgeskemaer:

For at besvare problemformuleringen har jeg valgt, at den primære empiri er indsamlet via interviews. I den følgende del vil jeg derfor gennemgå teori herom, samt mine overvejelser vedrørende de anvendte interviews og spørgeskemaer.

6.7.1 Online spørgeskemaundersøgelser:

Da denne opgave delvist bygger på online spørgeskemaundersøgelser, vil jeg i dette afsnit beskrive mine tanker og overvejelser i forhold til, hvordan disse bedst muligt opbygges og gennemføres for at besvare problemformuleringen.

Det er især følgende fordele ved spørgeskemaundersøgelser, der har gjort, at jeg har valgt at benytte mig af netop denne undersøgelsesform i min opgave:

- Spørgeskemaundersøgelser gør det let at skaffe en større mængde besvarelser, end f.eks. personlige interviews.

- Det er ofte lettere at sammenfatte svarene og dermed danne sig et generelt billede omkring det adspurgte.
- Det kan være mere uformelt for respondenterne at deltage, da de kan besvare spørgeskemaet når respondenterne har tid til det, og ikke behøver at have tid og sted for besvarelse fastsat (dette er vigtigt, pga. min målgruppe, der ofte er ret travle, og derfor kan have svært ved at afsætte tid til et interview i arbejdstiden).

Men, som det gamle udtryk siger, ”som man spørger, får man svar”. På trods af at det er svarene, der tæller, så har spørgsmålene stor betydning for, hvilke svar man får, og hvad man kan bruge disse til.

Et af de vigtigste fokusområder ved spørgeskemaundersøgelser er derfor at spørge konkret og fokuseret. Hvis spørgsmålene i undersøgelsen enten er vage, ledende eller svære at forstå, så risikerer man, at undersøgelsen ikke er repræsentativ, og derfor ikke kan give et generelt og dækkende billede, som besvarer problemstillingen.

Spørgeskemaundersøgelser har sine svagheder, da de ikke efterlader den adspurgte noget råderum. Eksempelvis er det ikke muligt at spørge ind til spørgsmålene, og der kan derfor opstå forståelsesproblemer. Det er ofte heller ikke muligt at uddybe de givne svar, og derfor risikerer man at vigtig information går tabt.

6.7.2 Personlige interview:

Styrkerne ved personlige interviewundersøgelser er særlig relevant for undersøgelsen i denne opgave. Personlige interviews gør det nemlig muligt for den adspurgte at uddybe, samt at komme med andre informationer, end der nødvendigvis bliver spurgt direkte ind til.

Ligesom i spørgeskemaundersøgelserne gælder talemåden ”som man spørger, får man svar”, men herudover er det også vigtigt at holde sig for øje, at der er mange elementer, såsom kropssprog og reaktioner fra interviewer, der har effekt på den indsamlede viden, bedst beskrevet i bogen ”Interview”:

”Interviewviden konstrueres socialt i samspillet mellem interviewer og interviewperson. Den resulterende viden er ikke blot noget, der bliver fundet,

*gravet op eller er givet, men noget der skabes aktivt gennem spørgsmål og svar
[...]*²⁶

Til forskel for spørgeskemaundersøgelser er det en fordel at interviewspørgsmålene giver mulighed for at skabe en dialog mellem interviewer og respondenter uden at bevæge sig for langt bort fra det centrale emne.

Hvor spørgsmålene i et online spørgeskema giver konkrete, om end ikke varierede, svar på spørgsmålene, så giver personlige interview mulighed for, at de adspurgte kan svare mere uddybende og dybdegående. Jeg har derfor valgt at interviewe direktørerne i to virksomheder, samt en af direktørerne for FSR, og lave en bredere spørgeskemaundersøgelse af revisorenes forhold og kendskab til udvidet gennemgang. Denne fremgangsmåde giver mulighed for at få skabt et indblik i, hvordan muligheden for at anvende udvidet gennemgang ansues fra flere vinkler.

Baggrunden for dette valg er bl.a., at revisorerne må forventes at have en stor viden omkring det adspurgte, hvorfor det ikke menes, at der opstår store forståelsesproblemer. Direktørerne besidder dog ikke nødvendigvis den adspurgte viden, hvorfor det kan være vigtigt, at spørgsmålene forklares og gennemgås for at opnå et relevant vidensniveau.

Direktøren for FSR formodes at have meget viden om de inddragede artikler, og da jeg ønsker en uddybning af disse, er det personlige interview fundet bedst egner her. Desuden har direktøren, forinden interviewet, set spørgeskemaerne samt opgavens problemformulering, således at han havde et indblik i, hvad jeg ønskede uddybning af.

²⁶ "Interview", side 72

7.0 Analyse:

Dette analyseafsnit er opbygget over opgavens underspørgsmål med henblik på at besvare hovedproblemstillingen, nemlig:

I hvilket omfang har danske virksomheder valgt udvidet gennemgang, og påvirker revisors rådgivning, opnåelsen af sikkerhed, samt den eventuelle besparelse muligheden medfører, i forhold til en egentlig revision, virksomhedernes valg?

Som forklaret i metodeafsnittet, tager analyseafsnittet udgangspunkt i besvarelsene af spørgeskemaerne, det personlige interview af Tom Vile Jensen fra FSR, samt publikationer fra FSR mv.

Afsnittet er inddelt i 4 dele med tilhørende delkonklusioner, og afsluttes med en konklusion på hovedproblemstillingen, samt en perspektivering.

7.1 Underspørgsmål 1:

Den først del af analysen tager udgangspunkt i underspørgsmålet:

- ***Kender virksomhederne til muligheden for at vælge udvidet gennemgang og hvor mange benytter sig af muligheden?***

En væsentlig forudsætning for at kunne vælge noget, er viden om, at man har et valg. Før 2013 var der et lovkrav om, at store virksomheder i regnskabsklasse B skulle have foretaget revision og de havde derfor ikke nogen valgmuligheder. Små virksomheder i regnskabsklasse B havde også færre muligheder, end de har i dag, selvom der siden 2006 er sket lempelser af revisionspligten. Før 2013 havde virksomheder, som ønskede en erklæring med en høj grad af sikkerhed, kun et alternativ til revision efter internationale standarder, hvilet var at få udført et review. Efter indførelsen af udvidet gennemgang har virksomhederne fået endnu et alternativ, men så længe virksomhederne ikke er bekendt med denne nye mulighed, vil de ikke være i stand til at tage stilling til, hvorvidt muligheden passer til dem. Derfor er det usandsynligt, at de vil vælge at få foretaget en udvidet gennemgang, og dermed vil muligheden ikke skabe værdi for dem.

Det kræver meget arbejde og mange ressourcer at introducere en ny revisionsmulighed til virksomheder; blandt andet skal lovgiver formulere muligheden og danne rammebetingelserne for

den, og derudover skal revisorer lære den at kende for at behandle den korrekt. Ideen med udvidet gennemgang har hele tiden været at skabe værdi hos virksomhederne igennem lavere revisionsomkostninger, men hvis virksomhederne ikke vælger at benytte sig af muligheden, så sker der selvsagt ingen værdiskabelse.

Derfor vil denne del af analysen behandle virksomhedernes kendskab til, og efterfølgende deres valg af, udvidet gennemgang.

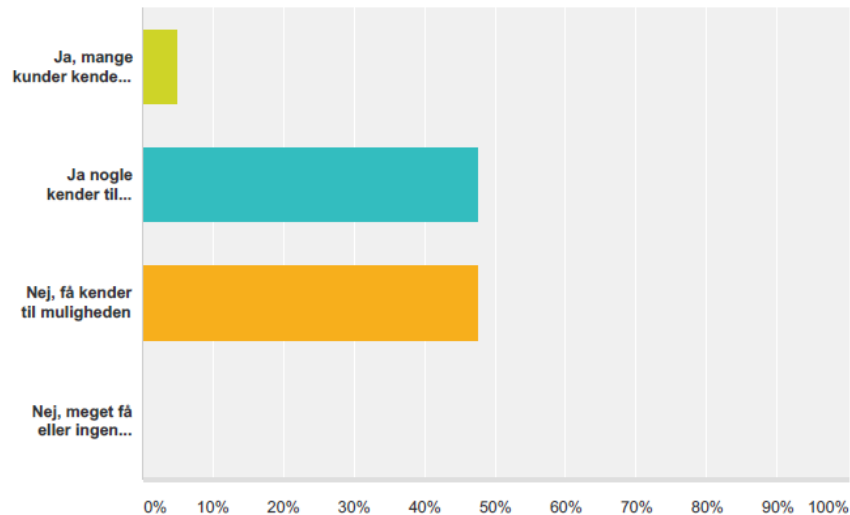
7.1.1 Virksomhedernes kendskab til udvidet gennemgang:

Tilbage i 2013 foretog Håndværkerrådet en undersøgelse blandt sine medlemmer, hvor 23 % tilkendegav, at de havde hørt om udvidet gennemgang²⁷. Undersøgelsen omhandlede kun Håndværkerrådets medlemmer, derfor giver den ikke et generelt billede af danske virksomheders kendskab til udvidet gennemgang. Jeg har derfor forsøgt at udvide Håndværkerrådets undersøgelse, ved at lade en del af denne opgaves online spørgeskemaer omhandle, hvorvidt respondenterne vurderer, at deres kunder kender til muligheden for at få foretaget udvidet gennemgang. De følgende diagrammer er også vedlagt som bilag 4. I dette afsnit vil jeg kort skematisere spørgeskemaet, således at det øverst indeholder det adspurgte spørgsmål og viser respondenternes svarmuligheder og tilhørende besvarelser. Diagrammer er som sagt udformet ud fra spørgeskemaerne og er af egen tilvirkning. Der er således ikke anført kildehenvisninger på disse. Nedenstående diagram omhandler det første spørgsmål, nemlig om relevante kunder kender til muligheden for at få foretaget udvidet gennemgang:

²⁷ Artiklen ”Håndværkermestre ser frem til øget valgfrihed”, side 1.

Q8 Kender relevante kunder til muligheden for at få foretaget udvidet gennemgang af årsregnskabet, i stedet for review eller revision, inden jeres besøg?

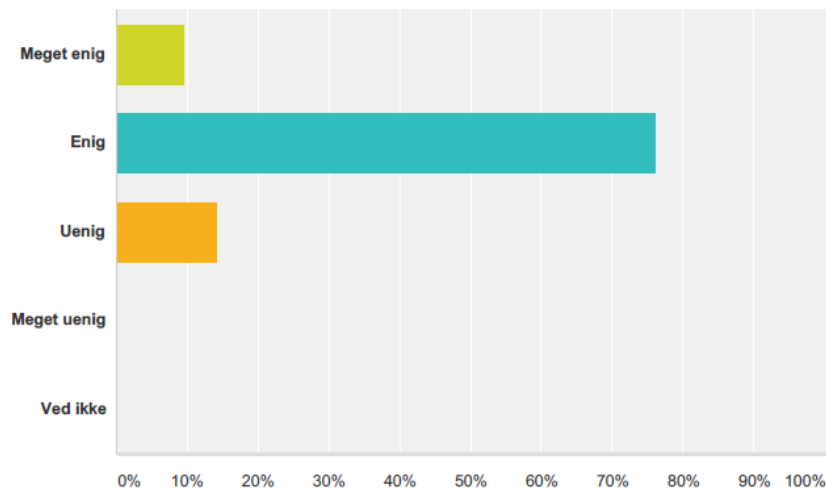
Besvaret: 21 Sprunget over: 0



Størstedelen af respondenternes svar er lige fordelt på to svarmuligheder. Den ene halvdel af disse mener, at nogle af deres kunder kender til muligheden; og den anden halvdel mener, at kun få kender til muligheden. Det er væsentligt at overveje respondenternes opfattelse af ordene ”få” og ”nogen”, da ordenes betydning kan variere fra respondent til respondent. Respondenterne blev også spurgt ind til, hvorvidt revisor informerede relevante kunder omkring muligheden for at fravælge revision, og få foretaget udvidet gennemgang i stedet. Nedenstående to spørgeskemaer behandles samlet:

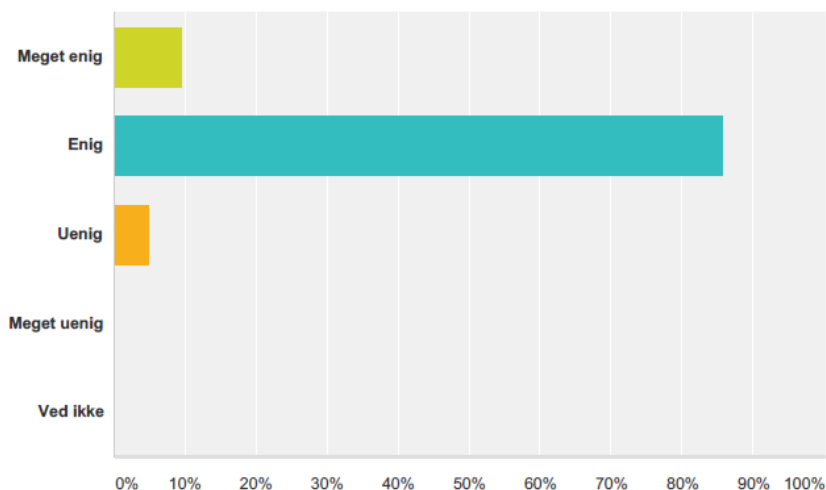
**Q9 Hvor enig er du i følgende udsagn? -
Ved virksomhedsbesøg informeres
relevante kunder omkring muligheden for at
fravælge revision.**

Besvaret: 21 Sprunget over: 0



**Q10 Hvor enig er du i følgende udsagn? -
Relevante kunder, der informeres omkring
fravælgelse af revision, informeres omkring
muligheden for at få foretaget udvidet
gennemgang af årsregnskabet i stedet.**

Besvaret: 21 Sprunget over: 0



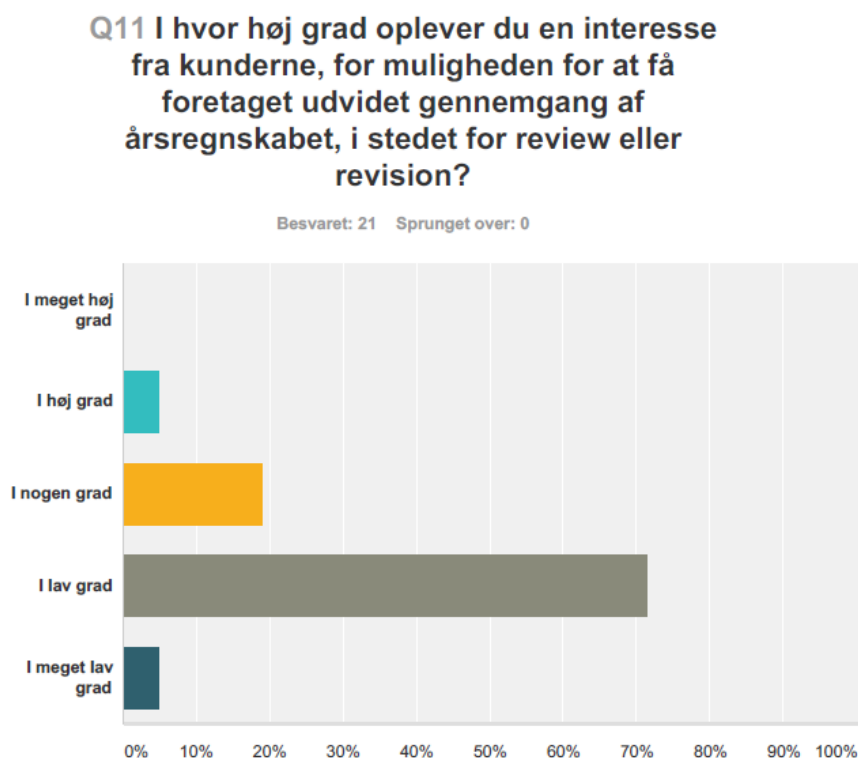
Næsten alle respondenterne er enige om, at relevante kunder bliver informeret omkring muligheden for at fravælge revision, og for at få foretaget udvidet gennemgang. Dette stemmer også overens med FSR's holdning. I interviewet med Tom Vile Jensen udtaler han følgende om udvidet gennemgangs udbredelse og revisors informering af virksomhederne:

”Mit indtryk er, at de større revisionsfirmaer har faktisk taget kontakt, ret systematisk, til deres kunder, for at sige der er en mulighed, - det er jo ikke sikkert du skal have det, men du skal vide at det er muligt.”²⁸

Ud fra ovenstående kan det udledes at virksomhederne oplyses om muligheden for at få foretaget udvidet gennemgang. Hvorvidt de så interesserer sig for denne, er dog op til den enkelte virksomhed.

7.1.2 Virksomhedernes interesse for udvidet gennemgang:

I forbindelse med at revisorer informerer virksomhederne om muligheden for at få foretaget udvidet gennemgang, giver det også mening at se på, hvordan virksomhederne reagerer på denne information. I den forbindelse blev revisorerne spurgt ind til, hvilken opfattelse de havde af virksomhedernes interesse for muligheden for at få foretaget udvidet gennemgang:



Respondenterne var meget enige om, at virksomhedernes interesse ligger i den lave ende af skalaen. Et eksempel på dette ses i interviewet med Michael Bønding, som ejer Ebbe A. Olsen ApS. Ifølge

²⁸ Interview Tom Vile Jensen, FSR, bilag 1

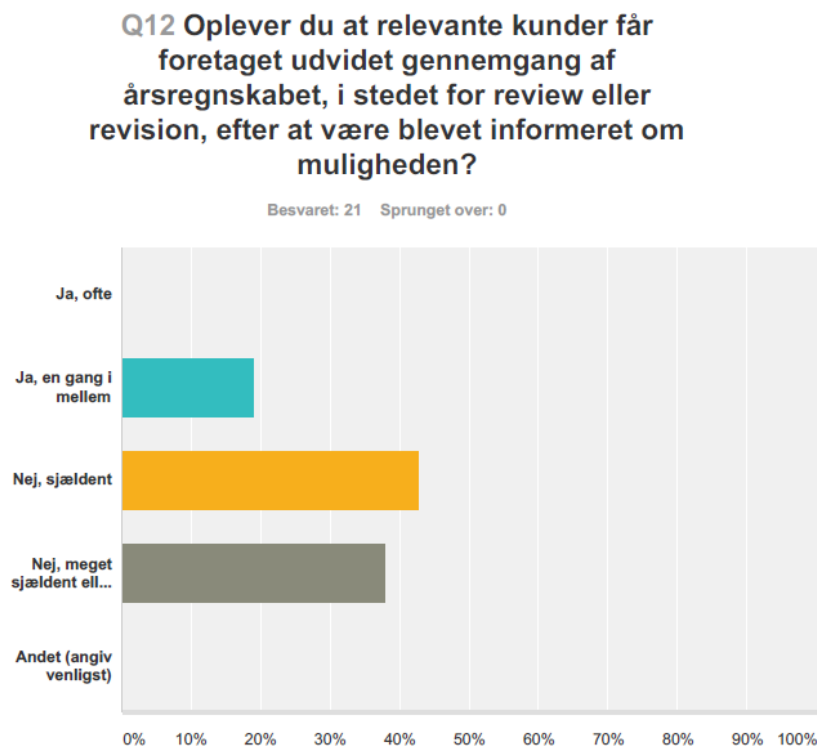
ham blev de informeret om muligheden for at få foretaget udvidet gennemgang, men de var ikke interesseret, fordi de fortrækker så høj grad af sikkerhed som muligt, og de var tilfredse med revision efter internationale standarder²⁹

Tilsyneladende har en del virksomheder altså kendskab til muligheden for at foretage udvidet gennemgang, men de interesserer sig ikke specielt meget for muligheden. Jeg vil derfra udlede af udover at det er væsentligt, at virksomhederne informeres omkring udvidet gennemgang, er det også væsentligt at de ser en fordel i at benytte muligheden.

Men et er, hvorvidt virksomhederne informeres omkring, og interesserer sig for muligheden for at få foretaget udvidet gennemgang, noget helt andet er hvorvidt de rent faktisk vælger at gøre brug af den. Dette behandles derfor i næste del.

7.1.3 Virksomhedernes valg af udvidet gennemgang:

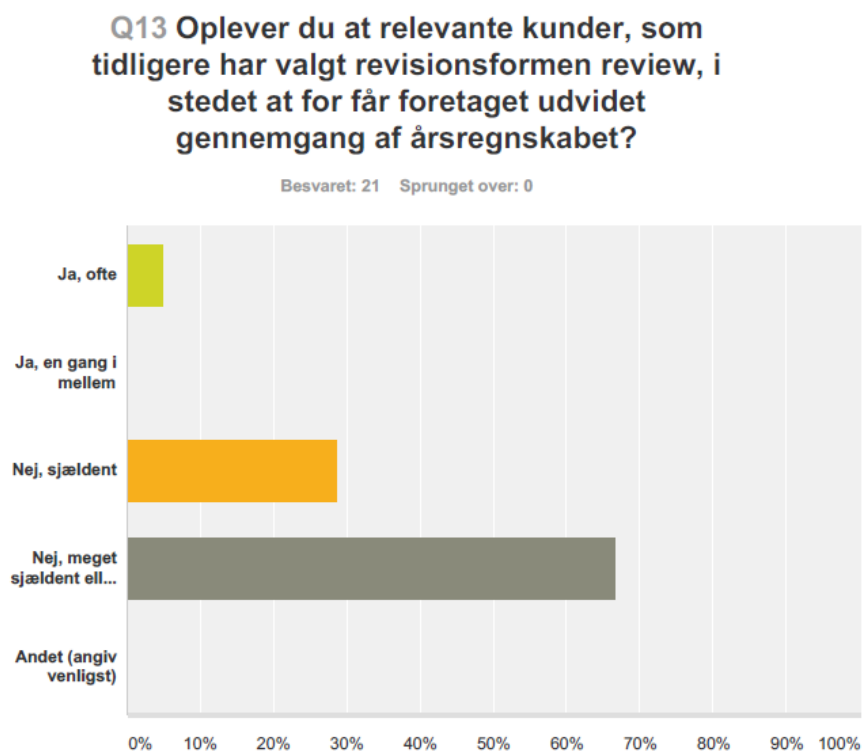
I online spørgeskemaet blev revisorerne spurgt ind til, hvorvidt virksomhederne vælger at få foretaget udvidet gennemgang efter at være blevet oplyst om muligheden:



²⁹ Interview Micheal Bønding, ejer af Ebbe A. Olsen ApS, bilag 2

Hovedparten af respondenterne svarer afkræftende til spørgsmålet i form af ”nej, sjældent” eller ”nej, meget sjældent”. Spredning i respondenternes svar kan være frembragt af ordet ”relevante”, da det er et fortolkningsspørgsmål: Hvis respondenterne opfatter kunden som relevant, såfremt virksomheden kan benytte sig af udvidet gennemgang (dvs. er i regnskabsklasse B, og opfylder kravene for standarden), så kan man forestille sig, at revisor vælger den afkræftende besvarelse. Hvis respondenterne derimod vurderer, at kunden kun er relevant, hvis udvidet gennemgang ses som en god idé for kunden, så giver det derimod mening, at kunderne ”en gang imellem” skifter til udvidet gennemgang.

