

Copenhagen Business School 2014

Institut for Regnskab og Revision

Cand.merc.aud.

Kandidatafhandling

Revisorerklæringer i dansk erhvervsliv

Accountant's statements in Danish business community



Vejleder: Thomas Riise Johansen

Censor: _____

Udarbejdet af:

Nam Yin Yung

Semen Rafaei Nikoo

Antal anslag: 230.080 svarer til 101,13 normalsider

Indholdsfortegnelse

Executive Summary	4
Kapitel 1. Indledning.....	5
1.1. Problemformulering	7
1.2. Afhandlingens formål	8
1.3. Afgrænsning.....	8
1.4. Afhandlingens struktur	9
Kapitel 2. Metode.....	12
2.1. Problemløsningsmetode	12
2.2. Undersøgelsens formål	12
2.3. Metodelæren	13
2.3.1. Undersøgelsesteknik og instrument	13
2.3.2. Spørgeskemaundersøgelsen	16
2.4. Kvalitet af data	22
2.4.1. Reliabilitet	22
2.4.2. Validitet	23
2.4.3. Relevans	24
2.5. Datarensning.....	24
2.6. Data repræsentativitet	26
2.6.1. Udvalgsenhed.....	26
2.6.2. Generel – baggrundsvariable i undersøgelsen.....	27
2.6.3. Test for non response fejlkilde	29
2.7. Kildekritik	30
Kapitel 3. Definition og teorier.....	30
3.1. Definition på erklæringer.....	30
3.2. Erklæringsafgivelse - Forskellige sikkerhedsniveauer	32
3.3. Lov og bekendtgørelse.....	35
3.4. ISRS 4410	39
3.5. Teori om forventningskløften	44
Kapitel 4. Karakteristikker for erklæringsafgivelse.....	46

4.1. Resultat af spørgeskemaundersøgelse	46
4.2. Erklæringsopgaver om årsregnskaber – fordelt i hovedkategorier	47
4.3. Øvrige erklæringer fordelt i hovedkategorier	47
4.3.1. Erklæringer til erhvervsdrivende private virksomheder	48
4.3.2. Erklæringer til offentlige myndigheder	52
4.3.3. Erklæringer til private fonde	53
4.4. Sammenhæng mellem revisortype, virksomheds størrelse og erklæringsafgivelse.....	56
Kapitel 5. Fortrykte erklæringer	59
5.1. Gennemgang af fortrykte erklæringer	60
5.2. Problemstillingen forbundet med fortrykte erklæringer	61
5.2.1. Forventningskløften	69
5.2.2. Vejen ud af forventningskløften.....	70
5.2.3 Delkonklusion	71
5.3. To eksempler på fortrykt erklæringer sammenholdt med lovkrav	73
Kapitel 6. Tendenser i forhold til sikkerhedsniveau	76
6.1. Tendens – indledning.....	76
6.2. Omfang af assistance erklæringer sammenlignet med erklæringer med sikkerhed	77
6.3. Faktorer der påvirker valg af sikkerhedsniveau.....	79
6.3.1. Revisor som beslutningstager	79
6.3.1.1. Tilbøjeligheden til at anbefale assistanceerklæringer	81
6.3.1.2. Sammenhæng mellem anbefaling og diverse forklarende variabler	82
6.3.1.3. Sammenhæng mellem revisor profil og antal af assistanceerklæringer der er afgivet.....	93
6.3.2. Andre afgørende faktorer ved valg af assistanceerklæringer	99
6.3.2.1. Revisortilsynetsopgave og udvælgelse af revisionsvirksomheder til kvalitetskontrol	100
6.3.2.2. Honorarstørrelsen afgørende faktor i forbindelse med valg af assistanceerklæringer	104
6.4. Forventningskløften	105
6.4.1. Formålet med assistanceerklæringer.....	106
6.4.2. Forståelseskluft	107
6.4.3. Præstationskløft	109
Kapitel 7. Konklusion	112
7.1 Perspektivering	114

Litteraturliste.....	116
Bilag 1	118
Bilag 2+3	123
Bilag 4	125
Bilag 5	126
Bilag 6	127
Bilag 7	130
Bilag 8	131
Bilag 9	133

Executive Summary

The thesis' main purpose is to obtain an initial understanding of the type, the nature and the extent of the statements given in the Danish business community, and the challenges associated with these. In connection to this a survey study was conducted to clarify the dominance of different types of statements and the characteristics associated with these.

The study segments were registered and state-authorized Accountants in Denmark. The study was divided into three overall priority categories; private business enterprises, government agencies and private foundations.

The responses from 507 auditors have shown that *Tax declarations* with a number of 42.715 statements from the overall statements on 67.194 given to private business enterprises is the most dominant type of statements in this field. Additionally, *Statements for additional accounting information* and *Assurance statements to the public* was the most submitted declarations in the field. In connection with the public authorities, results of the survey emphasized the *Assurance services to the public* was equivalent to 72% the total declarations submitted to the public authorities, and institutions are the most submitted declarations in this field. In the context of private foundations, the study showed that *Assurance services on other accounting information* and *Assurance statements to the public* with a percentage of 37 and 21 are respectively the most dominant statements in this category.

The analysis of the responses from the questionnaire showed that the *Assistance statements* is the most preferred statements outside the statutory audit. The study also showed that registered auditors tend much more to recommend *Assistance statements* to their client, compared to state-authorized public accountants. The study also indicates that the auditors are likely to recommend and make statements without security.

Comparing the actual number of statements that are placed and accountant profile, it turns out that there is a significant correlation between the two variables which indicates the distribution of the statement type, is affected by the auditor's characteristics. Other essential factors also influence the trend is easing Auditing threshold and auditor Supervisory high fines rates and the client's lack of understanding of the statement types.

By our assumption, the societies unreasonable expectations of the work performed by the auditor, results in the existence of the expectation gap.

These unreasonable expectations are a major challenge for the auditor and it is important to reduce the existing expectation gap. In our opinion, it is essential to focus on making the content of the statements more understandable for users. Additionally, the auditor should have a better communication with the clients so the understanding gap can be minimized as far as possible.

Kapitel 1. Indledning

Revisionsbranchens og revisorens rolle som offentlighedstillidsrepræsentant har en stor betydning for samfundets økonomiske sundhed og regnskabsbrugernes tryghed. Hvert år udarbejdes utallige årsregnskaber, og der afgives adskillige revisorerklæringer, hvor revisorerne bevidner at regnskabet giver et retvisende billede. En erklæring som kan tilføre virksomhedens offentliggjorte oplysninger værdi og er med til at skabe tillid hos regnskabsbrugere. Revisorens skriftlige erklæring er en form for kommunikation mellem revisor og samfundet. I dansk erhvervsliv afgives der forskellige typer af erklæringer på forskellige regnskabsdele med forskellige sikkerhedsniveauer, som hver har sit eget, bestemte formål.

Dog er der desværre ikke en klar forståelse for typen, indholdet og værdien af de forskellige erklæringer blandt samfundets regnskabsbrugere. Det er de færreste af revisorerne klienter, som har kendskab til og forståelse for indholdet af de forskellige erklæringer, som revisor afgiver. Der er mange klienter som har den opfattelse, at de får deres regnskab revideret af deres revisor, lige så snart en revisor assisterer med en opgave. Dette er dog slet ikke tilfældet, og dét peger mod et generelt problem i samfundet som skyldes manglende forståelse for revisorens arbejde.

I dag ved vi nøjagtig, hvor mange erklæringer med sikkerhed der bliver afgivet på årsregnskaber såsom revision, udvidet gennemgang og review. Der findes dog ikke et samlet billede af typen og omfanget af de øvrige erklæringer, på trods af at der findes et utal af forskellige erklæringer uden for den lovpligtige revision, og selvom det formodes at antallet af erklæringer, udover erklæringer på årsregnskaber, er relativt udbredte i dansk erhvervslivet; heriblandt erklæringer overfor det offentlige, skatteerklæringer og prospekter mv. Derfor er det vigtigt at skabe systematisk viden om arten og udbredelsen af disse revisorerklæringer, så man kan øge forståelsen for spændvidden og omfanget af revisorens arbejde.

Revisionsbranchen har i gennem de sidste par år gennemgået en stor udvikling. Revisortilsynets opstramning af regler vedrører erklæringsafgivelse og politikernes indførsel af lempelser af den lovpligtige revision har medført en tendens til at både revisorer og deres klienter er blevet mere tilbøjelige til at springe revisionen over, så snart muligheden er der. Lovreguleringer og

indførelsen af lempelser i den lovpligtige revision har netop medført muligheden for fravælgelse af revision for små B virksomheder. Folketinget har siden 2006 gennemført to lempelser for revision af årsregnskaber: Lempelserne fra 2006 og yderligere lempelser fra 2011 gav mindre virksomheder i klasse B mulighed for at fravælge revision, så længe de opfyldte lovens kriterier. Politikernes argument for denne lovregulering var, at revisionen pålagde de små virksomheder større omkostningsbyrde, der belaster virksomhedernes drift og konkurrenceevne. Lempelserne har skabt debat i samfundet, og der er forskellige holdninger for og imod lempelserne. Økonomi- og erhvervsminister Brian Mikkelsen udtalte dengang:

”De mindre virksomheder udgør rygraden i dansk økonomi. Derfor er jeg meget glad for, at regnskabet fra fx den lille murermeister fremover ikke underlægges samme komplekse krav til revision, som regnskabet fra den store industrivirksomhed. Virksomhederne skal bruge tid og penge på det de er bedst til – nemlig at drive virksomhed”¹.