Det næste spørgsmål i spørgeskemaundersøgelsen behandler virksomhedernes skift fra review til udvidet gennemgang. I svarene ses stor enighed hos respondenterne:



Med undtagelse af en enkelt respondent, så svarer alle respondenterne negativt på, hvorvidt kunderne vælger at foretage skiftet fra review til udvidet gennemgang. Virksomheder, der allerede får foretaget review, vælger ikke at få den større sikkerhed, men holder sig i stedet til den erklæringsydelse, de kender frem for at anvende den ”nye” mulighed. Dette understøttes af interviewet med Tom Vile Jensen, hvor han kommenterer at:

”Altså tesen er, at de (red. virksomhederne) går fra revision ned på udvidet gennemgang [...] Man kan også forestille sig udvidet gennemgang kunne være et

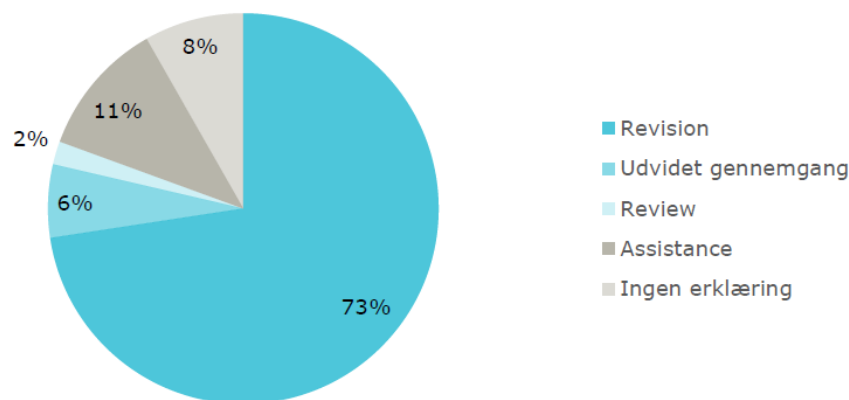
*alternativt produkt i markedet under revision. Men det er ikke det vi kan se. Udvidet gennemgang er ikke et tilvalg, i forhold til hvis jeg måtte have fået foretaget review eller assistance, eller slet ikke har haft noget før. Så det er i høj grad et alternativ til revision, det bliver brugt som.*³⁰

Ifølge artiklen ”Interessen for udvidet gennemgang hos revisors kunder SURVEY” er interessen for udvidet gennemgang også klart størst hos virksomheder, der i forvejen får foretaget revision. Hvor 60 % af revisorerne har kunder, der overvejer at skifte fra revision til udvidet gennemgang, så er det kun 3 % af kunderne, der overvejer at tage skiftet fra review til udvidet gennemgang. Dette pointeres ligeledes i artiklen ”Analyse af revisorerklæringer”:

*”Der er indikationer på, at udvidet gennemgang er valgt i begrænset omfang. Udvidet gennemgang vælges især i større regnskabsklasse B-virksomheder, hvor dette er det eneste alternativ til revision, [...]”*³¹

Virksomhedernes begrænsede valg af udvidet gennemgang afspejles desuden af FSR’s undersøgelser. Ifølge FSR’s pressemeddelelse³², så var der 13.000 virksomheder, der sidste år valgte at få foretaget udvidet gennemgang af deres årsregnskab, hvilket svarer til 6 % af alle danske selskaber. For regnskabet i 2013 så fordelingen af erklæringstyper for virksomheder således ud:

Figur 1: Fordelingen af erklæringer i 2013 regnskaberne



(Kilde: ”Anmærkninger i revisors påtegninger- analyse af 2013-årsregnskaberne”, side 4)

³⁰ Interview Tom Vile Jensen, FSR, bilag 1

³¹ ”Analyse af revisorerklæringer”, side 5

³² ”13.000 virksomheder vælger udvidet gennemgang”

Sammenlignet med året forinden, altså før muligheden for udvidet gennemgang:

Tabel 1: Fordeling af antal erklæringer i 2012 og 2013 regnskaberne

	2012	2013
Revision	184.358	156.399
Udvidet gennemgang	-	13.039
Review	3.517	4.172
Assistance	6.477	24.088
Ingen erklæring	19.346	17.766
I alt	213.698	215.464

(Kilde "Anmærkninger i revisors påtegninger- analyse af 2013- årsregnskaberne", side 4)

Lempelserne har altså spillet en rolle i erklæringslandskabet. Der er sket en tydelig bevægelse bort fra revision og mod erklæringer med en lavere grad af sikkerhed. Især antallet af assistance erklæringer er steget væsentligt, men antallet af review er også steget en smule. Det er ligeledes tydeligt, at det ikke kun er muligheden for at få foretaget udvidet gennemgang, der er skyld i virksomhedernes fravalg af revision. Hvor godt 28.000 færre end sidste år har fået foretaget revision, står udvidet gennemgang "kun" for de 13.000 af disse. Der er altså yderligere omkring 15.000 virksomheder, der er rykket til en erklæring med lavere sikkerhed end revision efter internationale standarder og udvidet gennemgang.

På trods af lempelserne først i 2006, og sidst med muligheden for at få foretaget udvidet gennemgang i 2013, er der stadigvæk en rigtig stor del af de danske virksomheder, der vælger revision efter internationale standarder. Selvom denne andel er faldet fra 86 pct. i 2012 til 73 pct. i 2013, så udgør revision efter internationale standarder stadigvæk hoveddelen af de afgivne erklæringer. Når virksomheder får foretaget revision efter internationale standarder, sender de nemlig et stærkt budskab til virksomhedsinteressenterne. Mange virksomheder, der har mulighed for at anvende udvidet gennemgang eller fravælge revision fuldstændig, vælger derfor stadigvæk revision efter internationale standarder.

Det er dog FSR's forventning at antallet af virksomheder, der vælger at få foretaget udvidet gennemgang, vil stige i fremtiden:

”Næste år vil vi sandsynligvis se endnu flere virksomheder skifte, da det er vores indtryk, at en del i første omgang har valgt at se tiden an”³³

Tom Vile Jensen, fra FSR, følger op på dette i det personlige interview:

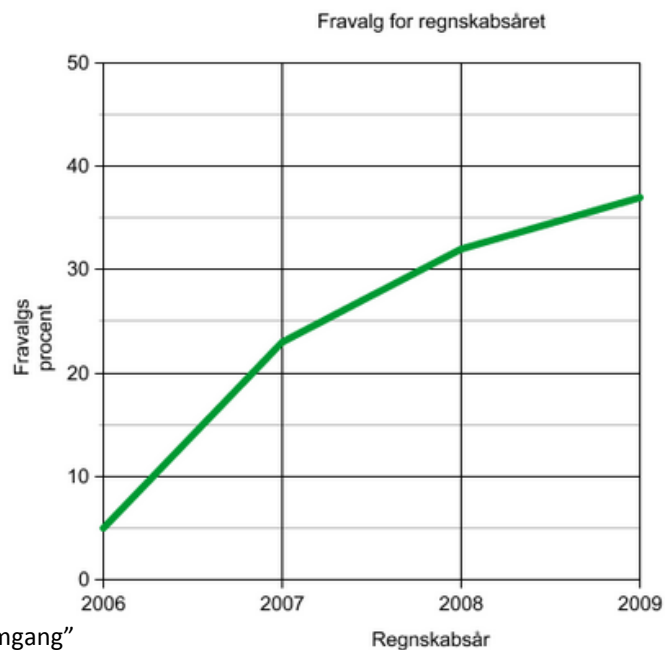
”Jeg tror, der kommer mange flere til, når vi gør op her efter sommer, hvor mange der har valgt udvidet gennemgang... Vores tese det er, at der kommer nok i hvert tilfælde til at ske en fordobling”³⁴

Tom Vile Jensen, og FSR som helhed, har altså en klar forventning om, at antallet af virksomheder, der vælger udvidet gennemgang, stiger kraftigt i fremtiden. En af de ting der lægges for grund, nemlig introduktionstiden, kan også ses at have påvirket tidligere lempelser. Men indtil videre må det udledes at udvidet gennemgang endnu ikke anvendes i den udstrækning det var tiltænkt.

7.1.4 Udbredelsen af tidligere lempelser i revisionspligten:

Nedenstående tal kommer fra Erhvervsstyrelsens undersøgelse af lempelserne i revisionspligten, hvor procentdelen er udtryk for andelen af virksomheder, som har fravalgt revision, ud af de virksomheder, der for regnskabsåret havde muligheden for at fravælge revision. Grafen er af egen tilvirkning:

- 2006: 4,9 %³⁵
- 2007: 22,8 %³⁶
- 2008: 32,3 %³⁷
- 2009: 37,0 %³⁸



³³ ”13.000 virksomheder vælger udvidet gennemgang”

³⁴ Interview Tom Vile Jensen, FSR, bilag 1

³⁵ ”Evaluering lempet revisionspligt 2006” (Erhvervsstyrelsens antagelse, baseret på stikprøve)

³⁶ ”Evaluering lempet revisionspligt 2007”

³⁷ ”Evaluering lempet revisionspligt 2008”

I evalueringen for regnskabsåret 2006 pointeres desuden:

Indtil nu har kun relativt få selskaber benyttet sig af muligheden for at fravælge revision, men tallene tyder på mere end en fordobling i regnskabsåret 2007 til over 10 pct. af de berettigede virksomheder. Det er stadigvæk styrelsens vurdering, at antallet af virksomheder, der fravælger revision, vil stige betydeligt i de kommende år.

Denne opfattelse bestyrkes af de engelske erfaringer, hvor andelen af berettigede selskaber, der benytter sig af muligheden for at fravælge revision, har udviklet sig eksplosivt og nu udgør over 80 pct..

39

Erhvervsstyrelsen forudså, at der fremadrettet ville ske en betydelig stigning i antallet af virksomheder, der fravalgte revision. Selvom man ikke direkte kan sammenligne de tidligere lempelser med muligheden for udvidet gennemgang, så giver udviklingen i de tidligere lempelser en idé om, at lempelser i revisionspligten har en introduktionstid, før de rigtigt slår igennem.

Når man sammenholder dette med den generelle bevægelse væk fra revision og mod erklæringer med en lavere grad af sikkerhed⁴⁰, så virker FSR's forventning om at flere virksomheder i fremtiden skulle vælge at få foretaget udvidet gennemgang, bestemt ikke usandsynlig.

7.1.5 Delkonklusion:

Ud fra ovenstående kan det udledes, at relevante virksomheder både bliver informeret omkring, og kender til, muligheden for at få foretaget udvidet gennemgang. Men på trods af at virksomhederne er informeret om denne mulighed, så er interessen for anvendelse ikke særlig stor. Virksomhederne vælger sjældent at skifte erklæringstype og i stedet få foretaget en udvidet gennemgang af årsregnskabet. Respondenternes besvarelser understøtter altså det relativt lave antal af virksomheder, der har valgt at skifte til udvidet gennemgang.

Med hensyn til grundlaget for det relativt lave antal virksomheder, der vælger udvidet gennemgang, så er der ikke helt enighed hos respondenterne og FSR. FSR lægger vægt på at antallet, skyldes en "lad os se tiden an" holdning blandt virksomhederne. På baggrund af dette har de en forventning

³⁸ "Evaluering lempet revisionspligt 2009"

³⁹ "Evaluering lempet revisionspligt 2006"

⁴⁰ Analyse af revisorerklæringer, FSR

om, at tallet vil stige fremadrettet. Revisorerne lægger derimod vægt på, at virksomhederne sjældent virker interesseret i muligheden for at få foretaget udvidet gennemgang af regnskabet.

De virksomheder, der gør brug af muligheden, er typisk virksomheder, der ønsker en lavere sikkerhed for at årsregnskabet er retvisende end ved revision efter internationale standarder. Det er altså kun meget få virksomheder, der vælger at få foretaget udvidet gennemgang som et alternativ til review.

Når man sammenholder, hvor mange virksomheder der har gjort brug af tidligere lempelser, virker det sandsynligt, at tendensen peger i retningen af, at lempelser i revisionspligten har en indkørselsfase og derefter vil vinde tilslutning blandt en bredere skare af virksomheder. Dette er også yderligere sandsynligt, når man sammenholder dette med virksomhedernes bevægelse mod erklæringer med lavere sikkerhed end revision efter internationale standarder. Derfor giver FSR's forventninger om en forøgelse af antallet af virksomheder, der vælger udvidet gennemgang i fremtiden, god mening. Fremadrettet må det altså forventes, at flere virksomheder vælger udvidet gennemgang. Om dette bliver den fordobling, som FSR forventer, er dog svært at forudsige, selvom udviklingsmønsteret set fra tidligere lempelser kunne tyde derpå.

7.2 Underspørgsmål 2:

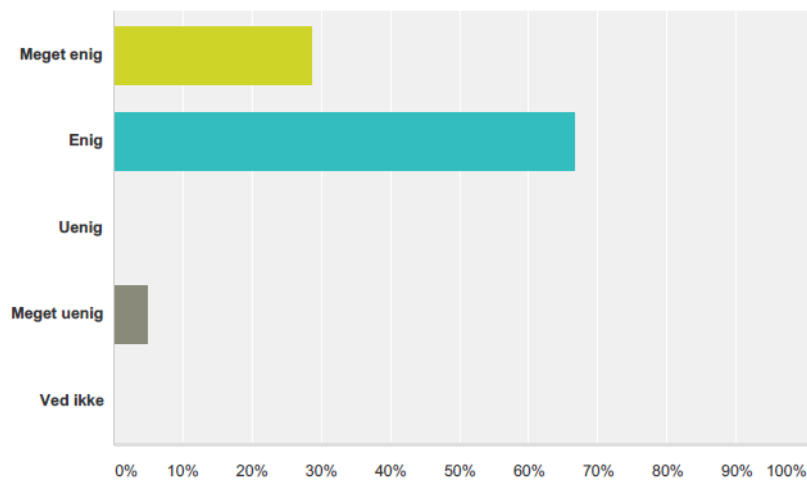
- ***Har revisors vejledning stor betydning for selskabernes valg af erklæringstype, og er revisorerne positivt indstillet overfor udvidet gennemgang?***

Som behandlet i den første del af analysen, så ved virksomhederne, at muligheden for at få foretaget udvidet gennemgang eksisterer. Virksomhedernes viden omkring udvidet gennemgang stammer i høj grad fra revisorerne, og det er derfor vigtigt at undersøge, hvorvidt revisorerne har indflydelse på, hvilken erklæringstype virksomhederne vælger. Hvis revisorerne har indflydelse på virksomhedernes valg, så er det ligeledes vigtigt at se på revisorerne indstilling til udvidet gennemgang, da deres indstilling kan påvirke deres vejledning af virksomhederne.

Til den første del af spørgsmålet, nemlig om revisorerne har indflydelse på virksomhedernes valg af erklæringstype, var der stor enighed blandt respondenterne. Deres svar til to nedenstående spørgsmål behandles samlet:

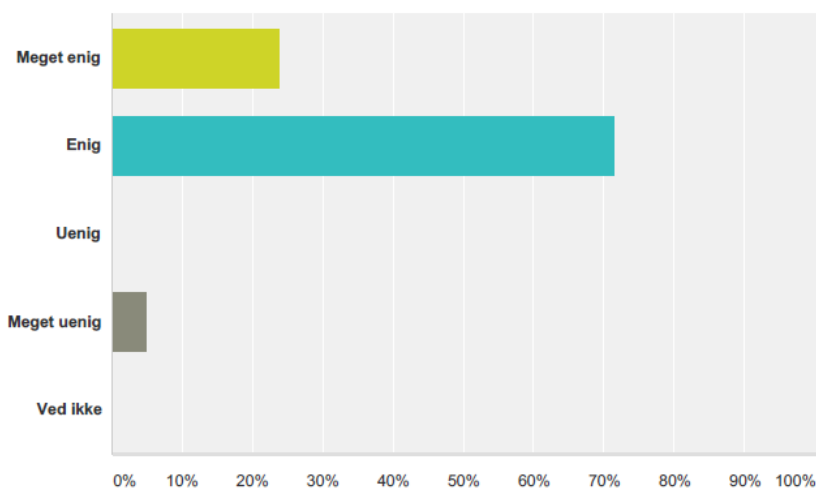
**Q14 Hvor enig er du i følgende udsagn? -
Revisors vejledning har stor indflydelse på
kundernes valg af hhv. review, udvidet
gennemgang og revision.**

Besvaret: 21 Sprunget over: 0



**Q15 Hvor enig er du i følgende udsagn? -
Jeg oplever at kunderne ofte følger revisors
råd med hensyn til, hvorvidt de vælger at få
foretaget revision, review, eller udvidet
gennemgang af årsregnskabet.**

Besvaret: 21 Sprunget over: 0



Alle på nær en er ”enig” eller ”meget enig” i, at revisors rådgivning har stor indflydelse på virksomhedernes valg af revisionsydelser. Det samme gør sig gældende med hensyn til, hvorvidt virksomhederne rent faktisk følger revisors rådgivning, når de vælger erklæringstype.

Med hensyn til hvorvidt revisors vejledning har betydning for revisors valg af påtegning, var der heller ingen tvivl hos Tom Vile Jensen fra FSR, og han udtaler sig også derom i interviewet:

”Ja jeg tror det er det, der har den afgørende betydning [...] Så det betyder selvfølgelig meget.”⁴¹

Da FSR er revisorernes brancheorganisation, har FSR en interesse i at tillægge revisorerne en vis indflydelse. Jacob Thiel, Håndværksrådets cheføkonom, lægger dog også vægt på revisors rolle i forbindelse med valg af påtegning:

” [...] siger Håndværksrådets cheføkonom, og anbefaler, at man tager en god snak med sine rådgivere, blandt andet revisoren, og så selv beslutter, hvad det rigtige er for ens virksomhed.”⁴²

I den forbindelse står revisor for at rådgive virksomhederne om, hvad de mener, er den bedste erklæringsløsning for den enkelte virksomhed. Denne rådgivning tager udgangspunkt i den enkelte revisors erfaring og er ment til at oplyse virksomhederne om, hvilken type erklæring, der objektivt set, er mest egnede for dem. Men revisors egen opfattelse farver ofte den vejledning vedkommende yder, og selvom vedkommende selvfølgelig optræder professionelt og med sin faglige indsigt, så er det svært at rådgive virksomhederne positivt, om en mulighed man ikke selv opfatter som værende god. Det skal dog nævnes, at det aldrig har været målet med standarden, at alle virksomheder i klasse B skulle anvende den. Den skulle blot fungere som et alternativ til en gruppe virksomheder, der havde ”behov” for et sådan alternativ. Det er derfor ikke formålet, at alle revisorer skal anbefale deres kunder at gøre brug af muligheden, men revisor skal selvfølgelig oplyse sine kunder om den.

Der opstår dog et problem såfremt revisorerne har en direkte negativ tilgang til muligheden, og derfor afstår fra at oplyse relevante virksomheder om denne på en passende og objektiv måde. Som udgangspunkt, hvilket også går fremgår i Jacob Thiels budskab, hedder det sig, at revisorerne skal oplyse virksomhederne om erklæringstandarden, men at virksomhederne selv skal tage oplyst stilling til, hvorvidt de ønsker at få foretaget udvidet gennemgang af årsregnskabet i stedet for alternativerne. Dette fremhæves også i ”Når regnskaber ikke revideres”:

”Revisor skal passe på i sin rådgivning. Beslutningen om valget skal udtrykkeligt og med åbne øjne træffes af klienten og ikke af revisor.”⁴³

⁴¹ Interview Tom Vile Jensen, FSR, bilag 1

⁴² ”Håndværksmestre ser frem til øget valgfrihed”

⁴³ ”Når regnskaber ikke revideres”, side 114

I praksis er der dog mange virksomheder, der ikke ved særlig meget om revisors arbejde, og dermed deres egne muligheder for valg af revisionsydelse. Dette udtrykkes også i interviewet af Tom Vile Jensen, hvor han kommenterer:

”Jeg vil ikke udelukke, at når man spørger virksomhederne, så har de det som hvis man kom og spurgte mig om noget VVS ude på badeværelset, om jeg ville have den ene eller den anden løsning, så ville jeg ikke ane hvad jeg skulle svare, men jeg mener, at der også er nogen der tænker det må revisoren tage sig af...”⁴⁴

Som et eksempel på dette så indikerer både Michael Bønding fra Ebbe A. Olsen ApS og John Norup fra Visionline ApS, at de har et relativt lavt kendskab til, hvad de enkelte ydelser går ud på. Begge steder er de blevet informeret omkring mulighederne for at fravælge revision, men når der spørges let ind til det, er kendskabsgraden bestemt begrænset. Michael Bønding fra Ebbe A. Olsen ApS, nævner eksempelvis skattemyndighederne som en af grundene til, at virksomheden har valgt revision efter internationale standarder- en ”samarbejdspartner” der, som udgangspunkt, ikke har en afgørende interesse for, hvilken af de tre erklæringer med sikkerhed virksomheden vælger. Dette understøttes også af revisionsfirmaet EY, som skriver følgende:

”Det må dog antages, at valget mellem revision og udvidet gennemgang normalt ikke har afgørende betydning for SKAT.”⁴⁵

Den lave kendskabsgrad er dog ikke overraskende, da revision er en meget fagspecifik branche. Derfor giver det mening, at det langt fra er alle, der har kendskab til de enkelte dele af revisors ydelser. Især i de mindre virksomheder, som mange af virksomhederne i regnskabsklasse B er, er der risiko for, at virksomheden ikke besidder ressourcer og kendskab til revisionsydelser. Mange af disse små virksomheder har eksempelvis en lille regnskabsafdeling, eventuelt kun bestående af en enkelt person, og sandsynligheden for, at der er kendskab til revisors ydelser er derfor mindre end i en større virksomhed, hvor der typisk er væsentlig flere ansatte.