I modsætning til Brian Mikkelsen er skattemyndighederne bekymret for, at lempelserne for den lovpligtige revision kan være med til at forøge skatteunddragelser i fremtiden.

Set fra revisorens synsvinkel har de seneste udviklinger skabt en fejlbaseret opfattelse af revisors arbejde og den værdi de forskellige typer af erklæringer tilfører. Der er opstået en uoverensstemmelse mellem det arbejde revisoren faktisk udfører og de forventninger samfundet har til revisor.

¹ Jon Mathorne og Anders Kanberg (2010), Brin Mikkelsens løfte halter

1.1. Problemformulering

Omfanget af det arbejde revisor bidrager med i samfundet, herunder i form af erklæringsafgivelse formodes at ligge langt højere oppe på skalaen i forhold til samfundets opfattelse. Derfor er det vigtigt at få afdækket omfanget af de forskellige erklæringer, der afgives i dansk erhvervsliv, således man kan synliggøre omfanget af revisors arbejde samt værdien af de forskellige revisorerklæringer.

Vi har en formodning om at antallet og udbredelsen af erklæringer uden for den lovpligtige revision er relativt stort. Derfor mener vi, at det er nødvendigt at skabe overblik over disse, således at der rettes fokus mod den mængde arbejde, revisorerne udfører og den værdi deres arbejde tilfører samfundet.

På baggrund af de forhold der er gennemgået i indledningen, ønsker vi at besvare følgende hovedspørgsmål:

Hvad kendetegner udbredelsen af revisorerklæringer i dansk erhvervsliv, og hvilke udfordringer kan fra revisors synspunkt være forbundet hermed?

For at kunne understøtte problemstillingens hovedspørgsmålet har vi opstillet følgende undersøgelsesspørgsmål:

- *Hvilke særlige karakteristika er forbundet med erklæringsafgivelse i dansk erhvervsliv?*
- *Hvor udbredt er fortrykte erklæringer i Danmark? Hvilke udfordringer er forbundet hermed sammenholdt med lovgivningen?*
- *Hvilke tendenser, særligt i forhold til forskellige sikkerhedsniveauer, er der inden for revisors erklæringsafgivelse i Danmark og hvilke udfordringer er forbundet hermed?*

1.2. Afhandlingens formål

Formålet med afhandlingen er at belyse typen og omfanget af revisorerklæringer uden for den lovpligtige revision i dansk erhvervsliv. Dette er interessant, fordi der endnu ikke er en klar forståelse for og kendskab til mængden af revisorerne arbejde og bidrag til samfundet.

Desuden er afhandlingens formål, at belyse de eventuelle udfordringer, der er forbundet med revisorerne arbejde i relation til afgivelse af revisorerklæringer.

Derudover vil afhandlingen have fokus på, hvilken indflydelse de forskellige lovreguleringer samt revisortilsynets stramninger af kvalitetskontrollen har medført i branchen, og hvilke tendenser der er opstået i relation til afgivelse af de forskellige typer af revisorerklæringer.

1.3. Afgrænsning

1.3.1. Den indsamlede data

Da problemstillingen i afhandlingen er revisorerklæringer, er vores respondenter valgt ud fra titlen ”registreret eller statsautoriseret revisor”. Det vil sige, at vi igennem hele undersøgelsen afgrænser os til at kun have de to typer af revisorer som målgruppe.

Derudover vil vi i spørgeskemaet vedrørende fastlæggelse af de forskellige erklæringstyper kun medtage erklæringer, som vi vurderer som værende væsentlige i forhold til undersøgelsen.

Vi har valgt at afgrænse os fra at undersøge erklæringsafgivelse indenfor den finansielle sektor, da området er komplekst og efter vores vurdering kræver en selvstændig undersøgelse.

Vi har ligeledes afgrænset os fra erklæringer afgivet på baggrund af ikke danske standarder. Disse anses ikke som værende relevant for afhandlingen eftersom vi alene ønsker at klargøre omfanget og typen af erklæringsafgivelse i det danske erhvervsliv.

Derudover ønsker vi alene at undersøge erklæringsafgivelse i trepartsforhold som omfatter revisor, en ansvarlig part og tiltænkt bruger. Det vil sige erklæringer som ikke udelukkende er bestemt til hvervgivers eget brug. Denne afgrænsning skyldes at erklæringer af denne art ikke er omfattet af revisorlov og kvalitetskontrol. Da der heller ikke er krav om revisor, bibringer denne type af erklæringer ikke værdi til vores undersøgelses formål, uanset om der er tale om erklæringer med sikkerhed eller erklæringer uden sikkerhed.

1.3.2. Den beskrivende del samt teori og definitioner

Under den beskrivende del, vil vi i afsnit 3.3. indlede med en kort gennemgang af Revisorloven og herunder RL § 16. Dog vil vi ikke gå i dybden med denne da afsnittet blot har til formål at give læseren indblik i de grundlæggende regler en revisor skal overholde ved afgivelse af erklæringer.

Gennemgangen af erklæringsbekendtgørelse og ISRS 4410 vil være i form af en overordnet beskrivelse af de væsentlige parameter i forhold til de områder, vi gerne vil belyse. Derfor vil vi ikke foretage en dybtgående beskrivelse af lov og bekendtgørelser.

Kapitel 4 om karakteristika for erklæringsafgivelse har ikke til formål i detaljer at belyse de forskellige spørgsmål i spørgeskemaet. Kapitlet er nærmere en identificering af de væsentlige resultater i de tre forskellige undersøgelsesområder. Vi kommer derfor ikke nærmere ind på en beskrivelse af de uvæsentlige resultater.

1.3.3. Den Analyserende del

Under den analyserende del vil vi først gennemgå og kort berøre lempelsen af revisionspligten og dens konsekvenser for samfundet. Når afhandlingshovedformålet er at belyse omfanget og typen af erklæringer uden for den lovpligtige revision, vil vi afgrænse os fra at uddybe lempelser af revisionspligten. I kapitel 5 vedrørende fortrykte erklæringer ønsker vi kun at beskrive de udfordringer der generelt er forbundet med de fortrykte erklæringer. Det betyder at vi afgrænser os fra at beskrive fortrykte erklæringer som er reguleret i særlige lovgivninger.

1.4. Afhandlingens struktur

Figuren på side 9 viser en oversigt over afhandlingens struktur/ opbygning, indbyrdes sammenhæng mellem afhandlings kapitlerne og måden hvorpå hovedproblemet søges besvaret.

Kapitel 1 er det problemintroducerende kapitel, der klarlægger afhandlings formål. Kapitlet omhandler introduktion af problemstillingen, problemformulering og underlæggende undersøgelsesspørgsmål, afhandlingens formål samt afgrænsning.

Kapitel 2 Dette kapitel introducerer den metodisk tilgang der anvendes til at besvare hovedproblemet. Yderligere vil kapitlet indeholde en beskrivelse af de forskellige overvejelser vi har haft ved udarbejdelsen af spørgeskemaet. Afslutningsvis foretages der en vurdering af kvaliteten af det til undersøgelsens indsamlede data samt sekundære data indsamlede fra andre kilder.

Kapitel 3 vedrører definition og teorier. Formålet er at etablere afhandlingens teoretiske påstande. Kapitlet indeholder definition af erklæringer, gennemgang af de forskellige sikkerhedsniveauer og relevante love og bekendtgørelser, samt beskrivelse af teori om forventningskløften.

Kapitel 4 indeholder beskrivelse af karakteristika for erklæringsafgivelse i dansk erhvervsliv. Kapitlet vil tage stilling til udbredelsen af erklæringer uden for den lovpligtige revision delt op på henholdsvis privat, offentlig samt fonde og foreninger. Dette kapitel har en beskrivende fremgangsmåde for dermed at fremhæve de væsentlige resultater der er konkluderet på baggrund af undersøgelsen.

Kapitel 5 og 6 er afhandlingens analyserende del. Kapitel 5 skal give læseren en forståelse for afhandlingens problemstilling, herunder de udfordringer der er forbundet med afgivelse af fortrykte erklæringer. I kapitlet defineres de fortrykte erklæringer og dertil identificeres de eventuelle udfordringer revisorer står over for ved afgivelse af denne type af erklæringer. Endvidere vil der foretages en analyse af eksistens af forventningskløften i samfundet i relation til fortrykte erklæringer. Afslutningsvis illustreres problemet ved brug af to eksempler på to forskellige fortrykte erklæringer. Vi vil vurdere hvorvidt udformning af de forskellige erklæringer lever op til erklæringsbekendtgørelsens krav. Dette har til formål at understøtte de påståede udfordringer i forbindelse med fortrykte erklæringer.

I kapitel 6 søges at beskrive den politiske og samfundsmæssige udvikling, der har ført til nuværende lempelser og reguleringer vedrørende erklæringer uden for lovpligtige revision. Herunder vil vi undersøge den tendens, der eksisterer ved valg af erklæringstyper samt se på hvilke faktorer der påvirker valg af sikkerhedsniveau. Indledningsvis i kapitlet berøres de

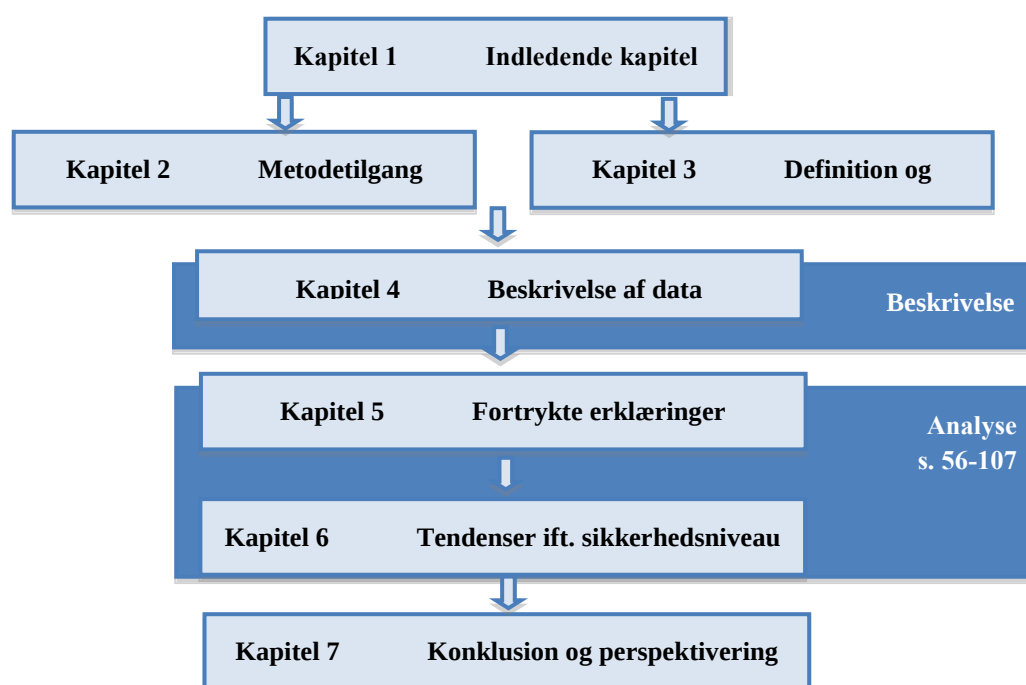
forskellige typer af erklæringer og sikkerhedsniveauer. Derefter vil de opstillede hypoteser blive afprøvet ved hjælp af besvarelser fra spørgeskemaundersøgelsen. Hovedformålet med kapitlet er at Be- eller afkræfte de opstillede hypoteser i relation til afhandlingens problemstilling.

Endvidere ser vi nærmere på hvilke faktorer der har afgørende indflydelse for valg af assistanceerklæringer.

Afslutningsvis analyseres forholdet mellem revisors præstation og samfundets forventninger i forbindelse med afgivelse af assistanceerklæringer. Til denne analyse vil der benyttes den gældende standard vedrørende afgivelse af erklæringer uden sikkerhed, ISRS 4410. Herefter inddrages Porters forventningskløft-teori til at forklare og analysere baggrunden for uoverensstemmelser mellem revisor og samfundet.

Analysedelen skal anses som en central del for at kunne besvare afhandlingens problemformulering.

Kapitel 7 er det opsummerende og vurderende kapitel, hvor de anvendte teorier og analyser i afhandlingen kobles sammen, således vi på baggrund af disse kan drage en konklusion i relation til afhandlingens problemstillinger og problemformulering. Derudover har kapitlet også formålet med at svare på spørgsmålet ”so what?” i forlængelse af undersøgelsens resultater.



Figur 1 Kilde: Egen tilvirkning

Kapitel 2. Metode

I dette afsnit vil vi afdække de forskellige problemløsningsmetoder, vi har valgt at anvende for at besvare afhandlingens problemformulering. Vi mener, at der er en markant udvikling i revisionsbranchen, herunder afgivelse af revisorerklæringer. Derfor vurderer vi, at der er behov for at identificere årsagerne hertil og derfor anser vi problemstillingen for at være relevant og aktuel. Dette giver anledning til at vi vil undersøge emnet og til det formål har vi lagt os fast på en metode, der kan belyse problemstillingen.

Formålet med dette afsnit er at skabe et overblik over de metoder og overvejelser, der er gjort i forbindelse med besvarelsen af afhandlingens problemstillingerne og problemformuleringen.

2.1. Problemløsningsmetode

Videns produktion i afhandlingen vil ske primært gennem en empirisk metodetilgang. Det vil sige, at vi primært vil forsøge at besvare problemformuleringen ved hjælp af egne indsamlede og bearbejdede data i form af en empirisk undersøgelse (primær data). Derudover vil vi benytte os af de foreliggende og tilgængelige eksterne data (sekundær data).

Afhandlingens analyseafsnit vil både tage udgangspunkt i vores primære empiriske undersøgelse samt de grundlæggende teorier, og derfor vil vores fremgangsmåde i afhandlingen være både induktiv og deduktiv.

Vi vil ud fra en stor mængde af oplysninger (empiri), der er indsamlet ved hjælp af en undersøgelse vedrørende typen og omfanget af revisorerklæringer i dansk erhvervsliv, nå frem til et overordnet billede. Metoden vil bruges til at drage nogle generelle konklusioner i relation til hovedproblemet.

Deduktionen anvendes i forbindelse med besvarelse af delspørgsmålene, hvor vi først opstiller en hypotese om eksistens af en tendens vedrørende revisorerklæringer. Herefter undersøger vi empirien med henblik på at be- eller afkræfte hypoteserne.

2.2. Undersøgelsens formål

Afhandlingens hovedspørgsmål har et beskrivende formål, som drejer sig om at skabe viden vedrørende revisors erklæringsydelser uden for lovpligtig revision. Vi ønsker at afdække den begrænsede viden inden for området, som følge af manglende overblik over omfanget af og

typen af de omtale erklæringer. Vi vil i denne forbindelse kortlægge typen og omfanget af disse erklæringer, med mål om at give et tal baseret billede af erklæringerne.

Som en del af afhandlingen, ønsker vi også at lave en eksplorative undersøgelse vedrører udfordringer forbundet med revisorerklæringer i dansk erhvervsliv, set ud fra revisors synspunkt. Hensigt med dette er, at frembringe interessante punkter i forbindelse med afgivelse af revisorerklæringer til nærmere undersøgelse.

Denne eksplorative undersøgelse skal fungere som en forundersøgelse, som skal bidrage med ideer til opstilling af antagelser, som vi ønsker at afprøve og eventuel bekræft eller afkræft i projektet.

2.3. Metodelæren

I følgende afsnit vil vi gøre rede for metodelæren samt de betydninger vores valg af fremgangsmåde har for viden vi skaber igennem vores undersøgelse. Kvalitet af de indsamlede data gennemgås i afsnit 2.4.

2.3.1. Undersøgelsesteknik² og instrument

Allerede i starten af dataindsamlingsprocessen stod det os klart, at der foreligger begrænset information om afhandlingens emnet – typen af omfanget af erklæringer uden for lovpligtige revision. Vi finder det derfor nødvendigt, at basere dataindsamlingsmetode på både primære og sekundære datakilder.

Da hovedspørgsmål vedrører klarlæggelsen af omfanget af et emnet der er kompleks, tjener det afhandlingens formål at vælge en metode der er egnet til indsamling og beskrivelse af en stor mængde data, hvorom der kan generaliseres.

Kategorisering og fokusgruppeinterview

Ifølge Ib Andersen³ er kategorisering af data en forudsætning for at anvende kvantitativ data. Det betyder at vi skal skabe overblik over typer af erklæringerne på forhånd, hvilket er paradoksalt nok er et af formålene med undersøgelsen.

² Ib Andersen (2013), s. 149

³ Ib Andersen (2013), s. 150

Vi finder denne forudsætning udfordrende, da vi ønsker at undersøge et område som hidtil er delvist ukendt.

For at definere hensigtsmæssige og meningsfulde kategorier, er det vigtigt at vi anvender metoder der sikrer os de nødvendige informationer omkring området, herunder hvordan de udarbejdede kategorier bliver fortolket af målgruppen. Vi har i først omgang valgt at formulere forskellige sæt af kategorier på baggrund af viden vi har tilegnet os fra fagbøger og relevante internet hjemmesider.

For at sikre at valget falder på den mest relevante og bedst egnede gruppe af kategorisering, har vi besluttet at hente meninger om vores bud på kategorisering i to på hinanden efterfølgende fokusgruppeinterview, som hver varede ca. 2 timer. I alt 10 praktiserende revisorer fordelt i to grupper deltog i fokusgruppeinterviewet. Imellem de 10 deltagere var der blandt andet revisorer med kunder inden for den offentlige sektor, medlemmer fra FSRs revisionstekniske udvalg (REVU) og revisorer der har gode erfaringer med små og mellemstore virksomheder.

Forud for interviewet blev deltagerne bedt om at svare og overveje spørgsmålet vedr. hvordan omfanget af de afgivne erklæringer bedst kan måles. Dernæst eksemplificering af de efter deltagerens vurdering, væsentlige typer af erklæringer.

Spørgsmålene bliver stillet i et standardiseret spørgeskema uden faste svarkategorier. Dette har til formål at forberede grupperne til selve interviewet.