Selvom revisors erklæringer er målrettet mod at skulle være så forståelig som muligt for regnskabsbrugerne, kan det være svært for udeforstående at vide præcis, hvad de enkelte erklæringstyper går ud på, og hvilket arbejde der ligger bag dem. Mere om dette følger senere i

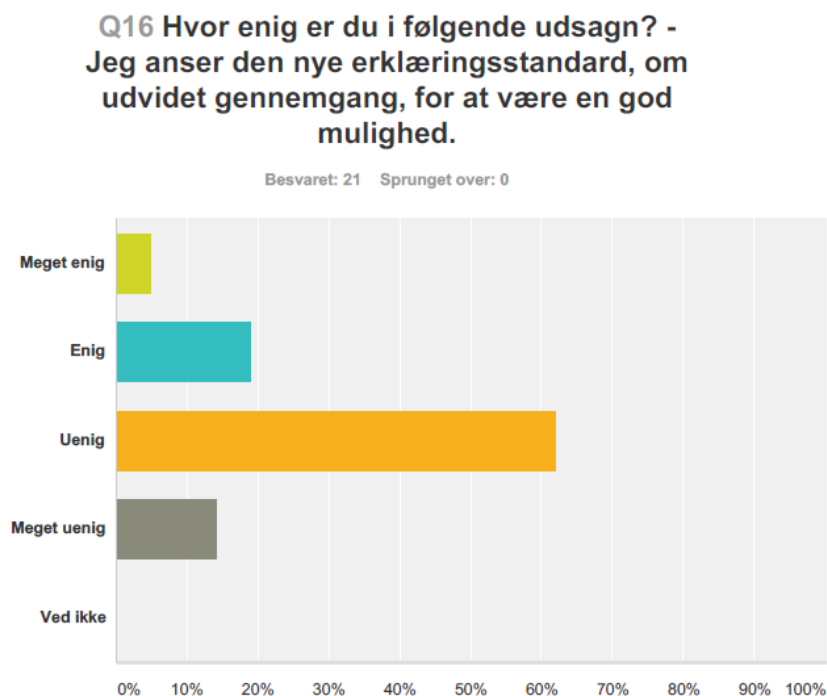
⁴⁴ Interview Tom Vile Jensen, FSR, bilag 1

⁴⁵ ”Udvidet gennemgang i stedet for revision – hvilket forhold bør overvejes”

analysen. Nedstående afsnit omhandler revisors opfattelse af den nye standard, da revisors opfattelse og indstilling kan påvirke objektiviteten af den vejledning, revisor yder virksomhederne.

7.2.1 Revisors opfattelse af den nye erklæringsstandard:

Da kunderne ofte følger revisors råd og vejledning, når det kommer til valget af revisionsydelse, er det vigtigt at se på, hvordan revisorerne opfatter den nye erklæringsstandard, da dette kan påvirke objektiviteten af deres vejledning. I spørgeskemaet bliver respondenterne derfor spurgt ind til deres generelle opfattelse af udvidet gennemgang som den ”nye” erklæringsstandard:



Der er en klar hældning til det negative hos respondenterne: Hovedparten opfatter ikke den nye erklæringsstandard, som værende en god mulighed for virksomhederne.

Et af de elementer der kan påvirke revisorerne negative holdninger til udvidet gennemgang er, at en del arbejdshandlinger hovedsagelig er ens, uanset om der udføres revision efter internationale standarder, udvidet gennemgang eller review, jf. teoriafsnittet. Revisorerne kan derfor være af den opfattelse, at det er begrænset hvor meget arbejde, der kan spares ved udvidet gennemgang i forhold til en revision efter internationale standarder. Hvis virksomhederne forventer en reduktion i revisionshonoraret, hvilket det må antages at de gør, og revisorerne ikke kan spare væsentlig tid på

arbejdshandlinger, kan det være svært at indfri virksomhedernes forventninger til honorarbesparelse. Kundernes ønske om en reduktion i revisionshonoraret er ligeledes en af årsagerne til den generelle bevægelse imod erklæringer om assistance, dvs. erklæring uden sikkerhed, der beskrives i ”Analyse af revisorerklæringer”. Besparelsen ved at vælge udvidet gennemgang, i stedet for revision efter internationale standarder, behandles dog først senere i opgaven.

Endnu et element som revisorerne lægger vægt på er, at regnskabsbrugerne ikke forstår, hvad der står i de enkelte erklæringer, og hvad revisors arbejde består af⁴⁶. Dette fører til en forventningskløft mellem regnskabsbrugers opfattelse af revisors arbejde, og det arbejde, der rent faktisk udføres.

7.2.2 Erklæringerne og deres forståelse:

Som tidligere nævnt, kan revisors erklæringer være svære at forstå for udeforstående, på trods af at erklæringerne har til formål at være så klare og forståelige som muligt. Dette påpeges af Tom Vile Jensen fra FSR, i interviewet med ham:

”Men det er jo ikke usædvanligt i meget fagtunge områder, at der forstår vi heller ikke rigtig hvad der står på listen [...] men det kunder forstår og man kan forklare dem, det er nu engang af mere værdi end det de ikke forstår.”⁴⁷

Revisors arbejde har størst værdi, når regnskabsbrugerne har kendskab til, hvad revisors forskellige erklæringer indebærer. Når der er væsentlige forskelle på, hvad der forventes af revisors arbejde og hvad det udførte arbejde rent faktisk indebærer, så opstår der en forventningskløft. En forventningskløft, som kan resultere i, at regnskabsbrugerne træffer beslutninger på et forkert grundlag, noget som revision ellers har til formål at undgå. Denne forventningskløft omtales ligeledes i bogen ”Professionsetik for revisorer”:

”For at opretholde tilliden til revisor er det vigtigt, at offentligheden har viden om revisors arbejde. Forventningskløften opstår på grund af uoverensstemmelser mellem det, offentligheden forventer, revisor udfører, og det, revisor skal udføre for at leve op til god tidssvarende skik. Hvis de forventninger, der er til revisors

⁴⁶”Analyse af revisorerklæringer”, side 8

⁴⁷ Interview Tom Vile Jensen, FSR, bilag 1

arbejde, er urimelige eller uberettigede, vil det undergrave revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant, selvom revisor leverer en professionel ydelse.”⁴⁸

Derfor er det vigtigt, når man laver en positiv erklæring i den udvidede gennemgang, at offentligheden, og især regnskabsbrugerne, ved, hvad den positive erklæring dækker over: Altså hvilket arbejde revisor har udført for at kunne påføre regnskabet erklæringen og hvilken sikkerhed, for at årsregnskabet er retvisende, erklæringen giver. Som tidligere omtalt er revision et meget fagtungt område. En stor del af offentligheden har derfor ikke mere end et overfladisk kendskab til, hvad revisors forskellige erklæringsopgaver dækker over. Som Tom Vile Jensen udtrykker det:

*”Der er jo nogen der tror, at bare fordi revisor har skrevet under på det, hvad han jo i øvrigt gør i alle fire tilfælde, så er det fint. Det er jo også en udfordring for os, at kunderne ikke kender forskel, og siger ”jamen revisoren har jo skrevet under” [...]”*⁴⁹

Dette understreges desuden i ”Analyse af revisorerklæringer”:

” [...] et af de hyppigst forekommende temaer var en udtalt kritik over for erklæringer som sådan. En del af denne kritik rettede sig imod, at erklæringer angiveligt er uforståelige for modtagerne.”⁵⁰

Det er derfor ikke underligt, at en del af regnskabsbrugernes forventninger til revisors erklæringer er skævvredet i forhold til, hvad revisors arbejde egentlig dækker over. Man må dog forvente, at denne skævvridning er størst hos de regnskabsbrugere, der har en lav grad af kendskab til revisors virke. Interessenter som banker har typisk et større kendskab til årsregnskaber og revisors forskellige erklæringer, og derfor er forventningskløften ikke så stor hos dem.

Det hjælper ikke på regnskabsbrugernes forvirring, at de indtil 2013 kun har været vant til to hovedtyper af erklæringer med sikkerhed:

- Review, hvor revisors konklusion er udformet negativt
- Revision efter internationale standarder, hvor revisors konklusion er udformet positivt

⁴⁸”Professionsetik for revisorer”, side 14

⁴⁹ Interview Tom Vile Jensen, FSR, bilag 1

⁵⁰ ”Analyse af revisorerklæringer”, side 8

Når udvidet gennemgang, som arbejdsmæssigt ligger nærmere på et review, så får en positiv erklæring, der sammenligningsmæssigt ligger tættere på en revision, er det derfor let (selv for relativt velinformerede regnskabsbrugere) at blive forvirret. Denne forvirring skaber usikkerhed og hvis der er noget man ikke ønsker omkring revisors erklæring, som har til formål at øge regnskabs troværdighed, så er det usikkerhed.

Selvom der kan argumenteres for at ethvert alternativ, der giver mulighed for administrative lettelser, er positiv, så nytter det ikke noget at have for mange. Hvis den nye standard kun bliver anvendt af få virksomheder, så skaber den pludselig en større byrde for revisorerne (som skal sætte sig ind i standarden), end den letter presset på virksomhederne. En byrde på revisorerne, der i sidste ende igen, vil blive påført deres kunder. Ud over dette så kan der opstå forståelses-problemer hos virksomhederne og regnskabsbrugere, da sidstnævnte ikke nødvendigvis ved, hvad den nye standard indeholder med hensyn til niveau af sikkerhed. Dette behandles senere i opgaven.

7.2.3 Delkonklusion:

Ud fra ovenstående kan det konkluderes, at revisors rådgivning har stor betydning for virksomhedernes valg af revisionsydelser. Sammenholdes dette med, at de adspurgte revisorer, overordnet set, er uenige i, at den nye erklæringsstandard er en god mulighed, har den nye standard ikke de bedst mulige vilkår for at slå igennem.

Når revisorerne har stor indflydelse på kundernes valg, og samtidig ikke anser udvidet gennemgang for at være en god mulighed, så kan man forestille sig, at revisorerne ikke vil formidle budskabet omkring udvidet gennemgang specielt positivt til virksomhederne, således at virksomhederne ikke vil vurdere standarden til at være en god mulighed. Når virksomhederne, og en stor del af regnskabsbrugere, har en lav kendskabsgrad til revisors arbejde i forskellige erklæringstyper, så opstår der en forventningskløft i form af en rimelighedskløft, jf. forventningskløften i teoriafsnittet. Så længe der er en rimelighedskløft mellem regnskabsbrugernes opfattelse af revisors arbejde i de forskellige erklæringstyper, og det arbejde revisor rent faktisk skal udføre, så risikeres det, at regnskabsbrugere træffer deres beslutninger på det forkerte grundlag.

Regnskabsbrugerens lave kendskabsgrad til revisors arbejde i de forskellige erklæringstyper, samt tendensen til at revisor har en negativ holdning til udvidet gennemgang, kan være medvirkende til

det lave antal af virksomheder, der har skiftet til udvidet gennemgang. For selvom revisorerne informerer om muligheden, så er der stor forskel på at informere om, og på at gå ind for eller lige frem opfordre til, at virksomhederne anvender muligheden.

7.3 Underspørgsmål 3:

- ***Hvor væsentligt er det for virksomhederne, at årsregnskabet har en høj grad af sikkerhed?***

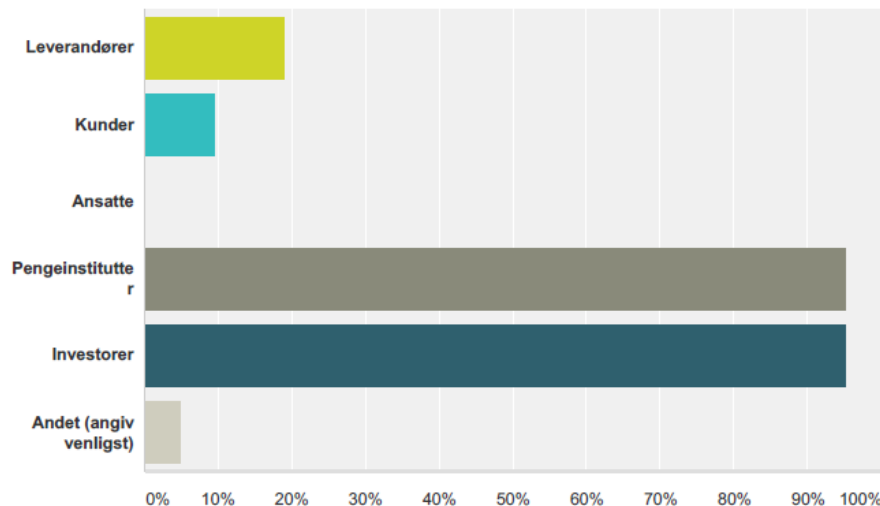
I en erklæringsopgave med sikkerhed er formålet, som nævnt i teoridelen, at opnå en vis grad af sikkerhed, for at oplysningerne i årsregnskabet giver et retvisende billede. Graden af sikkerhed varierer alt efter hvilken type erklæringsopgave, der er tale om; fra review og udvidet gennemgang, hvor sikkerheden er begrænset, til revision efter internationale standarder, hvor der er en høj grad af sikkerhed.

En stor del af virksomhederne i regnskabsklasse B, kan frit vælge, hvorvidt de ønsker den ene eller anden erklæringstype, jf. teoriafsnittet hvor de enkelte grænser for valgfrihed er opstillet. Valget bør dog overvejes nøje for den enkelte virksomhed, da dette kan have en væsentlig konsekvens for, hvilke muligheder virksomheden har, især i forhold til deres interesser. I overvejelsen om, hvorvidt virksomhederne har behov for, at deres årsregnskab har en høj grad af sikkerhed, er det derfor vigtigt at overveje, hvem der er brugerne af regnskabet.

Her er der mange muligheder. Investorer, kunder, leverandører, myndigheder, banker mv. er alle nogle af standardbrugerne af virksomhedernes årsregnskaber. For store virksomheder er der typisk ligeledes yderligere regnskabsbrugere, såsom aktionærer og medier. Det er dog ikke alle disse brugere af regnskabet, der, for regnskabsklasse B virksomheder, lægger lige meget vægt på, at regnskabet er retvisende. I spørgeskemaet blev revisorerne derfor spurgt om, hvem de mener, lægger størst vægt på at regnskabet er retvisende:

Q6 Hvilke samarbejdspartnere lægger, efter din opfattelse, typisk størst vægt på, hvorvidt virksomhedens regnskab er retvisende? (vælg gerne flere end 1)

Besvaret: 21 Sprunget over: 0



Af ovenstående diagram fremgår det, at der er stor enighed blandt respondenterne om, at det er pengeinstitutter og investorer, der lægger mest vægt på, at regnskabet er retvisende. Dette er ikke overraskende, da en stor del af virksomhederne er afhængige af, at de får stillet de fornødne kreditfaciliteter til rådighed. Lån fra bankerne og i nogle tilfælde også kapitalindsud fra investorer, er i mange virksomheder en forudsætning for, at virksomheden kan overleve. Det er derfor klart, at desto større behov virksomheden har for fremmed finansiering enten fra banker eller investorer, desto større afhængighedsforhold har de til disse interessenter. Det større behov betyder ligeledes, at virksomhederne i højere grad er afhængig af disse interessenters velvilje, når de skal vælge erklæringstype. Interessenternes tillid til og accept af udvidet gennemgang er derfor meget væsentlig i virksomheder, som har et væsentligt finansieringsbehov. Af disse interessenter er det dog, for en stor andel af virksomhederne i regnskabsklasse B, kun pengeinstitutter, der spiller en rolle, da mange af virksomhederne ikke har andre investorer end banker. Det vil derfor hovedsageligt være bankerne, der lægger vægt på at virksomhedens årsregnskab er retvisende.

Jacob Thiel, cheføkonom i Håndværkerrådet, pointerer ligeledes vigtigheden af, at have bankerne i tankerne, når man som virksomhed skal vælge mellem revision efter internationale standarder og udvidet gennemgang:

”Men man skal se på, at man måske nok sparer nogle penge, men måske samtidig ødelægger et forhold til banken. Udvidet gennemgang er måske nok mindre omfattende end en revision, men der kan være situationer, hvor man har behov for en højere grad af sikkerhed.”⁵¹

Herefter påpeger han, at man bør vende emnet med sin revisor, og derefter beslutte hvilken erklæringstype, der er rigtig for lige netop ens virksomhed. Han udtaler desuden:

”Vi har den tilgang, at hvis bankerne kræver revision, skal virksomheden selvfølgelig overveje om udvidet gennemgang er det rigtige”⁵²

Jo højere grad af sikkerhed i den valgte erklæringstype, desto større sandsynlighed er der for, at regnskabet er retvisende. Deraf følger altså, at de af virksomhedens interessenter, som går op i at årsregnskabet er retvisende, også må være dem, der ønsker, at virksomheden vælger en erklæringstype, der sikrer en så høj grad af sikkerhed som muligt. Som udgangspunkt må man gå ud fra, at det er disse samarbejdspartnere, som er mest interesserede i, at regnskabet har en høj grad af sikkerhed, som følge af den valgte erklæringstype.

7.3.1 Accept af udvidet gennemgang:

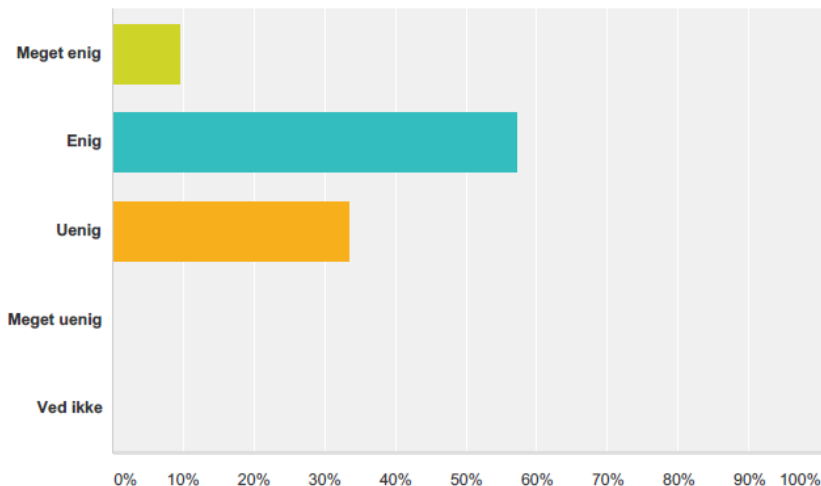
Med hensyn til hvorvidt det er muligt for disse interessenter, især banker og investorer, at acceptere en lavere grad af sikkerhed på årsregnskabet, end revision efter internationale standarder, er det et komplekst emne. Virksomhederne i regnskabsklasse B er vidt forskellige. De strækker sig fra små virksomheder med få ansatte til mellemstore virksomheder med komplekse transaktioner. Det er derfor svært at udtale sig generelt omkring virksomheder med en så stor spredning. Dette kan også ses i revisorernes svar, hvor der er stor uenighed omkring, hvorvidt den lavere grad af sikkerhed kan accepteres:

⁵¹ ”Håndværksmestre ser frem til øget valgfrihed”

⁵² ”Håndværksmestre ser frem til øget valgfrihed”

**Q7 Hvor enig er du i følgende udsagn? -
Samarbejdspartnere, til B klasse
virksomheder, vil ofte kunne acceptere en
lavere grad af sikkerhed, for at
årsregnskabet er uden væsentlige fejl, end
der opnås ved Revision.**

Besvaret: 21 Sprunget over: 0



Spørgsmålet er derfor for åbent til at give et enstemmigt svar, men revisionsfirmaet EY beskriver i deres folder, ”Udvidet gennemgang i stedet for revision”, bankernes holdning til valget mellem udvidet gennemgang og revision”:

”Bankerne vil formentlig i mange tilfælde finde en UG tilstrækkelig og kun i særlige situationer stille krav om revision af årsregnskabet. Kravet om revision vil stige i takt med engagementets størrelse og virksomhedens kompleksitet.”⁵³

De tilfælde, hvor bankerne kunne forestilles at lægge vægt på om regnskabet er revideret, er såfremt virksomheden har en mindre egenkapital, samt lav soliditetsgrad og likviditetsgrad, da virksomheden i så tilfælde er mere følsom over for fejl og mangler, der kan påvirke regnskabstallene. I sådanne tilfælde kan man forestille sig, at bankerne ville være tilbøjelige til at lægge vægt på sikkerhedsgraden af erklæringen og ønske en højere grad af sikkerhed for, at oplysningerne i årsregnskabet er retvisende. Det er ofte især mht. til specifikke poster såsom varelaget og debitorerne, at bankerne kan være skeptiske ved den lavere grad af sikkerhed. Dette udtrykkes også af Tom Vile Jensen i interviewet:

⁵³ ”Udvidet gennemgang i stedet for revision”

”[...] der er to væsentlige poster som udvidet gennemgang ikke tager højde for, - debitorer og varelager. Og det er jo faktisk to ret centrale poster i forhold til hvor meget kassekrediten er på [...]”⁵⁴

Det er dog afhængig af den enkelte virksomhed, hvorvidt banken kan acceptere udvidet gennemgang, frem for revision efter internationale standarder.

Hver enkelt virksomhed skal altså bedømmes ud fra den enkelte virksomhed og dens interessenters behov. Til denne bedømmelse af valget mellem udvidet gennemgang og revision efter internationale standarder har revisionsfirmaet PWC opstillet følgende figur, som inspirationskilde:



(Kilde: "Stil skarpt på din virksomhed og dine interessenters behov")

Figuren lægger ligeledes vægt på, at interessenternes krav spiller en stor rolle for, hvorvidt virksomheden bør vælge revision efter internationale standarder eller udvidet gennemgang. Hvis interessenterne har mange krav, og virksomheden samtidig er afhængig af dem, kan det være nødvendigt, at virksomheden vælger revision. Er virksomheden derimod ikke specielt afhængig af diverse interessenter – fx banker, eller har disse kun få krav, er det gennem en overvejelse af virksomhedens kompleksitet at valget bør foretages. Hvis virksomheden f.eks. har mange igangværende arbejder eller befinder sig i en kompleks branche, er der stor sandsynlighed for, at virksomheden bør vælge revision efter internationale standarder.

⁵⁴ Interview Tom Vile Jensen, FSR, bilag 1

Der er dog også andre forhold, der har indflydelse på, hvorvidt virksomheden har behov for den ekstra sikkerhed for at årsregnskabet er retvisende, som revisions efter internationale standarder giver:

- Ejer- og ledelsesforhold:

Er ejeren af virksomheden f.eks. involveret i den daglige drift, så har denne typisk ikke behov for at årsregnskabet har en høj grad af sikkerhed. Er ejerne og bestyrelsen derimod fjerne fra den daglige drift, som det ses i store virksomheder, er der større sandsynlighed for at disse ønsker en højere grad af sikkerhed, da de kan have svært ved at vurdere eksempelvis de interne kontroller.

- Leverandørforhold

Leverandørenes brug af regnskabet vil typisk være til kreditvurdering. Såfremt virksomheden er meget afhængig af leverandørkreditter, kan leverandørenes holdning til graden af sikkerhed være værd at tage med i overvejelserne. Ligesom bankerne, kan man forestille sig, at leverandørerne lægger større vægt på sikkerheden i virksomheder med en dårlig økonomi.

Der er altså flere ting, der kan have effekt på, hvorvidt en virksomhed har behov for den høje grad af sikkerhed, som revision efter internationale standarder giver, eller om virksomheden kan ”nøjes” med den begrænsede grad af sikkerhed som en udvidet gennemgang giver.

7.3.2 Delkonklusion:

Selvom virksomhederne frit kan vælge mellem udvidet gennemgang og revision efter internationale standarder, så er det ikke altid, at valget er helt så frit som det lyder. Virksomheder har mange interessenter, som har en indvirkning og nogle virksomheder har desuden andre forhold, såsom ejerforhold, der gør, at en høj grad af sikkerhed for at årsregnskabet er retvisende er vigtig. Herudover er nogle virksomheder, eksempelvis i entreprenør-branchen afhængige af et revideret regnskab for at kunne deltage i konkurrencer eller byde ind på opgaver.