En anden hensigt med fokusgruppeinterviewene er at indsamle feedback og forslag til vores spørgeskema, samt at indsamle informationer, meninger og holdninger om hvordan spørgeskemaet sandsynligvis bliver fortolket og forstået af dettes målgruppen.

Vi ønsker at benytte denne form for interview som en forstudie til den kvantitative undersøgelse med målet om at forbedre selve spørgeskemaet. Diskussionerne i interviewerne skal også hjælpe os med at finde de afgørende variabler inden for det undersøgte område. Data kan derudover også bidrage til spørgeteknikken. For eksempel kan de indhentede data bruges til ordvalget og måden som spørgsmålene skal stilles, således de er forståelige og så entydigt som muligt for respondenterne.

Interviewforløbet er delvist struktureret, da det bliver afholdt med en fast ramme, men med plads til associationer og indfald. Vi har i relation til dette forberedt de spørgsmål vi ønsker at få svar på, således vi kan sikre at få belyst aspekter som værende relevante i henhold til undersøgelsen.

Vi finder kvalitative dataindsamlingsmetode anvendelig, da metoden er god til at undersøge meningsdannelser og giver alle mulighed for at opklare og afklare tvivl i løbet af interviewet.

Det er nyttigt og inspirerende at arbejde med denne form for interview, da man har mulighed for at indrette sin indsamling af data efter den konkrete kontekst. Interviewet er samtidig af den fleksibel karakter som tillader plads til nye synsvinkler.

Derudover finder vi fokusgruppeinterview formålstjenligt til undersøgelsen, da metoden giver mulighed for sociale interaktion, hvor deltagerne kommenterer og spørger ind til hinandens udtalelser, ud fra en kontekstuel forforståelse⁴, som vi endnu ikke har. Derudover er metoden brugbar til at producere data om fortolkninger, da den bibringer med en fornemmelse af de vigtige forståelser som indgår i deltagerne observationer. Spørgsmålene i spørgeskemaet kan således blive indrettet bedst muligt. Dertil er denne form for interview ekskvist til at producere koncentreret data om et bestemt emne, hvilke vi finder passende til et målrettet projekt som dette.

Pilottest

Før spørgeskemaet blev sendt ud, blev det prøvetestet af 5 forsøgspersoner. Der er tale om en pilottest hvor forsøgspersoner bliver bedt om at svare på en evalueringsmail bestående af 8 korte spørgsmål efter testen.

Med Pilottesten skal vi blandt andet finde ud af om spørgeskemaet kan færdiggøres inden for den estimeret tid og hvorvidt der er anvendt et sprog, som respondenterne forstår. Derudover kan testen også være med til at give en pejling om respondenternes opfattelse af undersøgelsesområdet, således vi bedre forstår hvad der rører sig blandt respondenterne.

Til brug i afhandlingen har vi derudover også benyttet sekundære data i form af fagbøger, artikler, tidsskrifter og relevante lovning, herunder erklæringsbekendtgørelse, revisorloven, revisionsstandarder m.m. Informationsøgning er foretaget primært på Københavns hovedbibliotek samt søgedatabaser på internettet

⁴ Bente Halkier (2002), Fokusgruppe s. 17 - <http://www.kommunikationsforum.dk/log/30912-fokus.pdf>

2.3.2. Spørgeskemaundersøgelsen

Ifølge C. H. Achen⁵ kan en respondents svar være meget ustabile over tid hvis der eksisterer metodiske mangler. Der kan f.eks. være anvendt forkerte metoder, spørgeteknik og rækkefølge. En klar problemformulering er uden tvivl væsentlig for at konstruere et fokuseret spørgeskema. Indsamlingsmetode og spørgsmålenes udformning samt spørgeskemas design er dog ligeledes essentiel for et klart og valideret svar til belysning af problemformuleringen. Vi vil derfor i de følgende afsnit gøre rede for vores valg af dataindsamlingsmetode og de overvejelser vi har gjort os bag spørgeskemadesignen, herunder reducere af spørgeundersøgelses fejl (Survey Error).

2.3.2.1. Indsamlingsmetode

Der findes mange forskellige indsamlingsmetoder for spørgeundersøgelse. Vores valg er dog faldet på internet- spørgeskemaer, hvor vi direkte fremsender spørgeskema via E-mail. Som undersøgelsesprogram har vi valgt at anvende det velkendte onlineprogram Survey Xact.

Denne online metode giver os mulighed for at nå ud til en meget stor gruppe af respondenter på en meget kort tid. Ved at anvende programmet "Survey Xact" til at gennemføre undersøgelsen har respondenterne øjeblikkeligt adgang til at besvare spørgeskemaet. Derudover er dataindsamlingen automatiseret, således data modtages direkte i en database. Set ud fra de praktiske og økonomiske aspekter, er metoden nem, hurtig og billig at anvende.

Mulighed for at gennemføre sådan en type undersøgelse er overordnet afhængig af populations adgang til internet og deres villighed til at læse mails. Da ingen af delene udgør problem for gennemførelsen af vores undersøgelse, skal vi blot have adgang til målgruppens mail adresser. Da disse forsynes af FSR, kan indsamlingen ske uden omkostninger eller forudselige problemer.

Ulemper ved denne online metode er dog blandt andet, at svarprocenterne er relativt lave. Ifølge IB Andersen⁶ skyldes dette blandt andet, at mange mennesker føler at de bliver overdænget med spørgeskemaer. I et samfund hvor tid er en knap ressource for mange, kan mange have interesser i at kende formålet med undersøgelsen og hvad omkostning kunne være forbundet med

⁵ Lotte Bøgh Andersen (2012), s. 304

⁶ IB Andersen (2013), s. 175

deltagelsen. Svarer nytteværdien ikke til deres omkostninger vil et stort andel af målgruppen sandsynligvis ikke reagere. Der henvises til kap. 2.3.2.3. for minimering af risiko for lav svarprocent.

2.3.2.2. Overvejelser bag spørgeskema og spørgeskemadesign

Ved gennemførelsen af et spørgeskema starter en respondent at læse og fortolke spørgsmålene. Derefter søger han relevant information i sin hukommelse som sammensættes til en relevant vurdering og til sidst en afrapportering. Det kan være en lang proces som risikere frafald.

Med det rette spørgeskemadesign og gode spørgsmål kan dog vi lettere denne informationsbearbejdning og formindske risici for frafald eller urigtige besvarelser.

Spørgeskemaet er konstrueret således at respondenterne bliver mødt med en kort introduktion af undersøgelsen på 1. side. Denne forside forsyner respondenterne med den estimeret besvarelsestid samt de faktorer respondenterne skal tage udgangspunkt i.

Herefter stilles der spørgsmål til omfang og type af erklæringsafgivelse fordelt i tre kategorier.

I den sidste del af spørgeskemaet bliver respondenterne bedt om at tage stilling til en række scenerier, hvor der er opstillet en række rangordnede værdier som de kan antage.

Vi har gennem spørgeskemakonstruktionen været opmærksomme på at undgå implicite antagelser samt ledende spørgsmål for at bevare neutraliteten. Der er ligeledes lagt vægt på at udforme præcise og klare spørgsmål, samt at skabe en struktur der er overskuelig for respondenterne. Dette vil vi dog først gå i dybden med i næste afsnit hvor vi behandler ”non response” fejlkilde.

2.3.2.3. Reducering af fejlkilder

Ved gennemførelser af kvantitative undersøgelser som er baseret på stikprøver, hvis formål er at udtale sig om en større population, er det uundgåeligt at disse indebærer en eller anden form for usikkerhed. Fejlkilder kan medfører misvisende forestilling af populationen, derfor er en god kvalitet af stikprøven essentiel for den efterfølgende analyse.

Ifølge Don A. Dillman⁷, findes der 4 væsentlige undersøgelsesfejl som skal reduceres ved udførelse af spørgeundersøgelsen:

1. Fejl i forbindelse med stikprøveudvælgelse (Coverage error)
2. Stikprøveusikkerhed (Sampling Error)
3. Målefejl (Measurement Error)
4. Non response fejl

Ad 1. Fejl i forbindelse med stikprøveudvælgelsen:

Denne fejl opstår hvis der er tale om uoverensstemmelse mellem populationen der ønskes undersøgt og den faktisk stikprøve, dvs. en ramme fejl. Don A. Dillman har i sin bog påpeget fejlen som en værende væsentlig fejl i forbindelse med undersøgelse gennem internettet. Begrundelsen er at ikke alle har adgang til internettet og ikke alle har teknisk færdigheder til at udfylde et elektronisk skema.

Vi anser dog fejlen som værende irrelevant i denne undersøgelse, da målgruppen er flittig bruger af computer. På baggrund af respondenternes uddannelsesniveau og erhverv er computer og elektronisk kommunikation uundværlige. Derfor er det rimeligt at antage, at gruppen der har adgang til internet og computer er repræsentative for hele populationen. Det må ligeledes forventes at målgruppen er i stand til problemløst at anvende det fremsendte elektronisk spørgeskema. Forventningerne er bundet i at selve spørgeskemaet er konstrueret omkring nøgleordet ”simplificering”, med målet om at respondenterne skal kunne åbne og navigere rundt i skemaet let og overskueligt. Teknikken og layout blev desuden afprøvet under pilottesten hvor feedbacks har været positive.