Nogle af de væsentligste ting, der taler for at en virksomhed har behov for et regnskab med en høj grad af sikkerhed, er interessenternes krav til virksomheden og kompleksiteten af virksomheden. Er virksomheden i høj grad afhængig af interessenter, som eksempelvis banker til långivning, og

leverandører til kreditgivning, og er virksomhedens økonomi således, at disse ønsker et revideret regnskab, så er det væsentligt for virksomheden at vælge en erklæringstype med høj grad af sikkerhed, dvs. revision efter internationale standarder. Er virksomheden derimod hovedsagelig selvfinansieret, eller finder bankerne det ikke nødvendigt med revision efter internationale standarder, så er det ikke nær så væsentligt med den ekstra sikkerhed revision efter internationale standarder giver. I sådanne tilfælde kan virksomheden i stedet for vælge en erklæringstype med en lavere grad af sikkerhed, såsom udvidet gennemgang.

7.4 Underspørgsmål 4:

- ***Er der mulighed for store besparelser i revisoromkostningerne, såfremt der vælges udvidet gennemgang i stedet for revision, og hvor meget betyder den eventuelle besparelse for virksomhedernes valg?***

I den indledende del af analysen så vi på hvor mange virksomheder, der anvender udvidet gennemgang. Dette blev fulgt op med en undersøgelse af betydningen af revisors vejledning for virksomhedernes valg af erklæringstype samt revisors holdning til udvidet gennemgang.

Ideen med at indføre udvidet gennemgang bygger på, at standarden skal være en administrativ lempelse for virksomhederne. Hvorvidt virksomhederne vælger standarden af denne grund, er dog en helt anden sag, hvorfor det er vigtigt at undersøge, hvorfor virksomhederne vælger udvidet gennemgang. En undersøgelse foretaget af FSR, kom frem til følgende sammenhæng ved virksomhedernes overvejelser, omkring skiftet til udvidet gennemgang:

”De primære grunde til, at virksomhederne overvejer at skifte fra revision til udvidet gennemgang, er, at reducere omkostninger (73 pct.) eller at virksomheden selv ikke har brug for den høje grad af sikkerhed (66 pct.)”⁵⁵

Den sidste del af analysen behandlede virksomheders behov for sikkerhed for at årsregnskabet er retvisende i forhold til hvilke interessenter, som kræver en høj grad af sikkerhed.

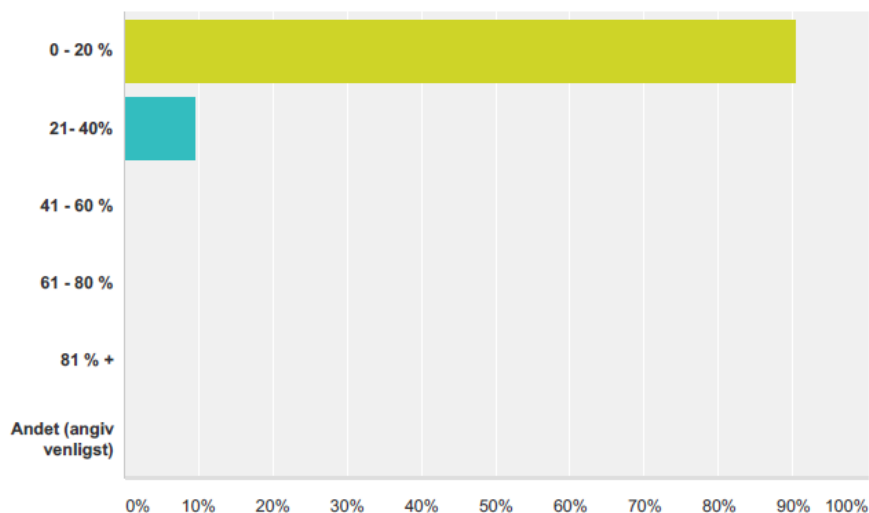
Hovedgrunden til at virksomhederne overvejer at skifte til udvidet gennemgang, er dog en forventning om at kunne reducere deres omkostninger i forhold til revision efter internationale

⁵⁵ ”Interessen for udvidet gennemgang hos revisors kunder SURVEY”

standarder. Derfor blev respondenterne bedt om at svare på, hvilken besparelse kunderne kunne opnå ved at fravælge revision efter internationale standarder og i stedet få foretaget en udvidet gennemgang af årsregnskabet. Nedenstående to spørgsmål behandles samlet:

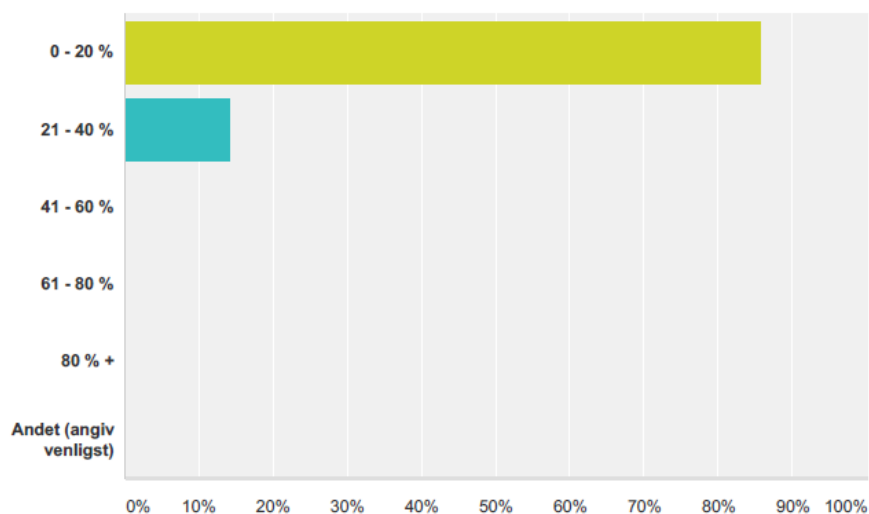
Q17 Hvor stor besparelse i revisions honoraret kan kunder, efter din opfattelse, typisk opnå ved at fravælge revision, og i stedet anvende muligheden for review?

Besvaret: 21 Sprunget over: 0



Q18 Hvor stor besparelse i revisions honoraret kan kunder, efter din opfattelse, typisk opnå ved at fravælge revision, og i stedet anvende muligheden for udvidet gennemgang af kundens regnskab?

Besvaret: 21 Sprunget over: 0



Der er her bred enighed hos respondenterne om, at besparelsen er relativt lille på et sted mellem 0 og 20 % af revisionshonoraret. Det lader altså til at regeringen og revisorerne ikke er enige i honorarbesparelsen. Da regeringen indførte udvidet gennemgang forventede de en besparelse på 25 %⁵⁶. Derimod vurderer størstedelen af respondenterne, at der maksimalt kan opnås 20 % i honorarbesparelse. Muligvis er dette tal væsentlig lavere, da dette ikke kan ses ud fra spørgeskemaet, grundet respondenternes begrænsede valgmuligheder. I interviewene udtaler både FSR og revisorerne sig om den generelle virksomhedsbesparelse. Fordi der kan være stor forskel på de enkelte virksomheder, kan der også være stor forskel på den mulige besparelse, der kan opnås ved at vælge udvidet gennemgang, frem for revision efter internationale standarder. Dette udtrykkes bedst i ”Når regnskaber ikke revideres”:

*”Derfor kan der aldrig slutes fra generelle udsagn om besparelser i udvidet gennemgang/review og til besparelser i konkrete opgaver”*⁵⁷

Da virksomhederne er forskellige, er deres behov for sikkerhed derfor ligeledes forskelligt. Som udgangspunkt er der dog ingen virksomheder, der burde ønske en lavere sikkerhed for det samme revisionshonorar, hvorfor man altså må forvente, at virksomhederne ved valg af udvidet gennemgang ønsker en besparelse, der svarer til faldet i sikkerhed.

Alt andet lige afspejler revisionshonoraret revisors tidsforbrug. Derfor er det kun muligt at spare på revisionshonoraret ved at have et mindre tidsforbrug og dermed færre revisionshandlinger, der skal udføres af revisor. Således bliver mængden og typen af revisionshandlinger, der skal udføres, afspejlet i revisionsrisikoen.

7.4.1 Udvidet gennemgang i forhold til revisionsrisikoen:

Som nævnt i teori afsnittet, består revisionsrisikoen af følgende:

$$\text{Revisionsrisikoen} = \text{Iboende risiko} \times \text{Kontrolrisikoen} \times \text{Opdagelsesrisikoen}$$

Uanset om der udføres review, udvidet gennemgang eller revision efter internationale standarder, vil de to første faktorer være uændret. Det arbejde revisor udfører med henblik på at opdag væsentlige fejl i årsregnskabet, ændrer derfor udelukkende på opdagelsesrisikoen. Dette betyder, at

⁵⁶ ”Når regnskaber ikke revideres”, side 114

⁵⁷ ”Når regnskaber ikke revideres”, side 114

desto mere arbejde revisor udfører, desto lavere bliver revisionsrisikoen. Revisors udførelse af erklæringsopgaverne har til hensigt at reducere revisionsrisikoen til et acceptabelt lavt niveau, der er forskelligt for de enkelte erklæringsopgaver, jf. teoriafsnit 6.1.8.

I en revision efter internationale standarder afgiver revisor en erklæring med en høj grad af sikkerhed. Dette betyder at revisors konklusion med 95 % sikkerhed er korrekt⁵⁸, hvilket omvendt kan omsættes til en revisionsrisiko på 0-5 %. I et review arbejdes mod at sikre en begrænset sikkerhed, for at revisors konklusion er korrekt. Den begrænsede sikkerhed giver udtryk for at revisors konklusion med 60-65 % sikkerhed er korrekt⁵⁹, hvilket igen kan omsættes til en revisionsrisiko på 0-40 %.

Ifølge standarden kræver udvidet gennemgang, at revisor skal udføre review-handlinger med henblik på at opnå begrænset sikkerhed, samt udføre supplerende handlinger for at opnå yderligere sikkerhed for sin konklusion. Udvidet gennemgang omtales i bogen "Når regnskaber ikke revideres" som fagteknisk værende "review + 5 %"⁶⁰. Derfor er sikkerheden for, at revisors konklusion er korrekt, som udgangspunkt 65-70 %, hvilket svarer til en revisionsrisiko på 0-35 %.

7.4.2 Revisors honorar:

I en erklæringsopgave med begrænset grad af sikkerhed, som review og udvidet gennemgang, er revisors arbejde tilsvarende mindre end ved revision efter internationale standarder, da der ikke skal opnås samme sikkerhed for, at revisors konklusion er korrekt. Som nævnt afspejles dette arbejde, og derved revisors tidsforbrug, i det endelige revisionshonorar. Det er dog vigtigt at være opmærksom på, at honorar til revisor er sammensat af flere ting. Ud over virksomhedens valgte erklæringstype, så består honoraret f.eks. også af følgende elementer:

- Udarbejdelse af årsrapporten
- Anden regnskabsmæssig assistance
- Skattemæssig assistance
- Rådgivning.

⁵⁸ "regulering og rapportering", Side 173

⁵⁹ "regulering og rapportering", Side 174

⁶⁰ "Når regnskaber ikke revideres", side 96.

Afhængig af virksomheden, så kan en stor del af revisors honorar vedrøre disse opgaver og uanset hvilke type erklæring virksomheden vælger, vil omkostningerne til disse elementer overordnet være ens. Andelen af honoraret, der lægger sig til den enkelte erklæringsopgave, er desuden ofte størst i større virksomheder, da disse typisk ikke har behov for samme andel af regnskabsmæssig assistance, som mindre virksomheder. Dette pointeres desuden i ”Analyse af revisorerklæringer”:

”Der ser ud til at være en større udbredelse blandt store B-virksomheder. Dette kan skyldes, at omkostningsbesparelsen er relativt størst her, hvor de egentlige revisionshandlinger fylder mere end i en lille B-virksomhed med et større behov for regnskabsassistance.”⁶¹

Det er altså kun honoraret, som hører direkte til erklæringsopgaven, der kan opnås en besparelse på ved at vælge udvidet gennemgang frem for revision efter internationale standarder.

I de forskellige erklæringsopgaver er der endvidere en del af revisors arbejde, der overordnet er ens, uanset om der er tale om et review, udvidet gennemgang eller revision efter internationale standarder. Som nævnt i teoriansnittet, består en stor del af revisors arbejde i de indledende dele af erklæringsopgaven, hvilket er et arbejde, der, på mange områder, består af relativt ens opgaver, uanset hvilken type erklæringsopgave med sikkerhed revisor skal udføre. Nogle af elementerne, der er overvejende ens, i de forskellige erklæringsopgaver, er klientaccepten og revisors vurdering af væsentlighed.

I den indledende fase vurderer revisor virksomheden ud fra, om revisor kan og vil acceptere virksomheden som klient. Revisor skal overveje om vedkommende har kapacitet og kompetencer til at påtage sig klienten, og om revisor kan overholde de etiske principper, herunder kravet om uafhængighed. Denne vurdering er ens, uanset om der er tale om en revision efter internationale standarder eller en udvidet gennemgang.

Revisors vurdering af hvad der er væsentligt, er ligeledes den samme, uanset om der udføres udvidet gennemgang eller revision efter internationale standarder. Revisor skal behandle alle væsentlige poster i årsregnskabet, og bruge sin forståelse af virksomheden, således at revisor kan fokusere på områder, hvor der er størst sandsynlighed for væsentlig fejlinformation.

⁶¹ ”Analyse af revisorerklæringer”, side 19

Erklæringsopgaverne afskiller sig dog på en del punkter, såsom revisors forståelse af virksomheden. Revisor skal i alle tre erklæringstyper med sikkerhed opnå forståelse af virksomheden og dens omgivelser, således at revisor kan identificere risici for væsentlig fejlinformation og planlægge, hvilke handlinger, der er nødvendige ud fra dette. Review og udvidet gennemgang, adskiller sig dog fra revision efter internationale standarder, med hensyn til dybden af denne forståelse, især med hensyn til revisors forståelse af virksomhedens kontrolmiljø.

7.4.3 Virksomhedens kontrolmiljø og behovet for yderligere handlinger:

I en virksomhed med et stærkt kontrolmiljø er sandsynligheden for, at der opstår konkrete mistanker om fejl typisk mindre, end i en virksomhed med et svagt kontrolmiljø, som nævnt i ”analyse af revisorerklæringer”:

”Endvidere kan den interne kontrol i en større B-virksomhed forebygge, at der opstår behov for yderligere handlinger ved mistanke om væsentlige fejl på ressourcekrævende undersøgelsesområder som varebeholdninger og debitorer.”⁶²

Et stærkt kontrolmiljø øger chancen for at eventuelle fejl findes, allerede inden revisors besøg. Derved fører et stærkt kontrolmiljø, alt andet lige, til at flere fejl rettes og at revisor derfor, indirekte, får mindre anledning til at mistænke at årsregnskabet indeholder væsentlige fejl og derved skal foretage yderlige handlinger. Omfanget af revisors yderligere handlinger er netop et af de elementer, der har størst indflydelse på besparelsen ved at vælge udvidet gennemgang, i stedet for revision efter internationale standarder.

I forbindelse med review eller udvidet gennemgang skal revisor, såfremt revisor bliver opmærksom på forhold, der giver anledning til at mene, at regnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation, udføre yderligere handlinger. Disse handlinger kan både være yderligere analyser og forespørgsler, men kan også tage form af mere revisionslignende handlinger, såsom detailtests og eksterne bekræftelser.

Som omtalt ligger besparelse ved udvidet gennemgang i, at revisor kan spare tid ved at udføre forespørgsler og analyser i stedet for at lave mere tidskrævende revisionshandling. Såfremt revisor, ved en udvidet gennemgang, får mistanke om væsentlige fejl, så er revisor dog nødsaget til

⁶² ”Analyse af revisorerklæringer”, side 19

at foretage yderligere handlinger. Desto større mistanke, desto mere ”revisionslignende” bliver de yderligere handlinger typisk, hvilket betyder, at den variable besparelse i forhold til revision efter internationale standarder bliver mindre.

Hvis revisor i sine analyser af f.eks. debitorernes omsætningshastighed får mistanke om væsentlige fejl, er det nødvendigt at foretage yderlige handlinger for at bekræfte, eller afkræfte, mistanken. Dette kan f.eks. ske, hvis virksomhedens varedebitorer ved udarbejdelse af årsregnskabet antager en væsentlig højere andel i forhold til omsætningen, end de gjorde sidste år. I sådan tilfælde kan der opstå mistanke om, at posten er fejlbehæftet. Afvigelsen fremgår også af nøgletalsanalysen af debitorernes omsætningshastighed, og i fald der er store afvigelser, er yderligere handlinger påkrævet for at be- eller afkræfte mistanken om fejlinformation.

Disse yderlige handlinger kunne eksempel være udsendelse af saldomeddelelser til debitorerne, en kontrol af efterfølgende indbetalinger og gennemgang af efterfølgende kreditnotaer. Dette er alle revisionshandling, der også normalt foretages ved revision efter internationale standarder. Såfremt afvigelsen i debitorernes omsætningshastighed f.eks. stammer fra et eller flere større salg i slutningen af regnskabsperioden, og har debitorerne indbetalt efterfølgende, er mistanken om eventuel udeladt tabshensættelse afkræftet.

Da revisor har foretaget handlinger, som minder om dem revisor ville have lavet i en revisionsopgave efter internationale standarder, opnår virksomheden altså i praksis en højere grad af sikkerhed for at i informationerne er retvisende. Dermed er besparelsen ved valg af udvidet gennemgang mindre, end den ville have været, hvis revisor ikke havde fået anledning til mistanke om væsentlige fejlinformationer. Besparelsen afhænger altså i høj grad af revisors behov for at foretage yderligere handlinger. Er der et stort behov for yderlige handlinger, vil besparelsen alt andet lige være mindre, end hvis behovet er lille.

Derudover vil virksomhedens type og kompleksitet også have indflydelse på revisors behov for at udføre yderligere handlinger. Eksempelvis er et holdingselskabs aktiviteter ofte begrænsede til hovedsageligt at eje aktier i datterselskaber, og der er således typisk ikke komplekse aktiviteter, som revisor skal tage stilling til. Derimod er en entreprenør-virksomhed ofte relativt kompleks, fordi der i denne skal tages stilling til igangværende arbejder med heraf følgende vurderinger af færdiggørelsesgrader mv., hvilket kræver, at virksomheden har et relativt stærkt kontrolmiljø, eller at revisor udfører omfattende handlinger for at opnå en høj grad af sikkerhed for sin konklusion.

Typisk vil der altså være større besparelser ved at vælge udvidet gennemgang i et mindre komplekst selskab, såsom eksempelvis holdingselskaber, end i virksomheder med komplekse driftsaktiviteter. Dette er dog blot et udgangspunkt. Hvorvidt virksomhederne kan opnå en reel besparelse ved at vælge udvidet gennemgang frem for revision efter internationale standarder, skal som nævnt, vurderes ud fra den enkelte virksomhed.

En af de besparelser, der dog er fælles for alle virksomheder, der anvender udvidet gennemgang, er, at revisionsprotokollen ikke er et krav i udvidet gennemgang, som den er i revision efter internationale standarder. Når revisor udfører en udvidet gennemgang, er revisor i stedet forpligtet til at kommunikere mundtligt eller skriftligt som et led i effektiv kommunikation.

Herudover kan muligheden for at opnå en besparelse påvirkes af virksomhedernes andre interessenter. Det nogle virksomheder kan spare i revisionshonoraret ved at vælge udvidet gennemgang, har ikke stor effekt, og besparelsen bliver måske endda negativ, hvis dette f.eks. fører til at virksomhedernes banker kræver en højere rente. Valget af udvidet gennemgang skal derfor tages med udgangspunkt i både den enkelte virksomheds kompleksitet, men i høj grad også med virksomhedens interessenter i tanke.

7.4.4 Delkonklusion:

Der er ingen tvivl om, at en eventuel besparelse betyder meget for virksomhedernes valg af erklæringstype. I FSR's undersøgelse var dette den primære grund til, at virksomhederne overvejede, at skifte til udvidet gennemgang dog tæt efterfulgt af, at virksomhederne ikke havde behov for den sikkerhed, revision efter internationale standarder giver. Virksomhedernes grund underbygges desuden af mængden af virksomheder, der fravælger revision til fordel for en erklæring med lavere sikkerhed, som diskuteret i underspørgsmål 1.

I forbindelse med introduktionen af udvidet gennemgang var tanken, at man kunne spare virksomhederne for 25 % af revisionsomkostningerne. Revisorerne i undersøgelsen er dog uenige: De vurderer besparelsen til at være på et sted mellem 0 og 20 %. Dette understøttes af Tom Vile Jensen fra FSR, som ligeledes vurderer besparelsen til at ligge lavere end de tiltænkte 25 %. Ud fra undersøgelsen må det derfor konkluderes at den tiltænkte besparelse ikke er realistisk og at den reelle besparelse ligger lavere.

Besparelsen ved at vælge udvidet gennemgang ligger hovedsagelig i, at revisor bruger mindre tid på opgaven end på en revision efter internationale standarder. Dette sker bl.a. ved at fjerne kravet om revisionsprotokollen, og i stedet lade revisor kommunikere mundligt eller skriftligt som et led i effektiv kommunikation.

Herudover spares tid, såfremt revisor kan opnå tilpas sikkerhed for sin konklusion ved primært at foretage forespørgsler og analyser. Dette er dog kun muligt, såfremt revisor ikke har behov for at udføre mange yderlige handlinger mod konkrete mistanker om fejl. Såfremt revisor får mistanke om fejl, skal revisor bruge tid på at udføre yderlige handlinger, der ofte ligger nær revisionshandling, og derved bliver besparelsen ved udvidet gennemgang mindre. En måde at undgå dette er ved, at virksomheden har et godt kontrolmiljø.

Besparelsen ved at vælge udvidet gennemgang er også afhængig af virksomhedens interesser, da der kan opstå eventuelle omkostninger ved at vælge udvidet gennemgang frem for revision efter internationale standarder. Eksempelvis kan banken kræve højere risikopræmie eller virksomheden kan få problemer med at blive kreditforsikret.

De virksomheder, der har mulighed for at opnå de største besparelser ved at vælge udvidet gennemgang, i stedet for revision efter internationale standarder, er typisk kendetegnet ved at have et stærkt kontrolmiljø, lav kompleksitet og en mindre afhængighed af interesser. Hvilken grad af besparelse, der kan opnås, er dog afhængig af den enkelte virksomhed.

8.0 Konklusion

Denne opgave har til formål at belyse omfanget af danske virksomheders valg af udvidet gennemgang igennem problemformuleringen:

I hvilket omfang har danske virksomheder valgt udvidet gennemgang, og påvirker revisors rådgivning, opnåelsen af sikkerhed, samt den eventuelle besparelse muligheden medfører, i forhold til en egentlig revision, virksomhedernes valg?

Dette er belyst ud fra relevante teorier, interview af direktøren for den erhvervspolitiske afdeling af brancheorganisationen FSR, spørgeskema udsendt til revisorer, samt eksisterende undersøgelser og litteratur.