Ad. 2 Stikprøveusikkerhed (Sampling Error)

En anden bias der kan forekomme i forbindelse med stikprøveudvælgelse er, at det ikke er muligt at udtrække en simpelt, tilfældigt udvalgt stikprøve på internettet. Denne fejlkilde resulterer i forskel mellem de sande værdier og værdier der er opnået fra undersøgelsen.

Der findes forskellige metoder til at rekruttere respondenter på, såsom link på forskellige hjemmesider, annoncer på relevante aviser m.m. Rekrutterings metoderne er dog præget af en

⁷ Don A. Dillman (2008) internet, mail and Mixed - mode Surveys, s. 17

eller anden form for selvselektering som ikke kan undgås, hvilke kan medføre en overrepræsentation af engagerede revisorer der har tid til at gennemfører undersøgelsen.

For at reducere denne bias, har vi valgt den metode og kanal som giver os mulighed for opnå så bred en sammensætning af svarene som muligt:

Ca. 80 % af undersøgelsens populationen i Danmark er medlem af FSR. Da foreningen også besidder en dækkende og opdateret list over disse personers aktive mail adresse, er det oplagt for os at udsende vores spørgeskema til disse medlemmer via mail med en link til spørgeskemaet.

Ad. 3. Målefejl

Den 3. fejl er målefejl. Der er tale om fejl der er resultat af respondenternes besvarelser hvilke ikke er korrekte eller præcise. Denne fejlkilde skyldes typisk at spørgsmål er formuleret dårligt eller upræcist. Efter vores vurdering har vi minimeret graden af betydningskonstruktion, som overlades til respondenterne, så meget muligt. Via forundersøgelse, flere workshops og en pilottest har vi dannet et solid grundlag for spørgsmålsformulering. På trods af vi ikke er tilstede til at hjælpe respondenterne med at udfylde spørgeskemaet, har vi via introduktion og hjælpende tekst guidet respondenterne igennem spørgeskemaet. Da der er tale om en meget kompleks undersøgelse, som kræver at deltagerne har et godt overblik og hukommelse, kan vi ikke undgå at svarene ikke stemmer 100 % overens med virkeligheden.

Ad 4. Non-response

Den 3. væsentlige undersøgelsesfejl er non response fejl. Denne fejlkilde stammer fra respondenter som ikke har svaret eller respondenter som undlader at svare på nogle af spørgsmålene. En lav svarprocent påvirker undersøgelsens repræsentativitet som følge af den brugbare stikprøve størrelse bliver mindre. Derudover kan manglende svar også forvolde at tilfældige udvælgelse ikke længere kan gælde, da vi ikke kan antage at frafaldte personer er tilfældigt fordelt blandt respondenterne.

Mange elementer kan forvolde lav svarprocent. I forbindelse med forberedelse til spørgeskemaet har vi fundet frem til adskillige faktorer som vi mener er vigtig for at opnå en høj svarprocent.

- Tidsforbrug
- Layout og læsbarhed
- Spørgsmålenes forståelighed og struktur

- Dato for lancering
- Incitament/motivation

Tidsforbrug

Uden tvivl er størrelsen/ længden af spørgeskemaet en afgørende faktor for svarprocent. Jo længere et spørgeskema er, jo større risiko er der for frafald. Vi har derfor konsekvent simplificeret skemaet og havde fokus på de spørgsmål som er essentiel for undersøgelsen.

Spørgeskemaet er derudover struktureret efter 3 kundekategorier. Ved at benytte ”aktiveringsregler” som skjuler eller viser bestemte elementer baseret på de oplysninger respondenterne har afgivet vedrører kundekategori, springer han let og elegant over de irrelevante spørgsmål. Det gennemsnitlige tidsforbrug er estimeret til 15 min. Dette finder vi tilfredsstillende.

Layout og læsbarhed

Som følge af den hastige teknologiske udvikling hvor tablet og Smartphones i stigende grad bliver taget i brug, er det vigtigt for os at skemaet problemfrit kan køre på forskellige platforme.

Vi prætester derfor vores spørgeskema på forskellige enheder og sørger eksempelvis for spørgsmålene passer ordentlige på skærmene og at teknikken fungerer på alle tænkelige enheder. Skrifttyper og størrelser er også valgt på baggrund af læsbarhed. Vi har konsekvent valgt at benytte den kendte Sans Serif skrifttyper Arial, da denne skrifttypen er kendetegnet ved at have ens brede streger uden fine hårstreger som kan give problemer på skærme med lav opløsning.

Skrifttypen er ifølge Gyldendals ”Den Store Danske”⁸ skabt til skærmevisning, eftersom skriften er letlæselig og har stor tilpasningsevne.

Spørgsmålenes forståelighed og struktur

For at skabe et godt flow i spørgsmålene, har vi valgt at samle spørgsmålene i grupper efter kundekategorier. Ensartet opbygning mellem siderne skal være med til at gøre det let for respondenterne at fornemme strukturen i skemaet. Derudover har vi også valgt at tilføje spørgeskemaet en %- visning, som viser hvor langt man er nået i besvarelsen. Funktionen skaber overblik og kan samtidig være med til at motivere respondenterne til at fuldføre skemaet.

⁸ http://www.denstoredanske.dk/Kunst_og_kultur/Bog-_og_biblioteksvæsen/Boghistorie_og_bogtryk/Arial

Spørgsmålenes forståelighed og enstydighed er essentielle for undersøgelsen. Begreber og formuleringer er derfor forsøgt at tilpasse skemaets målgruppen. Da det undersøgte område er komplekst og kræver god faglig forståelse inden for faget, tillægges der derudover forklarende tekst i skemaet. Dog vises disse kun hvis respondenterne at pege musen hen over spørgsmålet.

Vi har også anvendt pilottest til at opfange forståelsesproblemer. Flere registret og statsautoriseret revisorer blev valgt til testen for at afdække potentielle forskelle i forståelse. Spørgeskemaet blev derefter præciseret og rettet med hjælp af den konstruktive feedback fra pilottesten.

Dato for lancering

For at opnå så høj svarprocent som muligt, har vi valgt at placere undersøgelsen i starten af april, hvilket er perioden hvor arbejdsbyrden i branchen er mindst i løbet af det første halve år. Dette skyldes at mange virksomheder typisk bestræber at blive færdig med deres årsrapport i starten af april, da kvartals regnskabet er baseret på denne. Dette frigiver ressourcer i april, hvilket øger chancen for høj svarprocent.

Dataindsamlingsperioden er fastsat til to uger hvor rykker med opfordring til deltagelse blev sendt ud en uge efter udsendelse af spørgeskemaet.

Incitament og motivation til deltagelse

Incitament og motivation er en vigtig del til minimering af non response fejl. Ifølge Don A Dillman⁹ er Social udveksling en diskret, men kraftfuld metode til at motivere til deltagelse.

Teorien er baseret på 3 kerne punkter: forøgelse af respondentens gevinst, at sænke dennes omkostninger samt at skabe tillid mellem respondenterne og undersøgeren.

For at øge og gøre respondenterne opmærksom på ”gevinsten” har vi, inden udsendelse af spørgeskema forsynet dem med informationer om undersøgelsen. Dette indeholder bl.a. formålet med undersøgelsen, hvad resultaterne skal bruges til og hvordan denne undersøgelse kan gavne revisionsbranchen. Informationerne havde fokus på problemstillingen om manglende viden inden for det undersøgte område og hvordan resultaterne kan være med til at synliggøre revisors mange opgaver, hvorfor deres deltagelse var vigtig og værdifuld. Deltagerne skal med hjælp af disse informationen føle at undersøgelsen er deres tid værd.

⁹ Don A. Dillman (2013), s. 23

For at motivere til deltagelse i undersøgelsen har FSR også opfordret en række relevante aktører såsom forskellige ledere i branchen til at oplyse deres medarbejdere om undersøgelsen.

Derudover tilbyder vi også at fremsende rapporten når undersøgelsen er færdigbehandlet.

Respondentens omkostning i forbindelse med deltagelse er udelukkende deres tidsforbrug. For at reducere denne omkostning har vi som nævnt tidligere forsøgt at stille spørgsmålene så korte, præcise og entydige som muligt. Tillid skabes hos respondenterne da projektet har den fulde opbakning fra både FSR og CBS, som begge udgør en autoritet på området på hver sin måde.

Alt i alt findes der mange muligheder for fejl for resultatet ved denne undersøgelse. Grundet det undersøgte område er af kompleks karakter, kan vi i sagens natur ikke 100 % udelukke fejlene. Med det grundigt forarbejde og forundersøgelse har vi dog minimeret disse fejlkilder så vidt muligt, således stikprøven stadig er af god kvalitet.

2.4. Kvalitet af data

I dette afsnit vil vi vurdere reliabilitet, validitet og relevans af de indsamlede data på baggrund af de overvejelser vi har gjort os i ”metodelæren” i afsnit 2.3. Formålet er at påvise, hvorledes de begreber der er anvendt i spørgeskemaet, dækker det fænomen, vi gerne vil undersøge.

2.4.1. Reliabilitet

Reliabilitet handler om, hvor præcist og dermed sikkert variablerne måles, og hvor konsistente de indsamlede data er over tid. Det betyder, at man skal kunne opnå samme resultater, hvis man gentager testen.

På baggrund af de overvejelser vi har gjort os i forbindelse med reducere af ”Non response” fejlkilde jf. afsnit 2.3.2.3. vurderes reliabilitet til at være høj. Der vil dog altid være usikkerhed forbundet med undersøgelser baseret på et spørgeskema, da der vil være risiko for at respondenterne fortolker spørgsmålene forskelligt. Dette skyldes at forskellige personers opfattelse af et fænomen kan være afvigende fra hinanden.

Dog vurderes dette til at være minimeret, når vi igennem to workshops har sikret os at de stillede spørgsmål bliver opfattet ens. Dette medførte, at vi til sidst har opnået et spørgeskema med klare og let forståelige spørgsmål, og har dermed minimeret risikoen for, at det samme skema ikke kan påvirke respondenternes svar på forskellige måder.

I forbindelse med holdningsspørgsmålenes kvalitet, har vi forsøgt at vælge en svarskala, der giver mening i forhold til den måde, vi har formuleret vores spørgsmål.

Det vil sige, at når eksempelvis spørgsmålet skulle præcisere "hvor ofte" de undersøgte forhold opstod, blev svarskalaen også formuleret med mulige svar som; "meget ofte", "ofte" mv.

Den form for formulering var med til at skabe en tråd imellem spørgsmålene og svarene. Derudover har vi forsøgt at holde balancen mellem såvel negative som positive svar, således vi kunne undgå at påvirke svarene i en bestemt retning. Efter vores vurdering var disse overvejelser med til at forhøje kvaliteten af den indsamlede data.

Ved at undlade at benytte funktionen "tvunget svar" i spørgeskemaet, har vi formindske risikoen for at respondenterne svarer "ved ikke" blot for at komme videre i spørgeskemaet.

Ud fra det overstående og grundet usikkerheder forbundet med fortolkning af besvarelserne kan vi konstatere at reliabiliteten i holdningsspørgsmålene er mellemhøj.

Vi mener dog at svarmuligheden "ved ikke" har været med til at svække holdningsspørgsmålenes kvalitet. Grunden til dette er, at vi under bearbejdning af data kom frem til at "ved ikke" -svarene nemt kunne misfortolkes, når vi ikke præcist kunne identificere, hvad "ved ikke" refererer til. Dette gav anledning til at foretage en del antagelser ved fortolkning og analyse af data.

2.4.2. Validitet

Formålet med bestemmelsen af datas validitet er at fastsætte, hvorvidt vores måleinstrument, dvs. vores spørgeskema, er i stand til at måle, dét vi undersøger. For at kunne vurdere dette skal vi se på, om der er overensstemmelse mellem vores teoretiske begreber og de empiriske værdier. Det vil sige, at vi skal vurdere, om vores valgte begreber er gyldige og relevante i forhold til vores undersøgelse.

Gyldigheden dækker over vurderingen af hvad resultatet skal bruges til, og hvad det dækker over. Det vil sige gyldigheden skal kunne påvise hvilken sammenhæng der er imellem de teoretiske begreber og de benyttede variabler.

I vores spørgeskema anvendes de udvalgte variabler i form af revisorerklæringer, som den overordnet variabel. Herefter opdeles spørgsmålene som referer til de forskellige typer af revisorerklæringer og de gældende standarder på området. Derfor kan vi på denne baggrund vurdere, at der igennem undersøgelsen arbejdes med et tydeligt begreb som dækker fænomenet ”revisorerklæringer”, som vi ønsker at belyse.

Vi vurderer *statistisk gyldighed* i skemaet til at være høj, fordi vi har en hensigtsmæssig repræsentation. Det vil sige, at vores udtagende sample dækker et antal relevante observationer, som kan kontrolleres med statistiske instrumenter.

2.4.3. Relevans

Relevansen skal bestemme i forhold til hvorvidt de anvendte begreber og variabler er relevante i forhold til problemstillingen og undersøgelsesspørgsmålene. Derfor har vi ved udarbejdelsen af spørgeskema medtaget variabler, som er relevante for besvarelsen af problemformuleringen og de underliggende delespørgsmål. Hvorfor vi på dén baggrund kan vurdere, at relevansen i spørgeskemaet er forholdsvis høj.

2.5. Datarensning

Spørgeskemaet blev sendt ud til i alt 2.896 revisorer som alle er medlem af FSR.

I alt 875 ud af 2.896 revisorer har anvendt spørgeskemaet. Dette er dog ikke udtrykt for det eksakte antal af respondenter, eftersom kun 533 af de 875 har gennemført hele undersøgelsen. Resten har blot angivet nogle svar, uden at have gennemført skemaet. Da vi ikke har valgt at bruge ”tvunget svar” funktion i ”Survey Xact”, er der ligeledes risiko for manglende svar blandt de 533 svarskeemaer.

Manglende svar sammenholdt med ønsket om at kvalitetssikre det underliggende datamateriale, giver anledning til at korrigere stikprøvens population samt gennemførelse af en grundig datarensning.

Datarensning har til formål at rense datasættet for ”støj” før vi foretager vores analyse. Ved fjernelse af støj dvs. de utroværdige eller meningsløse besvarelser, reducerer vi spredningen i besvarelserne, således vi kan sikre os en logisk konsistens i alle besvarelserne så vidt muligt.

Vi har indledt vores datarensning med at ekskludere de åbnelyse - manglende svar, eftersom de ikke bibringer værdi til undersøgelsen. Respondenter som i alt har afgivet 0 erklæringer gennem de seneste 12 mdr. bliver ligeledes kodet som manglende svar som slettes.

Herefter sorterer vi data efter den tid de enkelte respondenter har brugt på at besvare spørgeskemaet. Det vil sige den tid der er gået fra da respondenteren åbnede spørgeskemaet til vedkommende trykkede på ”gennemført” knappen. Med nedre grænse på 5 minutter og en øvre grænse på 2 timer har vi klassificeret en gruppe af respondenter hvis besvarelser vi accepterer.

Vi har valgt at slette respondenter med en besvarelses tid som ligger under den nedre grænse, da vi ikke mener at spørgeskemaet kan færdiggøres på så kort tid uden væsentligt at påvirke troværdigheden af besvarelserne. Respondenter med besvarelses tid over den øvre grænse kræver manuel rensning, da vi ikke ønsker at udelukke respondenter som færdiggjorde spørgeskemaet på flere omgang.

Ved manglende svar vedrører respondenternes baggrundsoplysning, har vi fra Erhvervsstyrelsen hentet en del af de manglende informationer via en liste over godkendte revisorer i Danmark, som bl.a. indeholder deres navn, titel og firma de er tilknyttet.

Trods anstrengelser for at gøre spørgeskemaet så kort som muligt, er det ikke muligt at undgå respondenter som ikke har svaret på alle spørgsmålene. Dette kommer til udtryk ved at der ikke er lige mange svarpersoner til hvert spørgsmål.

I stedet for at udelukke alle disse respondenter besvarelser, som reducerer vores mængde af data, behandler vi dataene efter de følgende to grupper:

1. Fastlæggelse af antal af erklæringer der er afgivet
2. Spørgsmålene vedr. respondenternes holdning til tendens og fortrykte erklæringer

Da besvarelserne i begge grupper bidrager til undersøgelsen uafhængigt af hinanden, behøver vi blot at udelukke de enkelte respondenter i den gruppe respondenter mangler at give svar på. Vi finder metoden nyttig da vi på den måde undgår at skulle reducere stikprøvens størrelse og generaliseringssikkerhed.

En anden og vigtig del af datarensning er rensning af værdier, som ligger uden for det definerede skalaområde. Denne sortering har været nødvendig, da vi ved en fejl har tilladt respondenterne at

afgive flere end et svar, hvilke ikke giver mening. Fejlen har desværre være med til at reducere stikprøvens størrelse, da en lille gruppe af respondenter har afgivet flere svar hvorfor de må anses som ugyldige svar.

Datarensning har resulteret i frasortering af i alt 368 besvarelser ud af 875 i gruppe 1 og 337 besvarelser ud af samme antal i gruppe 2.

2.6. Data repræsentativitet

Ved at anvende en spørgeundersøgelse bestræber vi os på at drage en repræsentativ konklusion fra stikprøvens udvælgelsesenheder til hele populationen. Det vil sige, vi skal kunne vurdere om den gennemførte undersøgelse er repræsentativ i forhold til hvem der har svaret på undersøgelsen, og hvor stort omfanget af bortfaldet var.

I det følgende afsnit vil vi vurdere data repræsentativitet samt at redegøre baggrundsvARIABLENE i undersøgelsen.

2.6.1. Udvalgsenhed

For at forøge graden af repræsentativiteten i vores undersøgelse har vi prøvet at sammensætte vores stikprøves population ud fra en relevant målgruppe. Stikprøvens population skal i denne sammenhæng forstås som mængden af de objekter, vi gerne vil afbilde og generalisere. Denne population skal bestemmes af den problemstilling, vi gerne vil belyse i vores undersøgelse. Formålet med afgrænsning af stikprøvens population er at sikre, at den indsamlede data indeholder informationer om alle enheder, der er omfattet af undersøgelsens problemstilling, og ikke andre. Endvidere vi skal sikre os, at de udvalgte respondenter kan præsentere hele populationen.

Vi startede med at vælge alle revisorer i dansk erhvervsliv som udvælgelse enhed. Derefter har vi studeret revisors rolle i relation med afgivelse af erklæringer nået frem til vores analyseenheder. Udvalgelses metoden resulterede i, at analyseenhederne og dermed populationen i vores undersøgelse blev afgrænset til godkendte revisorer i dansk erhvervsliv. Valget falder på den målgruppe, da vi i vores undersøgelse kun ønsker at belyse problemstillingen vedrørende revisorerklæringer, som kun kan afgives af det ovennævnte segment.