Ud fra undersøgelsen kan det konkluderes, at virksomhederne kender til muligheden om at få foretaget udvidet gennemgang som et alternativ til revision efter internationale standarder. På trods af dette er virksomhedernes interesse, for at få foretaget udvidet gennemgang, ikke er særlig stor. I 2013 var det således kun 13.000 virksomheder, der havde valgt udvidet gennemgang, hvilket ca. svarer til 6 % af de danske selskaber. Indtil videre vælger danske virksomheder altså kun udvidet gennemgang i et begrænset omfang.

Klart hovedparten af de selskaber der enten valgte, eller overvejede at vælge, udvidet gennemgang er virksomheder, der kun havde revision efter internationale standarder som alternativ. Således er udvidet gennemgang næsten udelukkende et alternativ til revision efter internationale standarder og således ikke en reel overvejelse for små virksomheder, der har mulighed for helt at fravælge revision.

En stor del af virksomhedernes kendskab til udvidet gennemgang stammer fra den enkelte virksomheds revisor samt brancheforeningen FSR og dennes oplysninger. Undersøgelsen viser at virksomhederne ved valg af erklæringstyper, lægger stor vægt på revisors rådgivning, og at denne rådgivning har stor betydning for deres endelige valg af erklæringsydelse. Der er dog væsentlig forskel på, at revisor informerer virksomhederne om muligheden for at anvende udvidet gennemgang, og på at revisor er positivt indstillet over for muligheden. Af undersøgelsen fremgår det, at hovedparten af revisorerne var uenige i, at udvidet gennemgang er en god mulighed for virksomhederne. Sammenholdes dette med, at regnskabsbrugerne, herunder virksomhederne, har et lavt kendskab til revisors forskellige erklæringsopgaver, kan det være medvirkende til virksomhedernes begrænsede valg af udvidet gennemgang.

Foruden at revisors rådgivning har indflydelse på virksomhedernes valg af erklæringstype, så har virksomhedens behov for sikkerhed også meget at sige for, om virksomhedernes vælger udvidet gennemgang. For uanset om virksomhederne frit kan vælge mellem udvidet gennemgang og revision efter internationale standarder, så er det ikke altid, at valget er så frit endda. De fleste virksomheder er afhængige af interessenter for at kunne eksistere. Især bankers villighed til at finansiere virksomhederne spiller en stor rolle, og såfremt banken, til den enkelte virksomhed, stiller krav om at virksomheden er revideret, så kan valget af udvidet gennemgang være uhensigtsmæssigt. Ligeledes kan der være et krav fra virksomhedens bestyrelse, leverandører eller kunder om revision efter internationale standarder. Virksomheden er derfor nødt til at overveje situationen grundigt i forhold til deres interessenter, før valget af udvidet gennemgang foretages.

Valg af udvidet gennemgang er også påvirket af, hvorvidt virksomhederne kan opnå en reel besparelse ved at vælge udvidet gennemgang frem for revision efter internationale standarder. I FSR's undersøgelse er besparelsen den primære grund til, at virksomhederne overvejer at skifte til udvidet gennemgang, og der er altså ingen tvivl om, at en eventuel besparelse betyder meget for virksomhedernes valg af erklæringstype. I forbindelse med introduktionen af udvidet gennemgang var tanken at muligheden for udvidet gennemgang kunne spare virksomhederne for 25 % af omkostningerne til revision. Undersøgelsen viser dog at denne besparelse vurderes at ligge væsentligt lavere end først antaget, nemlig på et sted mellem 0 og 20 %.

Selve besparelsen kommer hovedsageligt fra, at revisor kan spare tid på en udvidet gennemgang i forhold til en revision efter internationale standarder. Dette gøres ved primært at foretage forespørgsler og analyser samt at fjerne kravet om revisionsprotokollen.

Størrelsen af den besparelse, der kan opnås, afhænger dog af den enkelte virksomhed. Ofte udgør en stor del af revisorhonoraret andet end revision og den andel af revisorhonoraret vil derfor ikke blive reduceret ved at virksomheden vælger udvidet gennemgang, i stedet for revision efter internationale standarder. Endvidere afhænger revisors tidsforbrug i en udvidet gennemgang i høj grad af behovet for at udføre yderligere handlinger ved konkrete mistanker om fejl. Såfremt revisor får konkrete mistanker om fejl, skal revisor bruge tid på at udføre yderligere handlinger, der ofte er revisionslignende, for at be- eller afkræfte mistanker. Dette betyder at besparelsen ved at vælge udvidet gennemgang, i stedet for revision efter internationale standarder, bliver væsentlig mindre, hvis revisor er nødsaget til at udføre mange yderligere handlinger. Et stærkt kontrolmiljø er derfor væsentligt for, at virksomheden skal kunne opnå en væsentlig besparelse ved udvidet gennemgang.

På nuværende tidspunkt, har de danske virksomheder altså valgt udvidet gennemgang i begrænset omfang. Både revisors rådgivning, opnåelsen af sikkerhed, samt besparelsen ved at vælge udvidet gennemgang, har væsentlig indflydelse på virksomhedens valg eller fravalg af udvidet gennemgang.

9.0 Perspektivering:

Et er dog hvordan udvidet gennemgang udbredelse er på nuværende tidspunkt, noget helt andet er hvorvidt standarden bliver mere udbredt i fremtiden. Hos brancheorganisationen FSR er der ingen tvivl om at antallet af virksomheder, der anvender udvidet gennemgang, vil stige i fremtiden. Det lave antal er således kun et udtryk for at lempelserne har en introduktionsfase, og FSR's forventning er at antallet, som minimum, fordobles fremadrettet.

Set i forhold til de tidligere lempelser af revisionspligten, så er der også en tendens til at lempelserne har en såkaldt "indkørselsfase". Udbredelsen af virksomheder der gør brug af lempelserne er således relativt lav, i det først år muligheden eksisterer, men stiger derefter væsentligt i de efterfølgende år. Selvom udvidet gennemgang adskiller sig fra de tidligere lempelser, ved at være en helt ny erklæringsstandard, i stedet en forskubbelse af grænserne for revisionspligten, så kan det forventes at den til dels følger samme tendens.

Det danske revisionssystem har dog i en vis grad bevæget sig mod en tilretning til det europæiske. De danske revisionsstandarder blev erstattet af de internationale standarder om revision, og lempelserne i revisionspligten er også indført med henblik på at nærme os de europæiske retningslinjer. Da udvidet gennemgang udelukkende er en dansk standard, er det derfor uvist hvorvidt denne internationale tilretning, i fremtiden, kommer til at betyde ændringer på området.

10.0 Litteraturliste

Bøger:

Andersen, Ib (2008): "Den skinbarlige virkelighed – vidensproduktion inden for samfundsvidenskaberne". Forlaget samfundslitteratur. 4. udgave.

Bøg, Kjeld Chr. (2007): "Professionsetik for revisorer". Foreningen af statsautoriserede revisorer. 1. udgave.

Füchsel, Kim (2010): "Revisor – regulering & rapportering". Thomson Reuters. 2. udgave.

Kiertzner, Lars (2013): "Når regnskaber ikke revideres – Assistance/aftalte arbejdshandlinger, review og udvidet gennemgang". Karnov Group. 1. udgave.

Kvale, Steinar (2008): "Interview". Hans Reitzels Forlag. 2. udgave.

Sudan, Sumit (2012): "Revision i praksis". Karnov Group. 1. udgave.

Artikler og andre publikationer:

Ernst & Young (2013): "Udvidet gennemgang i stedet for revision". Ernst & Young. 2013:
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Udvidet_gennemgang_i_stedet_for_revision/\\$FILE/Udvidet_gennemgang_0413_web.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Udvidet_gennemgang_i_stedet_for_revision/$FILE/Udvidet_gennemgang_0413_web.pdf)

FSR (2014): "Anmærkninger i revisors påtegninger- Analyse af 2013-årsregnskaberne":
<http://www.fsr.dk/~media/Files/Presse%20og%20nyheder/Analyser/Analyser/2014/Analyse%20anm%C3%A6rkninger%202014%20FINAL.ashx>

FSR (2013): "En udvidet gennemgang – ny erklæringsstandard til små og mellemstore virksomheder":
<http://www.fsr.dk/~media/Files/FSR/Nyheder%20og%20presse/Politiske%20maerkesager/pjece.ashx>

FSR (2013): "Interesse for udvidet gennemgang hos revisors kunder SURVEY". September 2013:
<http://www.fsr.dk/~media/Files/Presse%20og%20nyheder/Analyser/FSR-survey/2013/Udvidet%20gennemgang-FINAL.ashx>

FSR (2013): "Revision eller udvidet gennemgang: hvad skal jeg vælge?". August 2013:
http://www.fsr.dk/~media/Files/Faglig%20viden/Publikationer/FSR_Faktaark_virksomheder-januar-2014.ashx

FSR (2014): "Håndværksmestre ser frem til øget valgfrihed". April 2014. Udgivet i magasinet "Klart til vækst": <http://viewer.zmags.com/publication/bdeedab8#/bdeedab8/1>

Johansen, Thomas Riise (2014): "Analyse af revisorerklæringer". CBS og FSR. August 2014:

Larsen, Rolf Elm: "Revision i agentteoretisk belysning". (en del af materialesamlingen "Revision 2012 – 1. Cand. Merc. AUD, Materialesamling". Institut for Regnskab og Revision. Efterår 2012.)

Love, standarder mv.:

Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder (Udvidet gennemgang af årsregnskaber)

FSR's Standard om udvidet gennemgang af årsregnskaber, der udarbejdes efter årsregnskabsloven.

International Standard om Revision (ISA):

- ISA 200: "Den uafhængige revisors overordnede mål og revisionens gennemførelse i overensstemmelse med internationale standarder om revision"
- ISA 210: "Aftale om revisionsopgavers vilkår"
- ISA 220: "Kvalitetsstyring ved revision af regnskaber"
- ISA 260: "Kommunikation med den øverste ledelse"
- ISA 300: "Planlægning af revision af regnskaber"
- ISA 315: "Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation igennem forståelse af virksomheden og dens omgivelser"
- ISA 320: "Væsentlighed ved planlægning og udførelse af en revision"
- ISA 330: "Revisors reaktion på vurderet risici"

- ISA 500: ”Revisionsbevis”
- ISA 501: ”Revisionsbevis – specifikke overvejelser for udvalgte områder”
- ISA 505: ”Eksterne bekræftelser”
- ISA 520: ”Analytiske handlinger”
- ISA 530: ”Revision brug af stikprøver”
- ISA 540: ”Revision af regnskabsmæssige skøn, herunder regnskabsmæssige skøn over dagsværdi og tilknyttede oplysninger”
- ISA 580: ”Skriftlige udtalelser”
- ISA 700: ”Udformning af en konklusion og afgivelse af erklæring om et regnskab”
- ISA 705: ”Modifikationer til konklusionen i den uafhængige revisors erklæring”

ISRE 2400 (ajourført), Opgaver om review af historiske regnskaber

Revisorloven

Årsregnskabsloven

Links:

Beierholm: ”Årsregnskabsloven, indledning”:

<http://www.beierholm.dk/publikationer/regnskab/aarsregnskabsloven/indledning.html>

Erhvervsstyrelsen: ”Evaluering lempet revisionspligt (årstallene 2006-2009)”:

https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/evaluering_lempet_revisionspligt_2006.pdf

https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/evaluering_lempet_revisionspligt_2007.pdf

https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/evaluering_lempet_revisionspligt_2008.pdf

https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/evaluering_lempet_revisionspligt_2009.pdf

Ernst & Young: ”Udvidet gennemgang i stedet for revision – hvilket forhold boer overvejes”:

<http://www.ey.com/DK/da/Services/Assurance/Udvidet-gennemgang-i-stedet-for-revision---hvilket-forhold-boer-overvejes>

FSR (2014): ”13.000 virksomheder vælger udvidet gennemgang”. September 2014:

<http://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Pressemeddelelser/Pressemeddelelser-2014/13000-virksomheder-vaelger-udvidet-gennemgang>

FSR: "Standard om udvidet gennemgang af årsregnskaber, der udarbejdes efter årsregnskabsloven":

http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Revision%20og%20andre%20erklaeringsopgaver/Udvidet%20Gennemgang/100%20-%20Standard%20om%20udvidet%20gennemgang%20-%202022_04_2013

PWC: "Stil skarpt på din virksomhed og dine interessenters behov":

<http://www.pwc.dk/da/revision/udvidet-gennemgang-virksomheds-behov.jhtml>

Hjemmesider:

www.beierholm.dk

www.ey.com

www.erhvervsstyrelsen.dk

www.fsr.dk

www.pwc.dk

www.retsinformation.dk

Bilag 1: Interview af Tom Vile Jensen, FSR.

NB: Sådan der, så er vi i gang

FSR: Yes

Nb: Smukt, men revisors vejledning har en betydning for det

FSR: Ja jeg tror det er det der har den afgørende betydning, det sker selvfølgelig som sagt også sammen med banken. Det er jeg ikke 2 sekunder i tvivl om. Så det betyder selvfølgelig meget.

Det der også betyder meget, det kan man trods alt også se, også ud fra nogen af de undersøgelser vi har lavet.

Revision er trods alt også blandt kunderne et kendt produkt, det her er jo helt nye produkter, og det tager jo altid tid, inden at et nyt produkt vinder indpas på et marked. Og rigtig mange sætter faktisk pris på en revision, de ved hvad det er og deres omgivelser ved hvad det er. Og derfor kan det ikke undgås, at der kommer til at gå lidt tid, inden at udvidet gennemgang, hvad skal man sige, vinder større udbredelse. Så jeg tror rigtig mange virksomheder de læner sig op af det de kender, og det er selvfølgelig revisionen. Og det har nok også betydning for, hvorfor der stadigvæk er i hvert tilfælde 70% af alle de virksomheder der er stadigvæk bliver revideret.

NB: Det giver også ganske god mening, det passer jo også perfekt ind at den der vent og se holdning.

FSR: Ja

NB: De venter med at tage første skridt.

FSR: Ja og jeg tror at nogen af de, nok rigtig mange af dem der bliver for at få foretaget udvidet gennemgang, det er måske typisk nogen af de meget velkapitaliserede, små mindre virksomheder, for eksempel Holdingselskaber. Jeg tror faktisk Holdingselskaber er en hel del, hvad der er meget naturligt, hvorimod driftsselskaber, der er meget afhængige af fremmed finansiering, der er det mere oplagt at bruge revisionen. Og det tror jeg, man forsøger nu naturligt at prøve at finde et leje for, jeg tror, det første år her, og det første år hvor man kunne vælge udvidet gennemgang, har der været 6% af virksomhederne der har valgt det, svarende til de her 13.000. Og jeg vil sige at jeg synes faktisk det er en god start, jeg ved godt at dit spørgsmål lægger op til at, nå men kunne der ikke have været flere, - det kan der helt sikkert også. Jeg tror der kommer mange flere til, når vi gør

op her efter sommer, hvor mange der har valgt udvidet gennemgang. Måske 10%, måske 15%, det kan bestemt ikke udelukkes. Øh så jamen det er i hvert tilfælde vores ide. Vores tese det er, at der kommer nok i hvert tilfælde til at ske en fordobling, så mon ikke at øh kommer også til at vinde endnu mere indpas i den kommende tid, det tror jeg bestemt.

Der hvor vi så, hvis man skal tale lidt bredere end udvidet gennemgang, der hvor vi til gengæld ser en meget selvstændig stillingtagen hos virksomhederne, det er typisk de virksomheder, som gerne vil slippe helt af med overhovedet at blive kigget over skulderen, og det kan der faktisk være rigtig mange virksomheder, der ikke synes er interessant. Vi er jo på de der 18.000 selskaber, en pæn sjat mere end dem der får foretaget udvidet gennemgang, der slet ikke får foretaget noget revisorbistand i forbindelse med regnskabsaflæggelse. Det er nogen af de virksomheder vi også skal til at undersøge nærmere, hvordan opfører de sig egentligt økonomisk forholdsmæssigt, hvordan klarer de sig og sådan noget. Men det er der hvor der kan være, - altså der er jo også helt klart nogen undersøgelser, der er en klar tendens til de virksomheder der tidligere har fået revisionsanmærkninger, de har en tendens til at gå ned ad på rangstigen. Og hvis man skal helt ud af det, skal man i hvert tilfælde heller ikke vælge udvidet gennemgang, for der får man altså også den supplerende oplysning om det ulovlige lån, eller hvad det nu kan være. Så så skal som minimum ned på assistance, og måske aller bedst for de fleste, hvis de overhovedet ikke vil have at nogen skal kunne se at de klover i det, så selvfølgelig at gøre det helt uden revisorassistance. Og det er måske der hvor vi ser noget. Men der er også, som den du sidder med, analyse af revisionserklæringer, så er der også fra revisorernes side, en tendens til at sige, jamen de krav der efterhånden er til revisor, på revisionssiden, og for den sags skyld også for udvidet gennemgang, så vil det også for nogen revisorer måske være en drivkraft til at overveje over for kunden, og måske nøjes med at få assistance. Vi har set en meget meget stor tilstrømning til assistance det sidste års tid, og den strøm på udvidet gennemgang, der går man faktisk fra revision og ned på assistance. Men rigtig mange vælger jo, der er jo trods alt mange der vælger udvidet gennemgang. Og det i ikke kan se, det er jo hvor mange går fra revision og ned på udvidet gennemgang, og hvor mange går fra assistance og review op på udvidet gennemgang. Altså tesen er, at de går fra revision ned på udvidet gennemgang.

NB: Det kan man også se på spørgeskemaet, at de bevæger sig faktisk ikke op ad.

FSR: Man kan også forestille sig udvidet gennemgang kunne være et alternativt produkt i markedet under revision. Men det er ikke det vi kan se. Udvidet gennemgang er ikke et tilvalg, i forhold til

hvis jeg måtte have fået foretaget review eller assistance, eller slet ikke har haft noget før. Så det er i høj grad et alternativ til revision, det bliver brugt som.

NB: Det giver også ganske glimrende mening. Nu talte vi også lidt om udbredelsen af det. Nu forventer du der sker et stort tilvalg i forhold til sidste år. Hvad med informations niveauet, nu har standarden jo været der, så de har kunnet vælge den sidste år, og der er nogen der har holdt sig tilbage osv. Kendte de allerede til den sidste år? Er der flere der kender til den i år for eksempel?

FSR: Det skal siges, vi har jo ikke undersøgt direkte ude hos virksomhederne hvordan de kender til den, men der har været håndværksrådets undersøgelse, så jeg kan desværre ikke sige noget som jeg kan bygge på nogen analyser, men opfattelsen er da, at der er flere der kender til. Lad mig sige det på den måde, der er flere der ved at revisor har mere at byde på end revision. Det kan jeg måske bedre sige, fordi det tror jeg der er en klar opfattelse af, ude blandt virksomhederne, at min revisor har noget andet end bare revision, og det er jo den første erkendelse et eller andet sted, kunden skal have, hvis der er kunden der skal drive forandringen, kan man sige. Og den forståelse tror jeg er meget bredere. Jeg har spurgt håndværksrådet om de ikke vil køre den en gang til, inden alt for længe, for det er jo også interessant for os at vide. Det kunne være super interessant at vide. Vi har faktisk også foretaget en måling i 2014, blandt 500 mindre virksomheder, den kan jeg lige prøve at finde frem. Jeg kan bare ikke helt huske, hvor konkret spørgsmålet gik på udvidet gennemgang. Men der er ingen tvivl om man ved godt at der er flere muligheder, i forhold til revisoren i dag end der var tidligere. Og jeg kan sige så meget, at for foreningens side, har vi jo gjort en del, med de her flippowers, målrettet virksomhederne og målrettet bankerne. Det er lidt forskelligt, hvad de to grupper skal have. Og det er jo hvad vi gør i forbindelse med at stille lidt til rådighed, og typisk hver gang når vi har februar marts, så kører vi en del kampagner, for det er jo der hvor rigtig mange har årsafslutning, og generalforsamlingen skal jo så beslutte, hvad skal vi have på næste årsregnskab. Og det kommer først til at køre til næste år. Der kører meget kampagne, både over for vores egne medlemmer, men sådan set også over for virksomhederne. Mit indtryk er at de større revisionsfirmaer har faktisk taget kontakt, ret systematisk, til deres kunder, for at sige der er en mulighed, - det er jo ikke sikkert du skal have det, men du skal vide at det er muligt. Jeg tror at mange af de mindre de har lige skullet indstille sig på at dette er et nyt produkt der skal indgå i vores setup, og de begynder også at komme nu for alvor med noget kampagne. Så mon ikke at vejledningen også er ret intensiv og opfølgningen er faktisk ret intensiv. Jeg vil ikke udelukke, at når man spørger virksomhederne, så har de det som hvis man kom og spurgte mig om noget VVS

ude på badeværelset, om jeg ville have den ene eller den anden løsning, så ville jeg ikke ane hvad jeg skulle svare, men jeg mener, at der også er nogen der tænker det må revisoren tage sig af, - jeg aner faktisk ikke hvad det er udvidet gennemgang. Jeg tør ikke sige det. Jeg er ikke sikker på der er ret mange virksomhedsejere i denne her størrelse der nødvendigvis lige kan svar på om det hedder udvidet gennemgang, men de har måske haft en dialog med deres revisor. Jeg tror der er meget der bygger sig på det. Men jeg tror da at kendskabet til at revisorer har mere at byde på, det er væsentligt højere, end det var for en 3-4 år siden. Og det er jo det der er forudsætningen for, at der kommer til at ske nogen forandringer på markedet for erklæringsydelser.

NB: Det er selvfølgelig helt sikkert klart. Hvad så med, nu talte vi lidt om tidligere, hvem det egentligt var der var interesseret i virksomhedens regnskab, og hvem der var interesseret i at der var en vis sikkerhed på regnskabet. Der sagde du selv at det var bankerne, der bar en stor del af det, og virksomhederne var mere interesseret i at please bankerne, end så meget på at please så mange andre. Hvor stor er væsentligheden for sikkerhed hos dem. Kan de, - det lyder måske forkert at sige, - klare sig med udvidet gennemgang, eller vil de stadigvæk gerne have en højere sikkerhed som for eksempel ved revision?

FSR: Altså vores indtryk er, når vi spørger i finansrådet, det er, at man klart foretrækker det reviderede årsregnskab. Især også til mindre virksomheder, fordi muligheden for at få information om de mindre virksomheder, uden om regnskabet, er relativt små. Altså ud over noget kreditvurdering, så er der ikke ret meget mere ved siden af man kan få af viden, med mindre man skal bruge en tung proces omkring at få flere informationer fra selve virksomheden, det koster også i banken, og er det kun et lån til 1 mio. kr. så er det et eller andet sted nogle transaktionsomkostninger, og der er revision bare med til at sænke transaktionsomkostningerne, da det er et kendt produkt. Og det er i øvrigt et produkt som også er anerkendt af finanstilsynet, bl.a. af den grund at bankerne kan, når det er et revideret regnskab, kan man reducere sin risiko og hensættelser den vej rundt, når man ved at ens kunde er revideret. Og det spiller selvfølgelig en stor rolle i forhold til det med udvidet gennemgang. Og der er, jeg vil ikke sige, skepsis hos bankerne, men bankerne kender bare revisionsproduktet, og synes det er et godt produkt. Og så er det selvfølgelig klart, så er man måske mere tilbageholdende med at sige, jamen så er udvidet gennemgang fint nok for os. Så der er ingen tvivl om at bankerne de synes at revision det er et godt produkt, og derfor er de måske mere tilbageholdende i forhold til udvidet gennemgang, og også

fordi at udvidet gennemgang, der er to væsentlige poster som udvidet gennemgang ikke tager højde for, - debitorer og varelager. Og det er jo faktisk to ret centrale poster i forhold til hvor meget kassekrediten er på, og hvor meget driftskapital kan vi egentligt stille til rådighed her. Kan vi kradse pengene ind, og er der overhovedet de værdier i selskabet som der nu engang skal være. Og faktisk når vi laver, vi laver også surveys om, i forbindelse med at når revisorerne gennemfører revision, hvor er så typisk de to steder hvor der sker størst korrektioner. Det er faktisk på vegne af debitorer. Og det er selvfølgelig klart, at i det øjeblik hvor du går fra revision og ned på udvidet gennemgang, jamen så kan revisor ikke have fokus på det. Til gengæld er det der man ved at det er der hvor man ved, at virksomhederne er mest udfordret. Fordi de måske tænker ”jamen vi skal nok få de penge hjem fra debitoren, på et eller andet tidspunkt, og varelageret, jamen nu har det godt nok lagt i 3 år, men vi skal sku nok få det solgt, det er stadigvæk en million eller to millioner kroner værd. Det er der hvor der er flest stridspunkter mellem... Nu siger jeg stridspunkter. Det er der hvor regnskabsgrundlaget bliver ændret oftest- det er på de to punkter. Og det ved bankerne selvfølgelig godt, og da det nu er lige netop de to tal- ved siden af selvfølgelig aktiverne generelt, de faste aktiver- men da lige netop de to tal er særlig væsentlige for kreditgivningen, så gør det alt andet lige at det er lidt sværere- eller noget sværere- at bruge udvidet gennemgang for bankerne. Med mindre at den pågældende virksomhed er ekstremt velkapitaliseret, for så kan man sige at så kan man være lidt mere large. Og selvfølgelig også aktiviteterne det er klart, at et holdingselskab, et meget velkapitaliseret holdingselskab, jamen den har jo ikke samme risiko som et driftsselskab der har... hvor kunderne er og kreditorerne er, og alt det her. Det er jo lidt anderledes skruet sammen der, ikke. Men det er derfor at bankerne nok er noget mere tilbageholdende i forhold til udvidet gennemgang.

NB: Nu kan man sige, at nu har vi efterhånden været et par stykker af dem her igennem, så kommer vi faktisk ned til det der med at revisor jo også laver en konklusion på regnskabet. Der kommer jo en konklusion på regnskaberne her til sidst, hvor,.. jamen tilbage i review, der er det jo et spørgsmål om, at man siger at man ikke har fundet noget, som giver anledning til mistanke, og i revision er det at der er ikke noget. Der er jo stor forskel på om det er en positiv eller negativ udtalelse. Og der er udvidet gennemgang, den lægger sig faktisk tættere op af revisionserklæringen, den siger jo faktisk det er en positiv erklæring, der siger at efter vores arbejde, er det vores opfattelse at det ser ordentligt ud, og er retvisende, hvorimod opgavemæssigt og arbejdsbyrdemæssigt og

handlingsmæssigt osv. der ligger udvidet gennemgang så relativt også temmelig tæt op ad et review, og bygger jo på et review. Er der ikke en eller anden, hvad kan man sige, - skaber det ikke en misforståelse hos kunderne, hvis det er de sidder og kigger på de her erklæringer, fordi man kan sige, det ligger måske lidt svært hos kunderne og vide så meget. Nu har vi tidligere talt om at de måske ikke ved så meget om, hvad det er der foregår i revisionshandlingerne, og så bare ser en positiv erklæring.

FSR: Der er jo nogen der tror, at bare fordi revisor har skrevet under på det, hvad han jo i øvrigt gør i alle fire tilfælde, så er det fint. Det er jo også en udfordring for os at kunderne ikke kender forskel, og siger jamen revisoren har jo skrevet under, og det gør han jo i alle fire tilfælde. Det er selvfølgelig en udfordring for os. Altså det der måske er den største udfordring ved påtegningen, og det er sådan set ligegyldigt om det er revision eller om det er udvidet gennemgang, det er jo for det første at det er rigtig mange, og så er det jo internationalt bestemt, og i hvert tilfælde på revisionsdelen, og i bund og grund, uden at jeg skal tages til citat for det, der jo noget volapyk, og alle er fuldt forståelige om at det er det. Ja man kan godt sige at man ikke tager noget forbehold og være revisor og forholde sig til det, det er svært entydigt både for virksomheden selv og også for omverdenen lige at se, hvad betyder det så når der er givet en blank påtegning. Og det næste er selvfølgelig at det er heller ikke altid helt nemt at forstå, hvis der bliver givet en supplerende oplysning, eller forbehold, - hvad betyder det så egentligt. Altså jeg giver en supplerende oplysning for going concern, eller fortsat drift, og henviser i øvrigt til note et. Så kan regnskabslæseren jo så selv gå om og prøve at finde ud af hvad der er op og ned i det hele. Altså det, - og noget hvor man jo tænker det er jo skrigende alarmerende, og det kun står på en enkelt linje i påtegningen, virker det jo som om, nå ja det er jo ikke så skræmmende endda. Og det er jo et problem, men det er et problem der skal løses internationalt. Men det gør altså, det er faktisk meget uheldigt, det er sådan som du siger at man forstår faktisk ikke hvad revisoren skriver, fordi det er jo det eneste synlige der er af revisorens arbejde, selvom revisoren har brugt tonsvin af tid på at være rundt på varelageret og dokumenteret, og alt det der. Det eneste der er synligt for virksomheden ud over revisionsprotokollatet selvfølgelig, som også er en dansk tilføjelse, så er det jo kun påtegningen. Det er jo meget uheldigt at man ikke lige umiddelbart kan læse noget ud af det. Selv om jeg tror at faktisk mange investorer i de større virksomheder, de synes det er fint, det er okay, man ved hvad det betyder, når revisoren skriver sådan. Men for mange af de her virksomheder, hvor vi taler om de mindre virksomheder, der er det et problem at hverken virksomheden selv, og måske også delvis nogen omgivelser, egentligt ikke helt forstår hvad revisoren skriver, og hvad indbefatter revisionen.

Så altså det er klart at det er en udfordring, og altså det er det måske også. Vi har forsøgt, hvis man ser revisionsteknisk på det, har vi forsøgt at bygge det op, som du måske også har set i vores vejledningsmateriale til kunden, at man kan se at revisionen dækker så og så mange forskellige områder, udvidet gennemgang dækker så... den der trappemodel hvor man kan se. Det er jo en af måderne at illustrere at der er mindre grad af sikkerhed her, og mindre grad af sikkerhed her, når man rykker ned i skemaet. Og den anden vej rundt og sige jamen, hvilken erklæring ville være bedst, alt efter hvordan din virksomhed ser ud, hvis det er en meget velkapitaliseret virksomhed, kan du godt rykke ned, det kunne være en mulighed ikke også. Er du til gengæld meget afhængig af fremmedfinansiering, så skal du sikre den størst mulige sikkerhed omkring dit regnskab, og de informationer du har i det. Og det er måske det, - altså det er jo noget man i dag ikke må sætte ind i påtegningen, påtegningen er jo som den er, erklæringen er jo som den er, og det er vi jo nød til at prøve at kigge på om man kunne forestille sig, - altså fremadrettet, - kunne man jo sådan set godt forestille sig, en eller anden visualisering af, hvor man siger her er revision, her er udvidet gennemgang og så en eller anden simpelthen visuel ting om sikkerhedsniveauet, det kunne man jo sådan set godt forestille sig. Jeg tror ikke det kommer, hvis jeg skal være helt ærlig, fordi det ville være for.... Jeg tror det er svært fordi hvordan skal det se ud i praksis, en ting er at vi laver det på en flyer, og det ser sådan nogenlunde fornuftigt ud.

NB: På flyeren giver det jo trods alt et overblik over de forskellige arbejdshandlinger der bliver udført i forhold til reviewet som standard, og så ellers hvad der så bliver lagt på eller hvad man kan kalde det. Og det giver jo et overblik, så er spørgsmålet jo så bare om virksomhederne og virksomhedernes interessenter, så har taget det til sig eller hvordan.

FSR: Jeg vil så også sige i forhold til påtegningen, at det er noget skidt, eller lad mig sige, det er en udfordring at der er så få der kan se hvad det er. Men det er jo ikke usædvanligt i meget fagtunge områder, at der forstår vi heller ikke rigtig hvad der står på listen, om end vi køber nogen hovedpinepiller eller hvad det nu er, eller VVS manden kommer, men det kunder forstår og man kan forklare dem, det er nu engang af mere værdi end det de ikke forstår. I sidste ende. Så det er noget af det vi nok burde arbejde med. Men jeg tror, hvis jeg skal være helt ærlig, så tror jeg ikke, altså jeg tror ikke når man sidder ude hos kunden, at man så siger, sådan ser en erklæring ud ved revision, sådan ser en erklæring ud ved udvidet gennemgang, at det har nogen betydning for hvordan en virksomhed vælger, eller vælger fra.

NB: Heller ikke hvis vi taler om at virksomhedslederne er dem der skal beslutte det, at de i sidste ende tager dialogen med dem. Hvis de ikke har så meget viden om det, så er det måske forvirrende frem for så meget andet.

FSR: Ja præcis.

NB: Nu kom vi også ind over at tidligere der i jeres undersøgelse har det vist sig at rigtig mange virksomheder vælger udvidet gennemgang, baseret på en ide om at de kan spare nogen penge. Hvordan hænger det sammen med selve den reelle arbejdsbyrde og dermed også omkostning ved at lave en udvidet gennemgang i forhold til en revision. Nu ved jeg at du jo ikke kan sige noget om at for virksomheder koster det 10% mere eller lignende, men...

FSR: Jamen det er jo rigtig nok, der er jo en del faktorer der indvirker på, skal vi så ikke kalde det arbejdsbelastningen, eller arbejdsomfanget. Den ene faktor er jo, som vi egentligt indledte med at sige, det er jo hvordan ser virksomheden ud. Det kan være meget forskelligt, hvad det er for nogen arbejdshandlinger der skal til. Hvordan ser denne her virksomhed ud, hvad branche er den i, er det noget fysisk produktion, er det service, er der noget samspil med alle mulige forskellige ting, det har meget stor betydning for om det vil tage så og så mange timer, selv om det er den samme standard man bruger. Den anden ting, som selvfølgelig også har drevet noget af arbejdsniveauet, det er jo at der er kommet en helt ny review standard, som udvidet gennemgang bygger på, og den internationale review standard er noget mere omfattende end den gamle var. Og det har selvfølgelig givet at der er noget ekstra arbejde i det, som vi måske ikke lige havde regnet ind i første ombæring. Så det betyder også noget hvordan standarden, den der ligger nedenunder, den er. Og det kommer også udefra internationalt. Og ja så kan man jo sige, jeg tror da at noget af det der også er med til at gøre at måske. Ja og så er der den tredje ting, som jeg synes er meget vigtig, det er jo, at det var jo klart, at det skal være en positiv erklæring, altså den skulle jo sådan set være tættere på en revision, som du jo også selv sagde, end den skulle være på review, og så skal arbejdstiden alt andet lige jo også være tættere på revision end på review. Det driver også nogen arbejdstimer, og så synes jeg som sagt også noget af det som du selv nævnte, det er jo at det kan ikke udelukkes af en del tilfælde, også kan være hvor revisoren støder på noget, og hvor så i udvidet gennemgang standarden er forpligtet til at gå videre, og det koster så også noget. Og det skal man jo gøre hvis man vil have en positiv erklæring, så kan det jo ikke nytte noget at hvis man så støder på noget, så stopper man

op, - altså det kan man jo ikke give en positiv erklæring på, hvis man bare gør det. Så det er nok det der gør at, hvad skal vi sige, det som de statsautoriserede revisorer også har angivet, det er nok meget realistisk at det ligger i det spænd, det er ikke helt galt, men nul til tyve det er der jo også nogen der har givet lidt af kan jeg se. Altså på arbejdstidsforhold afsat til revision. Og jeg vil sige jeg tror i de beregninger man gør sig, rent teknokratisk, altså hvis man kan kalde det det, inden i Erhvervsstyrelsen og Erhvervsministeriet der havde man vel beregnet det til 25%, men det var jo inden den nye review standard kom til, og var selvfølgelig også, og er jo en skrivebordsberegning. Altså der hvor man siger at de ikke kender meget til at generelt kan du gøre sådan og sådan. Hvis vi nu antager helt teoretisk, vi flytter den fra revision og ned til udvidet gennemgang, man tager ikke højde for at virksomheder kan være forskellige, og man tager ikke højde for at den nye reviewstandard er mere omfattende, og alle de andre ting som er nævnt her, og derfor er det jo.... Når revisorerne selv siger at det er i der lav, så lyder det nok meget rigtigt.

NB: Den ligger lige nummeret lavere end det de lige havde beregnet fra starten.

FSR: Ja

Bilag 2: Interview af Michael Bønding, fra Ebbe A. Olsen ApS:

Interview personerne har på forhånd fået mulighed for at se en oversigt over spørgsmålene og vi har, inden selve interviewet, haft en dialog omkring disse, samt virksomheden generelt. Mange af spørgsmålene er derfor allerede "besvaret" inden selve interviewets påbegyndelse, og interviewpersonen, og jeg selv, henviser derfor til denne besvarelse i interviewet.

N: Jamen skal vi bare starte fra starten af? Hvor mange ansatte er der?

M: Jamen vi er... nu skal jeg lige tænke mig om... Vi er... Vi er 11.

N: Hvad så med omsætningen, hvad er den?

M: Jamen omsætningen er meget svingende- det ene år kan vi svinge f.eks. på 22 mio. Forrige år havde vi en på 22 mio, sidste år havde vi en på 10,5 mio. Så det er... det svinger meget op og ned. Vi regner med at vi ligger på en 14-15 mio i snit.

N: Det er også ganske glimrende. Så har vi tidligere talt lidt om hvad for en revisor i gør brug af?

M: Det er Adea revision- statsautoriseret.

N: Det er også bare ganske ok. Og så påtegningen på regnskabet?

M: Jamen der er, hvad var det vi blev enige om?

N: Det var ganske simple, almindelig revision.

M: ja, ja vi har almindelig revision på.

N: Hvad så med muligheden for at få nogle lempelser i forhold til det her, altså om du har hørt om mulighederne for at man kan få en mindre stor på tegning.

M: Ja det har jeg, og der har vi gjort op med os selv at vi har den store revision, hvor der ikke er nogen spørgsmål, der altså. Fordi vi fandt ud af at der vi fik- nu blander jeg lige spørgsmålene sammen- vi var til årsgennemgang i regnskabet, og der fortæller revisor omkring de her påtegninger, og hvad man kan tage. Som vi kunne se det, så er der ikke det store at spare. For vores vedkommende. Og vi er interesseret i vi har et regnskab som, forhåbentligt, går smertefrit igennem

hos skattemyndigheder og ting og sager, fremfor... vi vil gerne have orden i tingene, og det er så småpenge for at sidde og lave andre påtegninger indenfor revision.

N: Og for at skabe sig en usikkerhede.

M: Ja fuldstændig, og det har vi så valgt. Og det valgte vi så ud fra den dialog vi havde med revisoren, og han gav os til dels ret, og sagde, det kunne han godt forstå.

N: I forbindelse med den dialog: nu sagde du at han nævnte at der var mulighed for lempelser. Kan du huske om han nævnte noget om udvidet gennemgang, eller?

M: Ja, ja det kan jeg godt. Og udvidet gennemgang... nu skal jeg lige...

N: Det er bare, altså hvis du kan huske om han har nævnt navnet, så...

M: Jamen det har han. Hvad er det nu udvidet gennemgang er i forhold til revision?

N: Det er sådan en form for middelvej mellem...

M: Nå ok, så er jeg med. Prøvede bare lige at finde ud af hvad jeg synes om hvad, og hvorfor. Men det droppede vi, det gad vi ikke, for det kunne ikke svare sig. Nu har jeg jo kørt det her regnskab i alle de her år og det fungerer upåklageligt. Og om vi kunne spare fem tusind om året, eller ej, det gider vi ikke at rode med- det er peanuts i det her spil. Om vi gir 70, eller 95 tusind for regnskabet... altså...

N: Det er også helt og aldeles forståeligt.

M: Det kunne jeg forestille mig de fleste ville gøre. Jo altså hvis det er små firmaer, hvor der måske er 2-3 mand, og det er mere overskueligt. Men altså vi har en masse posteringer og afskrivninger, og... Det er ikke så meget for vores kunders skyld, det er mest for vores egen.

N: Der har du faktisk også været inde i det næste, men ikke helt og aldeles. Hvad for en forventning har du til regnskabet i det hele taget? Og dermed også revisors gennemgang af regnskabet? Nu siger du at det er mest for egen skyld i får det tjekket igennem. Er det kun udelukkende for egen skyld?

M: Ja det er det. Egen skyld og så, at vi ikke spekulere på at bliver kaldt op til skattevæsnet og skal forklare os her og der. Her har vi en revisor og han har skrevet under på de oplysninger han har fået af os, og hvis vi bare gir ham de rigtige oplysninger så har vi ikke noget.. lad mig sige det på den

måde... så vi ikke selv skal bruge tiden på det med en anden revisor 3 gange om året, og kigger os over skulderen hele tiden.

N: Det er bestemt også en dejlig tanke at kunne undgå det.

M: Ja det er det, det er derfor vi har gjort det, for det holder jo ikke rigtig stik synes jeg.

N: Hvad så, når nu du tænker regnskab, hvem vil du tro sætter mest pris på at det regnskab du sidder med i hånden og levere ud til folk, at det er retvisende? Er der nogen i jeres omgangskreds, om det er interessenterne, kunderne, om det er bankerne, eller noget andet

M: Nej. Altså de eneste der kan være... Bankerne er selvfølgelig. For de er interesseret i, alt efter hvor mange penge man kan låne, og hvor mange byggegarantier de kan stille, og om vi har et fornuftigt regnskab. Og kunderne, det er jo som regl... Det er mest vores leverandører, for kunderne gør det ikke. Vores leverandører gør det, og de gør det i den forbindelse, at de kreditvurderer. De har et firma der kreditvurderer og de går ind og kigger på regnskab og skal se om det er i orden og om du kan få kredit hos trælåsten f.eks. Så de kigger på det, men det er ikke noget vi har sådan... hvordan skal jeg sige det.. Vi er egentlig ligeglade for vi har det sådan set ganske udmærket. For hvis ikke de vil kreditvurder os så har vi... På et tidspunkt havde vi nogen, hvor krisen startede, og der går de ind og kigger på regnskabet. Og det år f.eks. så havde vi en egenkapital på en million. Og så kunne vi kun få en kreditvurdering på 250.000 hos trælåsten, hos det firma der kreditvurderer dem. Og den havde de pludselig bare hævet på grund af at boblen steg, og de kom af med en masse penge. I stedet for en million, skulle man måske have halvdelen for at få den samme. Og der havde jeg lige købt mig ind i firmaet, og der havde vi kun en egenkapital på en 8-900.000, fordi vi startede helt forfra. Og der var der nogen der ikke ville kreditvurder os. Der gik vi jo så bare ind og sagde at hvis ikke de ville det, så køber vi bare ikke vores ting her. Så havde vi så et andet sted i baghånden vi kunne købe, så det blev ikke til noget.

Men det er dem der bruger det- det er bankerne, og så trælåsten, vores store leverandører.

Kunderne... jeg ved ikke om kunderne tjekker os... Jeg ved det ikke. Vores kunder er relativt faste kunder, vi har jo institutioner, og det kan godt være at de går ind og tjekke op. Men vores ting skal bare være i orden, og det er det vi går mest op i.

N: Selvfølgelig det er jo også til ens egen fordel.

M: Jaja så der er ikke noget fittilifut. Og kun halv revision og det der, ja det gider vi ikke.

N: Perfekt. Jamen det var faktisk de spørgsmål der var, det var en kort omgang, men det var også det der var forventningen. Det var helt perfekt, mange tak for det Michael.

Bilag 3: Interview af John Norup, fra Visionline ApS.

N: Jamen skal vi ikke bare starte fra starten, med hvor mange ansatte der er i virksomheden?

J: Vi er... 2,5 ansat, og så er vi 3 ejere. Så vi er 6 personer i alt.

N: Og så har vi været inde på hvad omsætningen er?

J: Omkring 20 mio.

N: Ligger den nogenlunde fast eller?

J: Nej det gør den ikke, den steg voldsomt sidste år. Så et forsigtigt skud er nok at vi ligger på et sted mellem 15 og 20, 18 og 25 måske. Vi ligger faktisk på den samme som vi havde sidste år, samme tid. Så det virker lidt som om at vi er kravlet et trin op.

N: Det er da kun fantastisk. Det er da et dejligt skulderklap og en stor glæde. Så har vi været inde på hvad for en revisor i gør brug af, om det er en statsautoriseret, eller registreret revisor?

J: Det er en statsautoriseret.

N: Og så hvad for en påtegning- der sad vi og talte dem lidt igennem og kom frem til...

J: Ja jeg er ret sikker på at det er den lette version, den der hurtige oversigt.

N: Så det er review udgaven. Og så er der det der med om du kender til de forskellige versioner af påtegninger?

J: Overhovedet ikke nej.

N: Nej. Der snakkede vi så lidt om at der var den lette version og så var der den helt dybdegående version- og i havde som sagt den lette. Og så sagde du at det var din partner der sad med selve revisionsdelen, Dvs ham der forhandler med revisor osv. Og det var faktisk i dialog mellem de to at tingene foregik.

J: Ja, ja det er det.

N: Det gir også god mening. Og der er det så revisors rådgivning og din partners arbejde, der ligger grund for hvad for en påtegningsform der vælges.

J: Ja det er det. Det eneste jeg har med at gøre, er afskrivninger og den slags.

N: Jamen så kommer vi til det her med hvad for nogen forventninger du har til regnskabet- bruger i jeres regnskab til noget?

J: Jamen vi bruger det jo ikke internt. Det er hovedsagelig myndighederne der vil se på det. Så det er i relation til dem det bliver lavet. Vi har, nogle få gange, har der været nogle krav fra leverandøre om at de ville se vores regnskab. Men det har hovedsageligt være udenlandske leverandører, og også leverandører uden for EU. Fordi du har jo adgang til at se regnskabet på databasen i... Erhvervs og selskabsstyrelsen, eller hvor det nu er det ligger henne. Men der har været nogen få udenlandske leverandører der har ville se vores regnskab.

N: Du sagde også at I, i forvejen var, hvad kan man sige, ”godkendt” af det der trippel A.

J: Ja vi har trippel A påtegning, der bliver ikke spurgt så meget ind til vores kreditværdighed. Medmindre der er tale om meget store sager. Det er klart, at hvis der kommer en, en sag til et trecifret millionbeløb, så kigger det på hvad der egentlig er af midler bag ved virksomheden.