I forbindelse med identificering af målgruppen, er fastlæggelse af størrelsen af stikprøven essentiel. I denne forbindelse tager vi udgangspunkt i den statistiske usikkerhed, vi ønsker at afdække. Jo mindre undergrupper i stikprøven vi ønsker at have fokus på, desto større bør stikprøven være. Vores størrelsesorden vil i denne sammenhæng være 2.896 godkendte revisorer som alle er medlemmer af FSR. Vi har dermed benyttet os af klynge- udvælgelse. Her opdeles populationen i delgrupper, hvor alle delgrupper indgår i stikprøven.

I næste afsnit vil se på baggrundsvariable i stikprøven efter datarensningen jf. afsnit 2.5, for at finde ud af hvor vidt stikprøven ligner eller adskiller sig fra populationen.

2.6.2. Generel – baggrundsvariable i undersøgelsen

	Erklæringer for private virk.	Erklæringer for det offentlige	Erklæringer om private fonde og foreninger	Alder	SR/RR	Virk. str.	Post nr.	virk. navn
Valid	507	507	507	484	507	507	460	457
Missing	0	0	0	23	0	0	47	50

Tabel 1 Baggrundsvariable i undersøgelsen, Kilde: Egen tilvirksning

Med en svarprocent på 17, 5 har i alt 507 revisorer gennemført undersøgelsen.

Som det fremgår i den ovenstående tabel har alle 507 respondenter afgivet svar på hvor vidt de har afgivet erklæringer inden for de 3 forskellige områder.

Manglende informationer om respondenternes titel, virksomhedens størrelse er suppleret med en liste med oplysninger fra Erhvervsstyrelsen, hvorfor 0 går under kategori ”missing” som indikere manglende eller ugyldige svar.

Postnr. og virksomhedsnavn har henholdsvis 48 og 51 under *missing*. Dette kan skyldes navnet som de enkelte respondent har angivet ikke passer med listen Erhvervsstyrelsen besidder. For eksempel kunne respondenterne have forkortet sit mellemnavn eller udeladt at angive mellemnavn. Det har derfor ikke altid været muligt at flette vedkommendes information sammen ved hjælp af Lopslag funktionen i Excel. Det har ligeledes ikke været muligt at indhente de manglende data vedrørende respondenternes alder. Analyser som indeholder variabler ”alder”, ”post nr.” må derfor beregnes på baggrund af de valide observationer.

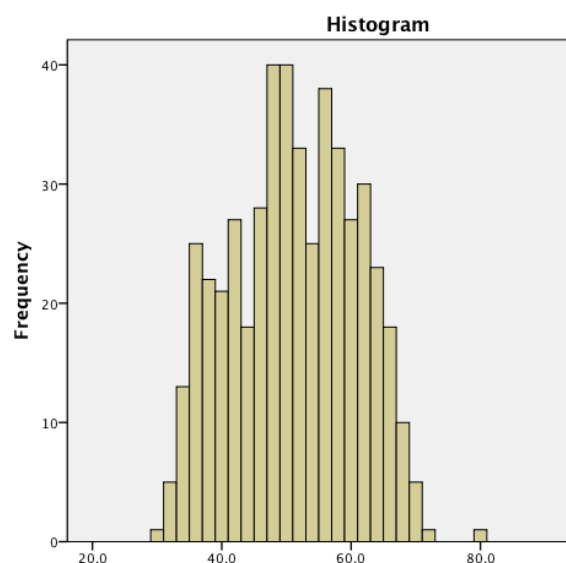
De 507 respondenter kommer fra omkring 280 forskellige revisionsvirksomheder, fordelt på ca. 170 postnr. Blandt dem er der 265 statsautoriseret revisor, hvilke udgør 52,3 % af undersøgelsespopulationen. Registreret revisor udgør de resterende 42,7 %.

	N (stikprøven)		N (Population)	
	Antal	I %	Antal	I %
SR	265	52,27 %	2045	53,62 %
RR	242	47,73 %	1769	46,38 %
I alt	507	100 %	3814	100 %

Tabel 2 Kilde: Egen tilvirkning

dermed ingen over eller underrepræsentation af bestemte grupper.

Aldersgruppe strækker sig fra 30 til 80 år med en gennemsnitsalder på 50 år. Som man kan se på histogrammet er der tale om en normalfordeling, hvor den største del er mellem 50 til 60 år



Figur 2 Aldersgruppe fordeling, Kilde: Egen tilvirkning

gammel. På baggrund af en gennemsnitsalder for en nyuddannet SR er 33 år¹⁰ og vores generel kendskab til branchen, kan tallet efter vores opfattelse lyde til at være højt. Hvis man så ser på undersøgelsen vedr. aldersfordeling blandt FSR medlemmerne i 2010¹¹, så er den største del af SR mellem 40 og 60 år og den største del af RR er mellem 50 og 59 år. Fordelingen af stikprøvens aldersgrupper er derfor ikke langt fra virkeligheden.

På grund af stikprøvens størrelse, den tilfredsstillende svarprocent samt fordeling af revisortype og alder anses stikprøven som værende unbiased.

¹⁰

http://www.fsr.dk/~media/Files/FSR/Nyheder%20og%20presse/Politiske%20maerkesager/hvidbog_fremtidens_revisoruddannelse.ashx side 46

¹¹

http://www.fsr.dk/~media/Files/FSR/Nyheder%20og%20presse/Politiske%20maerkesager/hvidbog_fremtidens_revisoruddannelse.ashx

2.6.3. Test for non response fejlkilde

På trods af en tilfredsstillende svarprocent og vores formodning om ingen over- eller underrepræsentation af bestemte grupper, vil det ikke være muligt at foretage en generalisering af resultaterne, hvis stikprøvens non response bias er betydelig. Vi har derfor valgt at foretage en non response bias' test ved at anvende Armstrong og Overtons¹² "Ekstrapolation" metode.

Metoden er baseret på antagelsen om at respondenter som svarer sent på en undersøgelse minder mere om dem som undlader at svare, sammenlignet med respondenter som svarer tidligt.

På baggrund af antagelsen har vi inddelt datasættet i to grupper, baseret på tidspunktet de enkelte respondenter svarede på spørgeskemaet. Derefter har vi udført variansanalyse på i alt 14 udvalgte spørgsmål, for at finde ud af om de to gruppers middelværdier er forskellige fra hinanden. På den måde kan vi finde ud af, om der er sammenhæng mellem respondenternes reaktionstid på spørgeskemaet og deres svar. En signifikant sammenhæng er dermed tegn på en betydelig non response bias. H_0 er derfor antagelsen om uafhængighed mellem de to variabler og H_1 er antagelsen om afhængighed.

Det viser sig at 13 ud af i alt 14 p-værdier er større end vores signifikansniveau på 5 %¹³. Dette indikerer at forskellene mellem de ikke to grupper ikke er systematiske. Kun en af p-værdierne er på 0,007 hvilken medfører forkastelse af nulhypotesen om uafhængighed. Denne p-værdi vedrører spørgsmålet om antallet af erklæringer med sikkerhed afgivet til det offentlige. Med en gennemsnitlige p-værdi på 0,4 hvilket er langt over vores grænse som er på 95 %, kan vi konkludere fravær af betydelige non response bias. Testen giver dermed ikke nogen anledning til forbehold.

På baggrund af denne non response bias' test, samt den forgående undersøgelse af stikprøvens baggrundsvariabler, hvor det viser sig at stikprøven rummer forskellige typer af revisorer, i forhold til variation i deres arbejdsopgaver, alder, virksomhedsstørrelse og placering, vurderes stikprøven som værende repræsentativt i forhold til formålet med vores undersøgelse.

¹² Armstrong og Overtons (1977), s. 397

¹³ Se Bilag 5

2.7. Kildekritik

Der er foretaget en stor undersøgelse i form af spørgeskema, som er sendt til medlemmer af FSRs. Da disse medlemmer er statsautoriserede og godkendte revisorer, vurderer vi, at de har kendskab til emnet og besidder den nødvendige erfaring og faglighed i forbindelse med det undersøgte emne.

Spørgeskemaet blev vurderet to gange i to forskellige workshops, og spørgsmålene i spørgeskemaet er ændret og tilpasset undervejs når det var nødvendigt, således at spørgsmålene var relevante og forståelige. De stillede spørgsmål vurderes derfor til at være væsentlige for at besvare afhandlingens problemformulering. Tilpasning af spørgeskemaet i forskellige faser har været med til at reducere risikoen for at overse væsentlige spørgsmål og emner.

Sekundær data er indhentet gennem artikler og pressemeddelelser fra FSR og andre lignende brancheforeninger, sager fra Responsumudvalget, CBSs revisorbibliotek og Karnov Group samt diverse internetsider.

I forbindelse med indsamling af sekundære data har vi været meget kritiske omkring validiteten og pålideligheden af de data, vi kom i besiddelse af. Dette gav anledning til at vi hele tiden forsøgte at indsamle flere informationer, således at vi kunne anskaffe viden om emnet fra forskellige kilder, således vi kunne have en objektiv tilgang til emnet.