N: Det giver også ganske glimrende mening.

J: Men en ordre fra en virksomhed, sådan en virksomhed på et trecifret millionbeløb, det er jo lige så godt som penge i banken.

N: Ja det er da fantastisk. Der kan godt allerede næsten skrive pengene ind på kontoen. Så det er ganske glimrende. Jamen så har vi faktisk også talt om hvad for en... om i troede at i kunne få gavn af en mere indviklet påtegning på- det vil sige at gå fra review, til revision. Men der havde vi jo allerede talt om at iogmed at der ikke var så meget behov for det, fra leverandørenes side og andres side af, så havde i det ganske glimrende med den ”lette” udgave.

J: Ja jeg tror ikke det er noget der betyder noget synderligt. Det kan jeg ikke forestille mig. Det kan jeg ikke forestille mig. Så skal det være en situation hvor virksomheden skal sælges eller sådan noget, men der er jo nogle helt andre knapper der bliver trykket på.

N: Det er ganske klart.

J: Så der vil man helt naturligt endevende hver en sten ik? Det er klart. Så... ja men nej, jeg tror ikke vi ville kunne bruge det til noget rigtigt.

N: Det er også ganske glimrende. Hvad så, når du bare umiddelbart høre om de forskellige opgaver man kan lave- altså review, til udvidet gennemgang, til en egentlig revision, helt dybdegående- hvad er forventningerne? Går du ud fra at den lette version koster lidt, og at den dybe version koster mere eller hvordan?

J: Ja det kunne man forestille sig. Altså at der er tre priser, 3 prislapper på de tre der, tænker jeg. Og så er der vel også nogen krav til sprog. Hvis man tager den helt dybdegående vil man vel også få den lavet på engelsk. Vi får vores på engelsk også- vores påtegning, selvom det er den lille.

N: Det giver også mening når i har udenlandsk handel. Ligegyldig hvad skal de jo kunne læse den. Det plejer at være en fordel.

J: Ja så de får den på engelsk også, det gør de.

N: Må jeg spørger- ved du hvilket lav det ligger i, jeres revisionsomkostninger, om det er helt voldsomt, eller om det er helt stille og roligt.

J: Jeg tror det er lidt stille og roligt, men jeg er ikke helt sikkert. Jeg ved det faktisk ikke, men mon ikke det er i størrelsesordenen 30-40, måske 50.000.

N: Det passer også ganske glimrende.

J: Det er sådan et gæt jeg har.

N: Det har du faktisk ramt ganske godt, hvis det passer med tilsvarende virksomheder med samme balancesumme og omsætning, så kunne det stemme ganske godt overens.

J: Jeg tror vi ligger der.

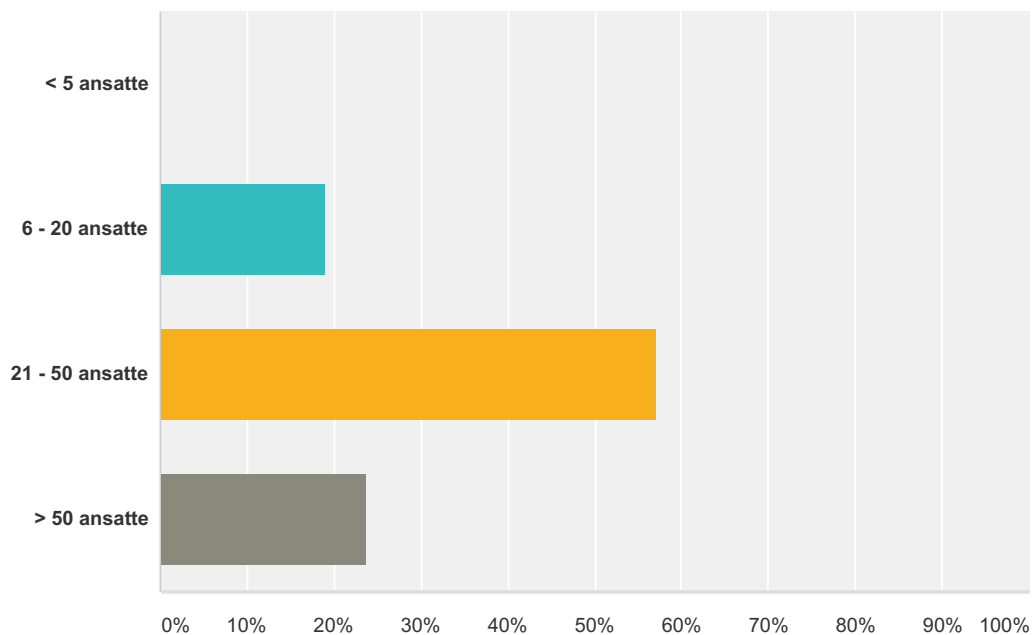
N: Jamen det var sådan set det, det er faktisk ikke så meget mere. Tusind tak for hjælpen.

Bilag 4: Spørgeskema til revisorer.

Spørgeskema til revisorer

Q1 Hvor stort er det selskab du arbejder i?

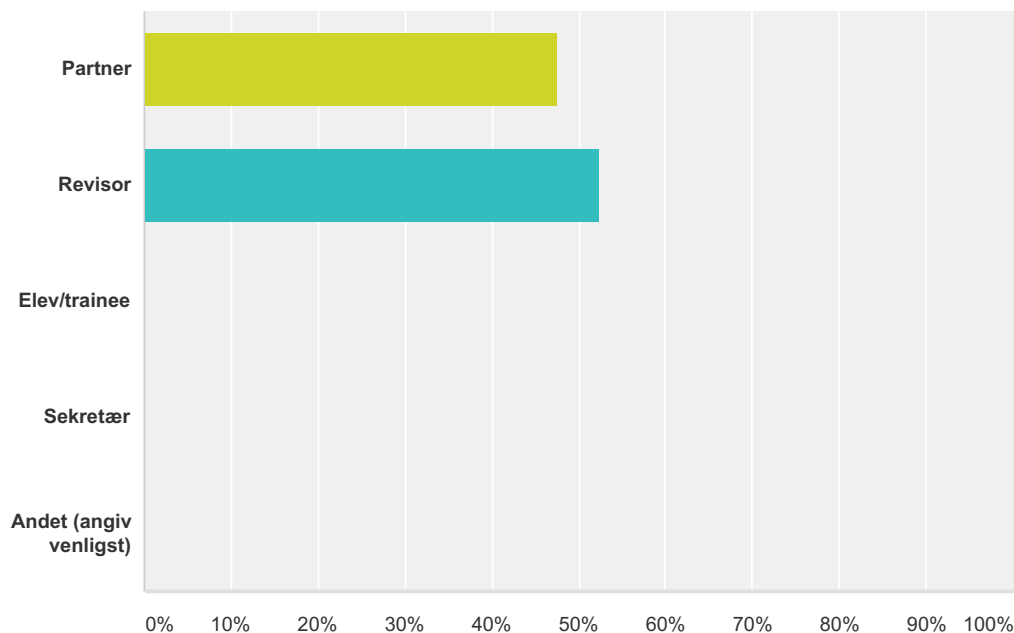
Besvaret: 21 Sprunget over: 0



Svarvalg	Besvarelser
< 5 ansatte	0,00% 0
6 - 20 ansatte	19,05% 4
21 - 50 ansatte	57,14% 12
> 50 ansatte	23,81% 5
I alt	21

Q2 Hvilken stillingbetegnelse ligger nærmest den, du besidder i selskabet?

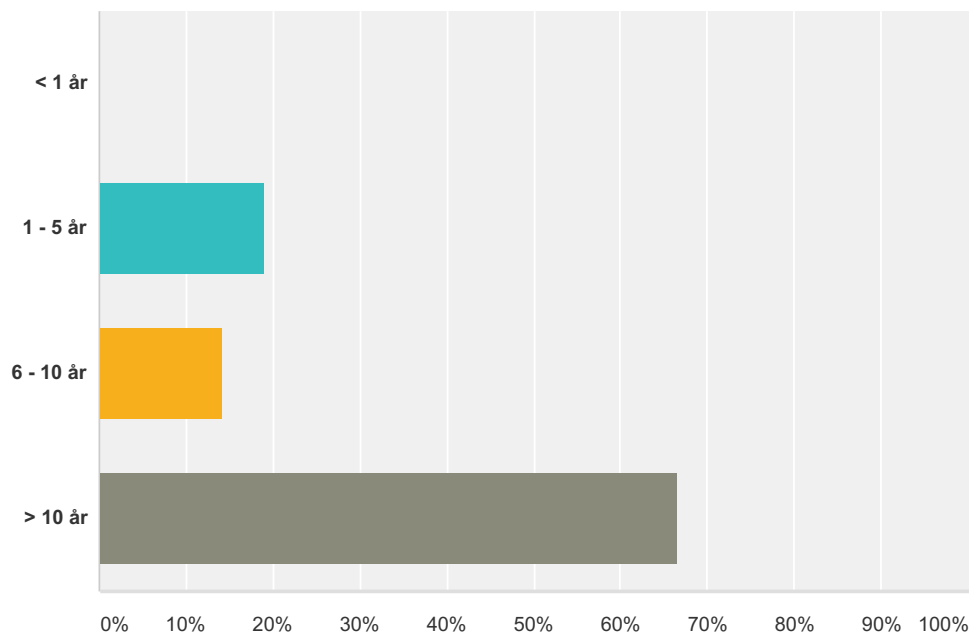
Besvaret: 21 Sprunget over: 0



Svarvalg	Besvarelser
Partner	47,62% 10
Revisor	52,38% 11
Elev/trainee	0,00% 0
Sekretær	0,00% 0
Andet (angiv venligst)	0,00% 0
I alt	21

Q3 Hvor mange år har du arbejdet med revision?

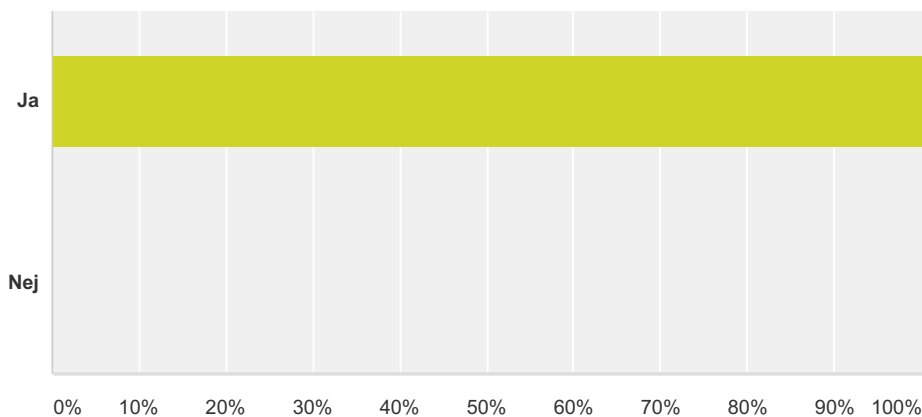
Besvaret: 21 Sprunget over: 0



Svarvalg	Besvarelser
< 1 år	0,00%0
1 - 5 år	19,05%4
6 - 10 år	14,29%3
> 10 år	66,67%14
I alt	21

**Q4 Har du hørt om den nye standard om
"udvidet gennemgang" af årsregnskaber,
som er et alternativ til virksomheder i
regnskabsklasse B?**

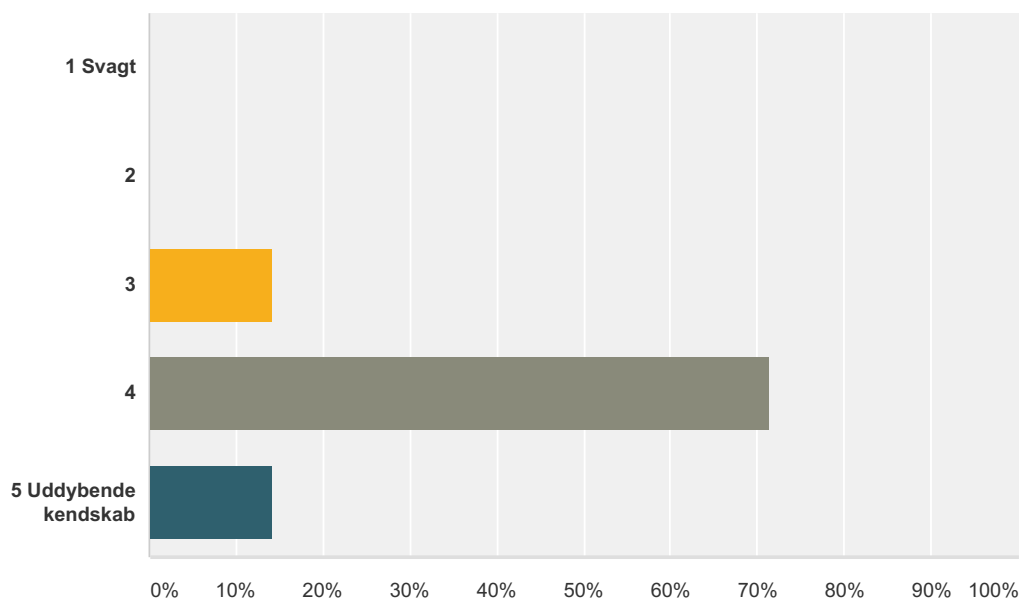
Besvaret: 21 Sprunget over: 0



Svarvalg	Besvarelser	
Ja	100,00%	21
Nej	0,00%	0
I alt		21

**Q5 Hvor stort er dit kendskab til standarden om udvidet gennemgang af årsregnskaber?
(Hvor 5 står for et stort uddybende kendskab, og 1 står for svagt kendskab)**

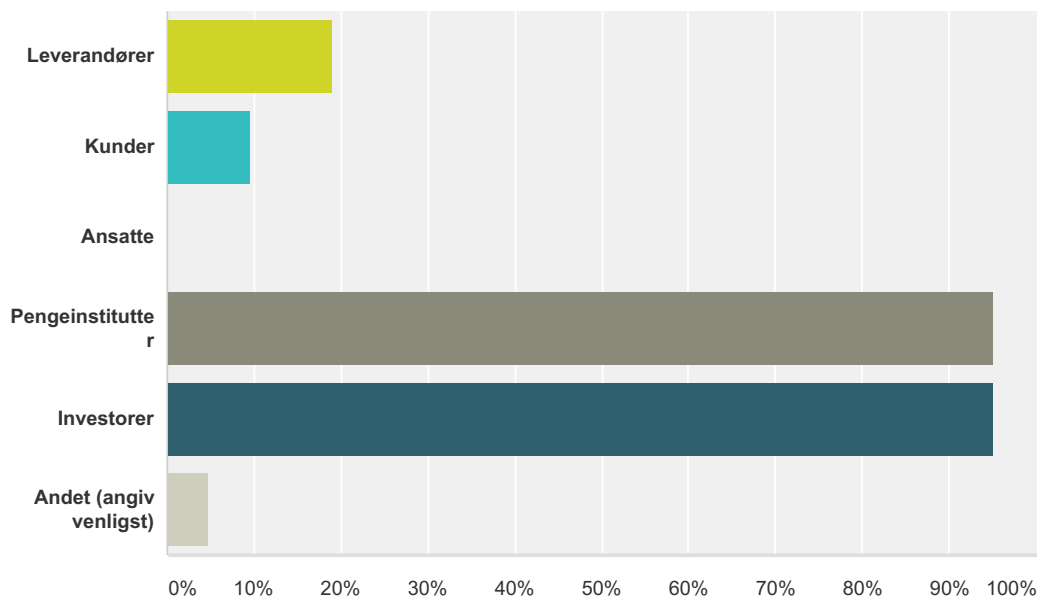
Besvaret: 21 Sprunget over: 0



Svarvalg	Besvarelser
1 Svagt	0,00% 0
2	0,00% 0
3	14,29% 3
4	71,43% 15
5 Uddybende kendskab	14,29% 3
I alt	21

Q6 Hvilke samarbejdspartnere lægger, efter din opfattelse, typisk størst vægt på, hvorvidt virksomhedens regnskab er retvisende? (vælg gerne flere end 1)

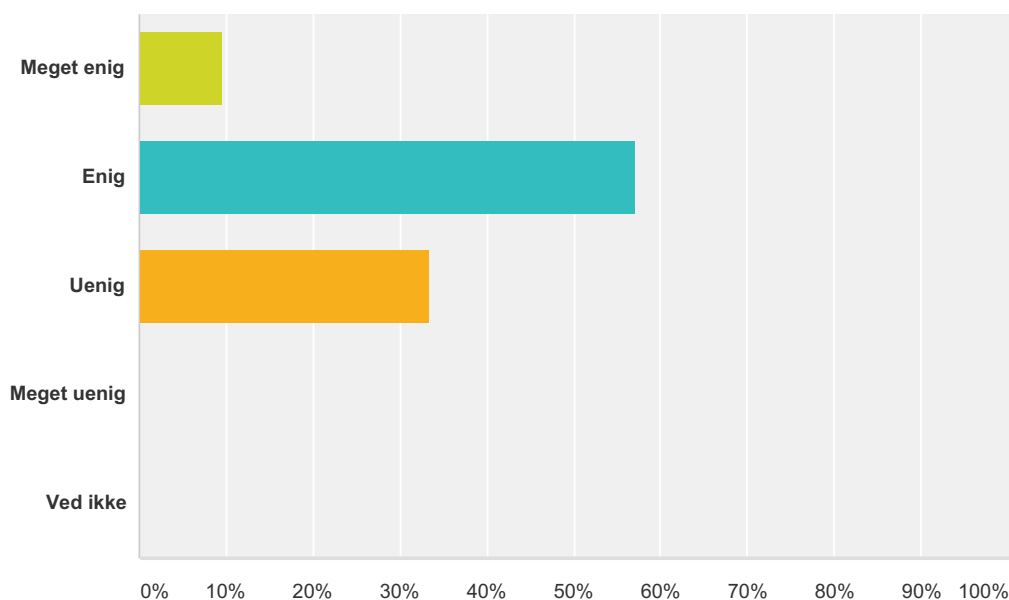
Besvaret: 21 Sprunget over: 0



Svarvalg	Besvarelser
Leverandører	19,05% 4
Kunder	9,52% 2
Ansatte	0,00% 0
Pengeinstitutter	95,24% 20
Investorer	95,24% 20
Andet (angiv venligst)	4,76% 1
Respondenter i alt: 21	

**Q7 Hvor enig er du i følgende udsagn? -
Samarbejdspartnere, til B klasse
virksomheder, vil ofte kunne acceptere en
lavere grad af sikkerhed, for at
årsregnskabet er uden væsentlige fejl, end
der opnås ved Revision.**

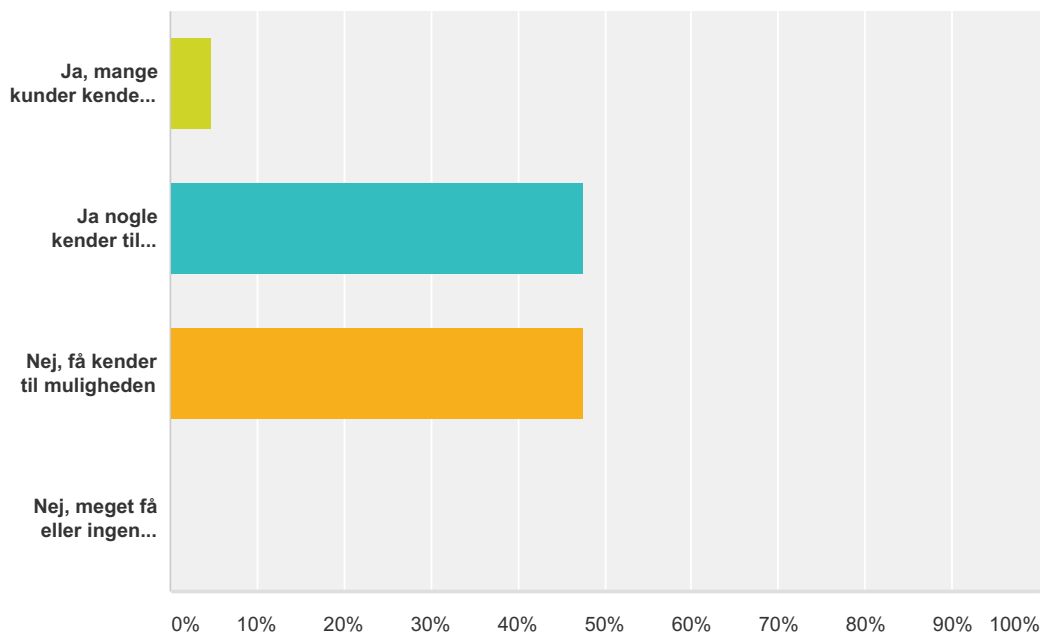
Besvaret: 21 Sprunget over: 0



Svarvalg	Besvarelser	
Meget enig	9,52%	2
Enig	57,14%	12
Uenig	33,33%	7
Meget uenig	0,00%	0
Ved ikke	0,00%	0
I alt		21

Q8 Kender relevante kunder til muligheden for at få foretaget udvidet gennemgang af årsregnskabet, i stedet for review eller revision, inden jeres besøg?

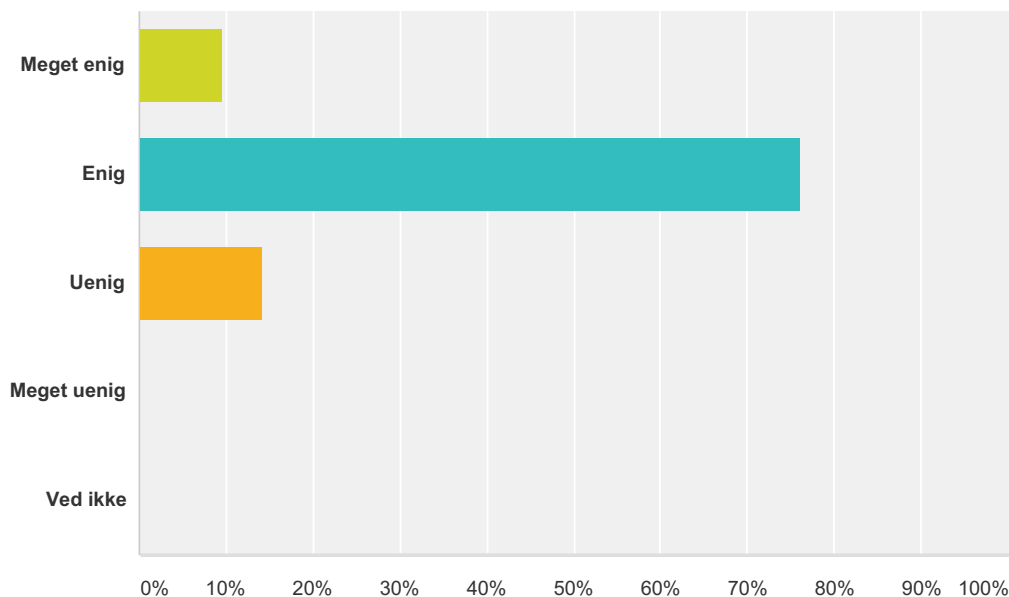
Besvaret: 21 Sprunget over: 0



Svarvalg	Besvarelser	
Ja, mange kunder kender til muligheden	4,76%	1
Ja nogle kender til muligheden	47,62%	10
Nej, få kender til muligheden	47,62%	10
Nej, meget få eller ingen kender til muligheden	0,00%	0
I alt		21

**Q9 Hvor enig er du i følgende udsagn? -
Ved virksomhedsbesøg informeres
relevante kunder omkring muligheden for at
fravælge revision.**

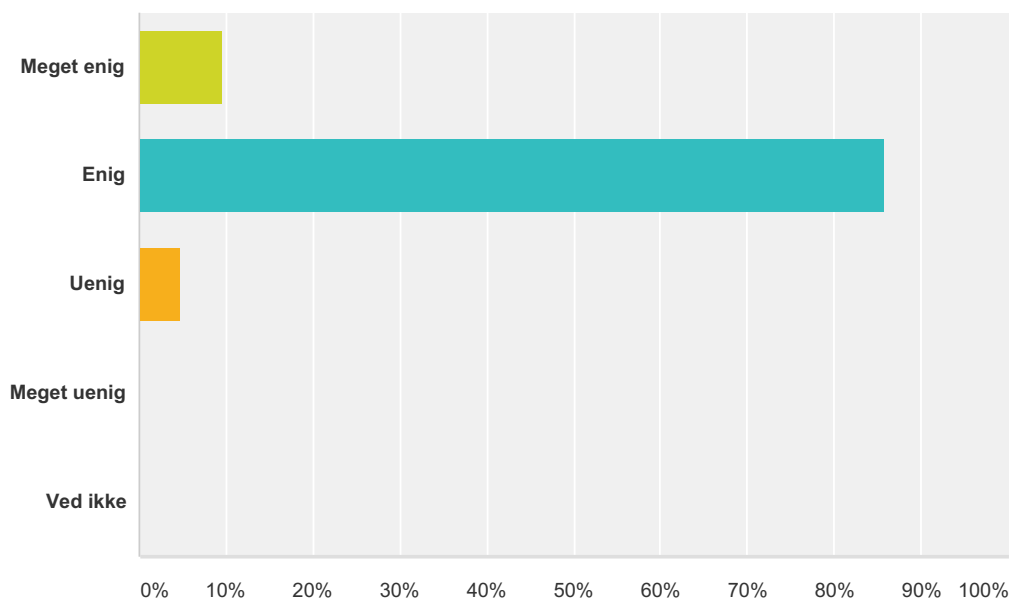
Besvaret: 21 Sprunget over: 0



Svarvalg	Besvarelser
Meget enig	9,52% 2
Enig	76,19% 16
Uenig	14,29% 3
Meget uenig	0,00% 0
Ved ikke	0,00% 0
I alt	21

**Q10 Hvor enig er du i følgende udsagn? -
Relevante kunder, der informeres omkring
fravælgelse af revision, informeres omkring
muligheden for at få foretaget udvidet
gennemgang af årsregnskabet i stedet.**

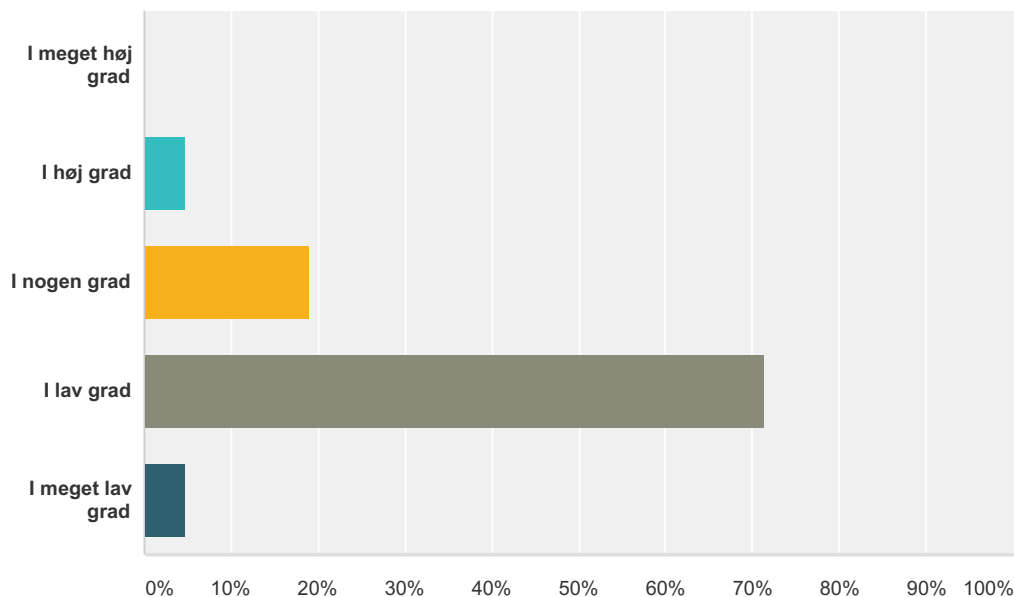
Besvaret: 21 Sprunget over: 0



Svarvalg	Besvarelser
Meget enig	9,52% 2
Enig	85,71% 18
Uenig	4,76% 1
Meget uenig	0,00% 0
Ved ikke	0,00% 0
I alt	21

Q11 I hvor høj grad oplever du en interesse fra kunderne, for muligheden for at få foretaget udvidet gennemgang af årsregnskabet, i stedet for review eller revision?

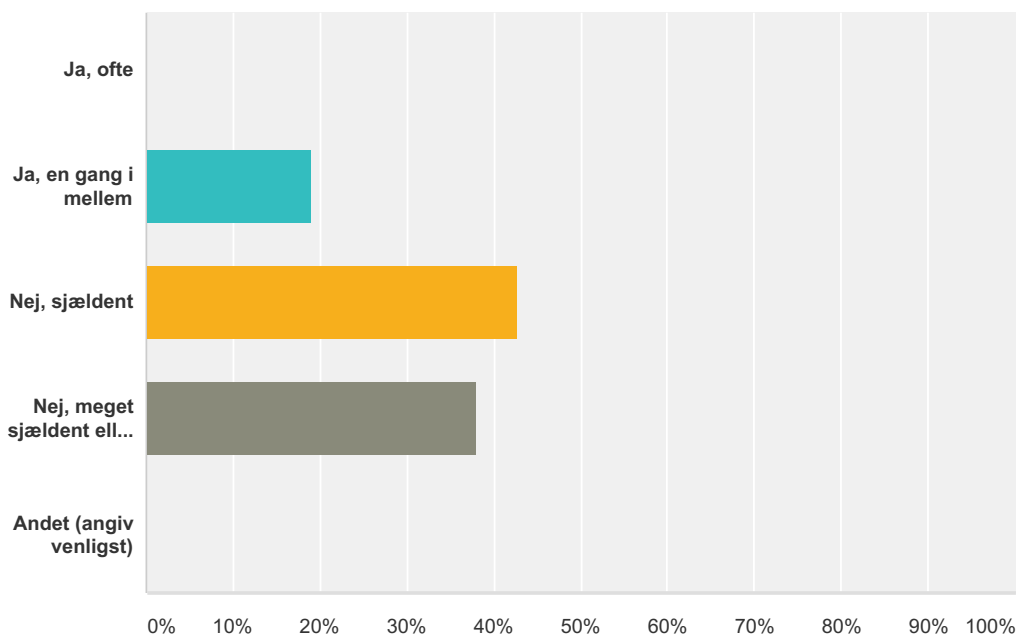
Besvaret: 21 Sprunget over: 0



Svarvalg	Besvarelser
I meget høj grad	0,00% 0
I høj grad	4,76% 1
I nogen grad	19,05% 4
I lav grad	71,43% 15
I meget lav grad	4,76% 1
I alt	21

**Q12 Oplever du at relevante kunder får
foretaget udvidet gennemgang af
årsregnskabet, i stedet for review eller
revision, efter at være blevet informeret om
muligheden?**

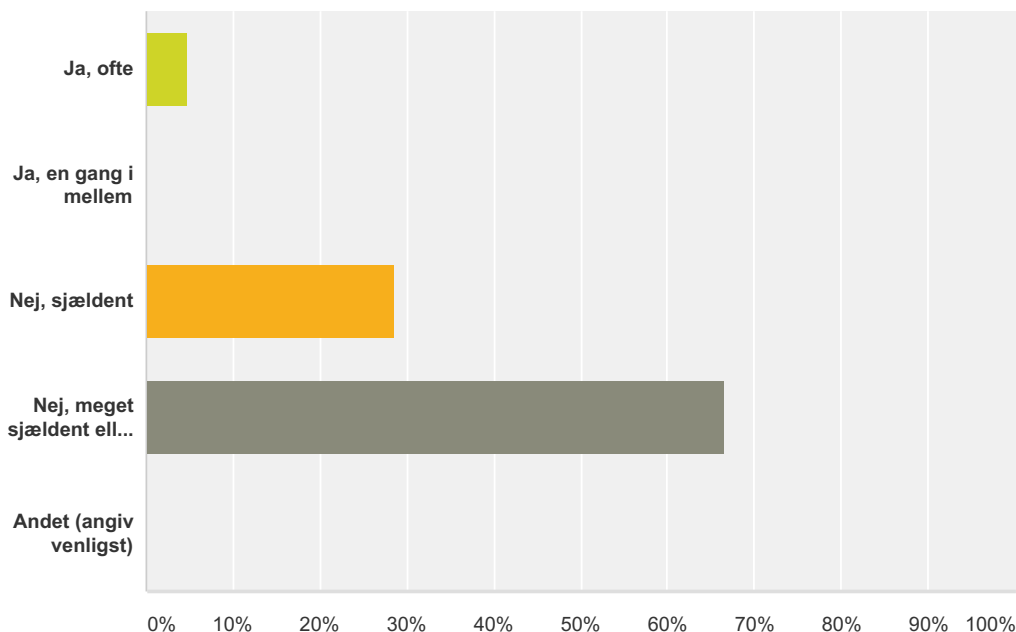
Besvaret: 21 Sprunget over: 0



Svarvalg	Besvarelser	
Ja, ofte	0,00%	0
Ja, en gang i mellem	19,05%	4
Nej, sjældent	42,86%	9
Nej, meget sjældent eller aldrig	38,10%	8
Andet (angiv venligst)	0,00%	0
I alt		21

Q13 Oplever du at relevante kunder, som tidligere har valgt revisionsformen review, i stedet at for får foretaget udvidet gennemgang af årsregnskabet?

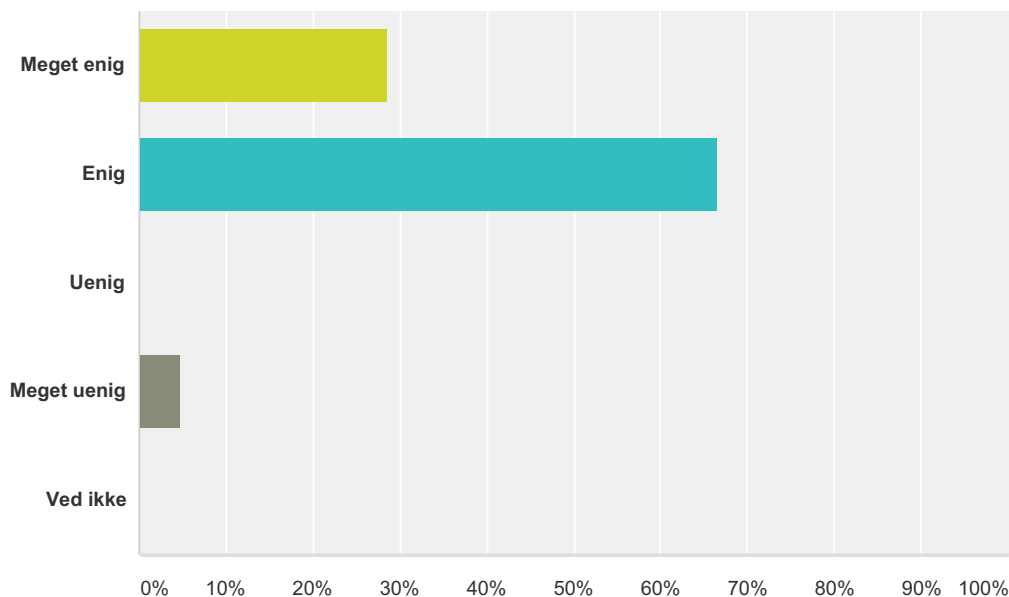
Besvaret: 21 Sprunget over: 0



Svarvalg	Besvarelser	
Ja, ofte	4,76%	1
Ja, en gang i mellem	0,00%	0
Nej, sjældent	28,57%	6
Nej, meget sjældent eller aldrig	66,67%	14
Andet (angiv venligst)	0,00%	0
I alt		21

**Q14 Hvor enig er du i følgende udsagn? -
Revisors vejledning har stor indflydelse på
kundernes valg af hhv. review, udvidet
gennemgang og revision.**

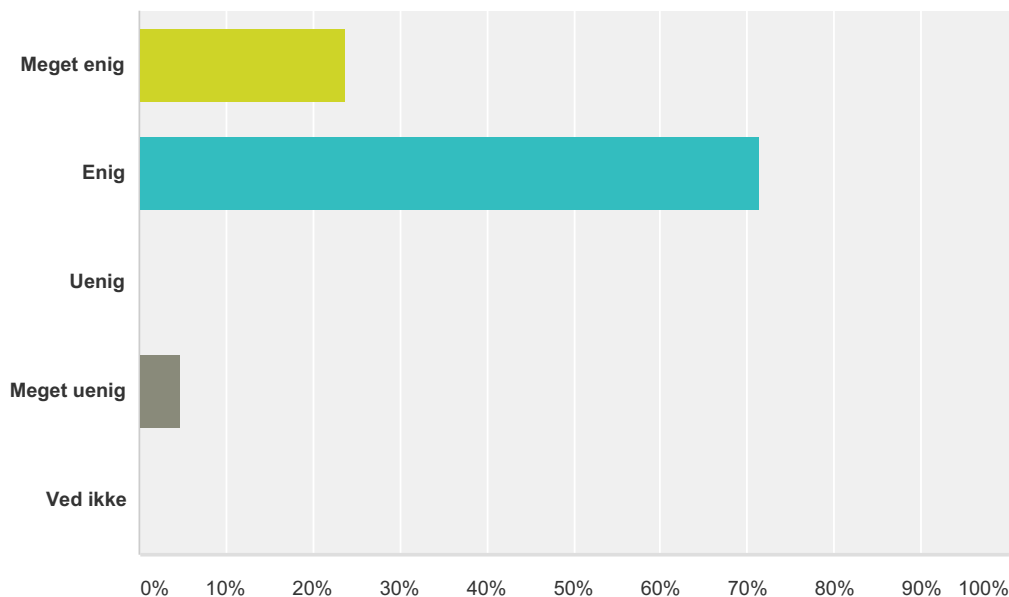
Besvaret: 21 Sprunget over: 0



Svarvalg	Besvarelser	
Meget enig	28,57%	6
Enig	66,67%	14
Uenig	0,00%	0
Meget uenig	4,76%	1
Ved ikke	0,00%	0
I alt		21

**Q15 Hvor enig er du i følgende udsagn? -
Jeg oplever at kunderne ofte følger revisors
råd med hensyn til, hvorvidt de vælger at få
foretaget revision, review, eller udvidet
gennemgang af årsregnskabet.**

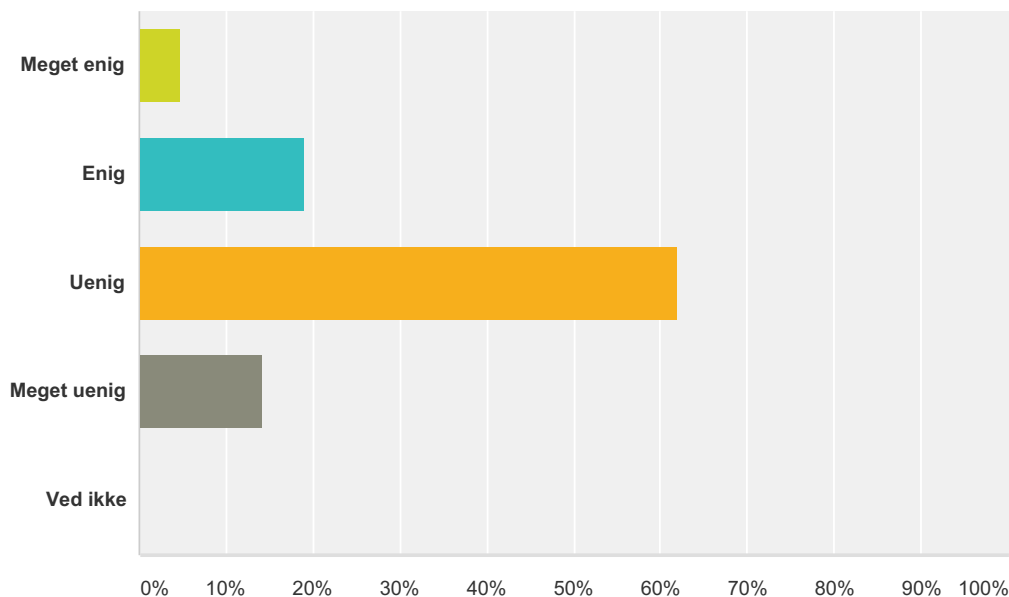
Besvaret: 21 Sprunget over: 0



Svarvalg	Besvarelser
Meget enig	23,81% 5
Enig	71,43% 15
Uenig	0,00% 0
Meget uenig	4,76% 1
Ved ikke	0,00% 0
I alt	21

**Q16 Hvor enig er du i følgende udsagn? -
Jeg anser den nye erklæringsstandard, om
udvidet gennemgang, for at være en god
mulighed.**

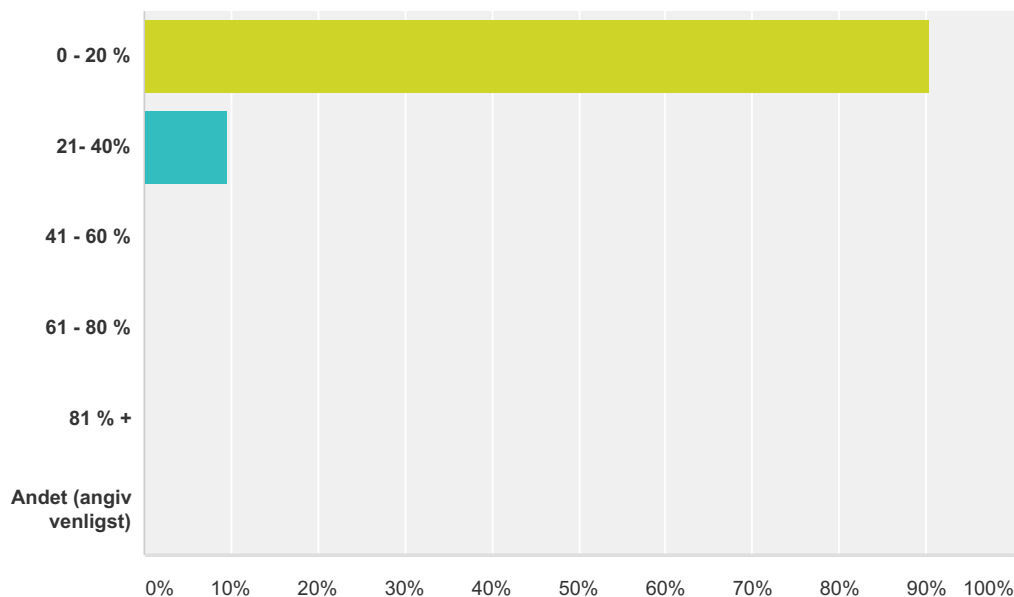
Besvaret: 21 Sprunget over: 0



Svarvalg	Besvarelser	
Meget enig	4,76%	1
Enig	19,05%	4
Uenig	61,90%	13
Meget uenig	14,29%	3
Ved ikke	0,00%	0
I alt		21

Q17 Hvor stor besparelse i revisions honoraret kan kunder, efter din opfattelse, typisk opnå ved at fravælge revision, og i stedet anvende muligheden for review?

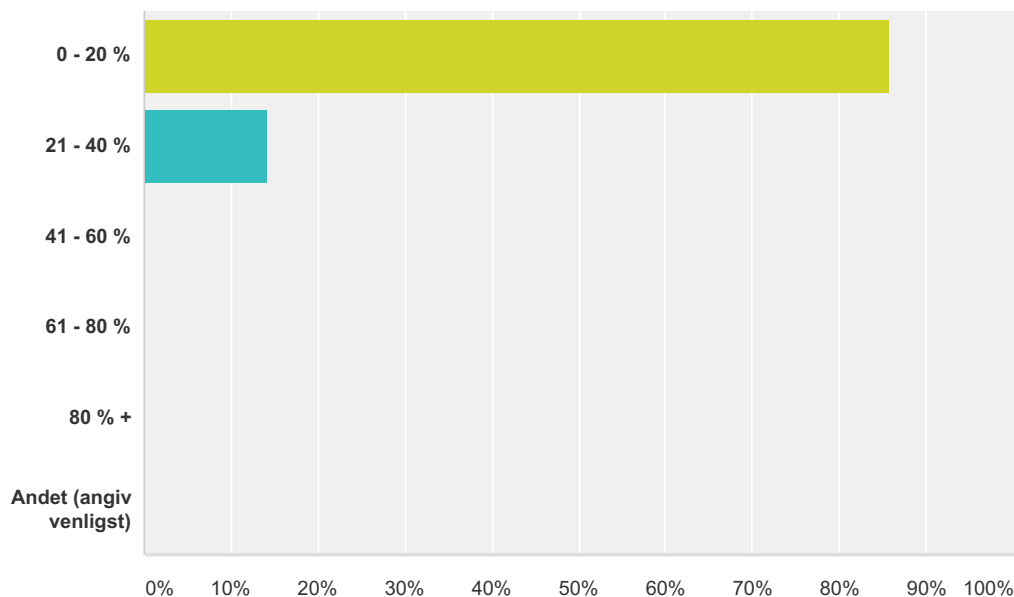
Besvaret: 21 Sprunget over: 0



Svarvalg	Besvarelser	
0 - 20 %	90,48%	19
21 - 40%	9,52%	2
41 - 60 %	0,00%	0
61 - 80 %	0,00%	0
81 % +	0,00%	0
Andet (angiv venligst)	0,00%	0
I alt		21

Q18 Hvor stor besparelse i revisions honoraret kan kunder, efter din opfattelse, typisk opnå ved at fravælge revision, og i stedet anvende muligheden for udvidet gennemgang af kundens regnskab?

Besvaret: 21 Sprunget over: 0



Svarvalg	Besvarelser	
0 - 20 %	85,71%	18
21 - 40 %	14,29%	3
41 - 60 %	0,00%	0
61 - 80 %	0,00%	0
80 % +	0,00%	0
Andet (angiv venligst)	0,00%	0
I alt		21