Vi har derudover forsøgt at holde os opdateret på lovgivningsområdet i hele afhandlingsforløbet, således vi kunne sikre os relevans og aktualitet af de anvendte love og standarder i afhandlingen.

Kapitel 3. Definition og teorier

3.1. Definition på erklæringer

Faktummet, at langt de fleste virksomheder udarbejder information om virksomhedens situation og resultater for at imødekomme stakholders behov, er velkendt.

En stakholder skal have tillid til virksomhedens udarbejdet oplysninger, før denne kan træffe beslutninger på baggrund af disse, eksempelvis i forbindelse med at investere i virksomheden.

For at kunne give interessenterne det mest retvisende billede af virksomhedens finansielle oplysninger, skal revisor sørge for at reducere usikkerheden forbundet med oplysningerne så vidt

som muligt. Usikkerhed om oplysningernes validitet skal altså reduceres til et minimum, hvis ikke usikkerheden kan udelukkes.

Revisor erklæring er en hyppigt brugt og effektiv måde at tilføre informationerne troværdighed.

Ifølge Politikens nudansk ordbog står ordet ”erklæring” for en formel tilkendegivelse af noget, for eksempel en udtalelse af en handling. En revisorerklæring er dermed en revisors skriftlige afrapportering på en udført opgave. Man kan med andre ord betegne erklæringer som et kommunikationsmiddel mellem revisor og erklæringens brugere.

Som tidligere beskrevet, findes der mange former for erklæringer. Der findes ikke en entydige måde at opdele revisorerklæringer på. Revisorloven skelner revisorerklæringer i to hovedgrupper:

1. Erklæringer med sikkerhed
2. Andre erklæringer

Ifølge Revisors skriftlige erklæringer¹⁴ kan erklæringer med sikkerhed opdeles på to niveauer:

1. Erklæringer med høj grad af sikkerhed
2. Erklæringer med begrænset sikkerhed.

Ved afgivelse af erklæringer med sikkerhed udtrykker revisor en konklusion om et givent emnet som helhed. Erklæringer med sikkerhed kan blandt andet være påtegninger og fortrykte erklæringer.

Andre erklæringer er erklæringer uden sikkerhed, hvor revisor ikke udtrykker konklusion. Det kan for eksempel være opgave i forbindelse assistance med opstilling af regnskab ifølge ISRS 4410.

De forskellige sikkerhedsniveauer uddybes nærmere i dette kapitels afsnit 2.

Reglerne vedrører erklæringer afgivet af enten statsautoriseret revisor eller registreret revisor er reguleret i Revisorloven og erklæringsbekendtgørelse, hvilke vi beskriver i afsnit 3.

Det skal bemærkes at alle godkendte/statsautoriseret revisorer er forpligtet til at overholde loven, standarder og bekendtgørelser ved afgivelse af erklæringer med sikkerhed. Fravigelse af disse love må kun ske, hvis der er tale om afgivelse af erklæringer til udlandet, hvor særlige lovkrav

¹⁴ Kim Füchsel, Martin Lunden og Ole Tjørnelund (2010) , Revisors skriftlige erklæringer s. 41.

skal efterleves. Dette vil vi dog ikke komme ind på, da afhandlingen kun har til formål at beskrive erklæringsafgivelse i dansk erhvervsliv.

Derudover er revisorer også forpligtet til at overholde internationale standarder udstedt af IFAC, hvis denne er medlemmer af FSR – danske revisorer.

3.2. Erklæringsafgivelse - Forskellige sikkerhedsniveauer

Der findes forskellige typer af revisorerklæringer som giver forskellige grad af sikkerhed for oplysninger i et årsregnskab. Kravene til revisors arbejde er fastsat på forhånd, afhængig af hvilken type af erklæringer der er valgt.

Som nævnt i sidste afsnit kan erklæringer opdeles i erklæringer med sikkerhed og erklæringer uden sikkerhed.

I følgende afsnit vil vi kort gennemgå de forskellige grad af sikkerhed og de forskelle, der er imellem de forskellige erklæringer.

3.2.1. Erklæringsopgaver med sikkerhed

Erklæringer med sikkerhed er omfattet af både hele revisorloven og erklæringsbekendtgørelsen. Derimod er erklæringer uden sikkerhed kun omfattet af enkelte bestemmelser i revisorloven og er ej reguleret af erklæringsbekendtgørelsen.

Ifølge ”begrebsrammen for erklæringsopgaver med sikkerhed” er erklæringsopgave med sikkerhed en opgave, *hvor revisor udtrykker en konklusion, der er udformet for at øge graden af tillid, som tiltænkte brugere ud over de ansvarlige for emnet kan have til vurderingen eller målingen af et erklæringsemne efter kriterier*¹⁵.

Der sondres mellem to grader af sikkerheder, når der tales om erklæringer med sikkerhed: Høj grad af sikkerhed og begrænset sikkerhed. Om en erklæringsopgaver falder under høj eller begrænset grad af sikkerhed, afhænger det af størrelsen af risikoen for, at revisor afgiver en konklusion som indeholder væsentligt fejlinformation. Risiko reduceres i takt med mængde af de indsamlede revisionsbeviser. Med andre ord er omfang af revisorhandlinger positivt korreleret med grad af sikkerhed som skal udtrykkes i erklæringen.

¹⁵ Begrebsramme for erklæringsopgaver med sikkerhed. Afsnit 7 ”definition af og målet med en erklæringsopgave med sikkerhed”

Høj grad af sikkerhed – Revision

Ifølge begrebsrammen er høj grad af sikkerhed mindre end fuld sikkerhed.

Målet med erklæringer med høj grad af sikkerhed er at afgive en positiv udtrykt konklusion, på baggrund af en opgave, hvis opgaves risiko er blevet reduceret til et acceptabelt lavt niveau¹⁶.

Dette betyder at revisoren skal i sin konklusion positivt bekræfte at der er indsamlet revisionsbevis som er tilstrækkelig og egnet til at reduceret opgaverisiko til det acceptabelt lavt niveau.

Det fremgår ikke i begrebsrammen hvad et acceptabelt niveau er, men ifølge ”Revisors skriftlige erklæringer”¹⁷ vil det svare til at konklusionen er korrekt med 90- 95 % sikkerhed.

Skal der afgives en erklæring på et regnskab som er med høj grad af sikkerhed, skal revision vælges. Revision er det mest omfattende arbejde en revisor kan udføre i forhold til et regnskab.

Den har fokus på at opnå revisionsbevis, ved at undersøge og teste de underliggende data.

Arbejdshandlinger vil derfor altid have mere vægt på substandshandlinger fremfor analytisk handlinger.

Begrænset grad af sikkerhed – review

Ved opgaver med begrænset sikkerhed afgives der en negativt udtrykt konklusion, på grundlag af opgaver hvis opgaverisiko er reduceret til et acceptabelt lavt niveau. Dette risikoniveau er dog højere sammenlignet med risikoniveau i opgaver med høj grad af sikkerhed. Forskel i risikoniveau skyldes forskellen i art, omfanget og den tidsmæssige placering af revisionshandlingerne, som følge af krav til sikkerhedsniveau er lavere.

En negativ bekræftelse kan eksempel være en konklusion om hvorvidt revisoren er blevet opmærksom på forhold der giver anledning til at afgive en konklusion med modifikation.

Til forskel fra revision bygger review primært på analyser og forespørgsler, posterne i regnskabet bliver dermed ikke verificeret. Men kan med andre ord sige at revisor tager kundens ord for gode vare. Ifølge He- Revision¹⁸ afgives der en konklusion uden væsentlig fejl med ca. 65 % sikkerhed. Dette må formodes at være en estimat som He-Revision har skønnet, da sikkerheden der opnås er vanskeligt at kvantificere.

¹⁶ Begrebsramme afsnit 11

¹⁷ Kim Füchsel, Martin lunden og Ole Tjørnelund Thomasen (2010) s. 44

¹⁸ <http://www.he-revision.dk/siteimages/common/upload/ixdtikmiolldohqtcpliAndelsboligrevision-HE-Revision.pdf>

Begrænset grad af sikkerhed - Udvidet gennemgang

Som alternativ til revision er det fra ultimo 2012 muligt at vælge udvidet gennemgang for virksomheder i regnskabsklasse B med omsætning på op til DKK 72 millioner.

Ligesom revision, er der tale om afgivelse af en positivt udtrykt konklusion på regnskabet.

Denne form for erklæring er ikke nær så omfattende som revision, men har større sikkerhedsniveau end review. Ifølge bogen om regnskaber der ikke revideres¹⁹ er udvidet gennemgang fagteknisk set en ”review + 5 %” som også giver begrænset sikkerhed. Større sikkerhedsniveau medfører at arten af revisionshandlinger ikke længere udelukkende skal være baseret på analytisk handlinger. Der skal også indeholdes et vist omfang af substanshandlinger.

I en udvidet gennemgang skal revisor med udgangspunkt i handlingerne i Review tillægge 4 konkrete supplerende handlinger²⁰ som skal give revisor yderligere bevis, således der kan afgives en positiv konklusion. Det kan for eksempel være indhentelse af engagementsforespørgsler og advokatbrev forudsat disse er relevante for aflæggelse af den pågældende virksomheds regnskab. Eftersom udvidet gennemgang ikke har ligeså høj grad af sikkerhed som revision, kan den ikke sidestilles med en revision. Dog er den en god alternativ for virksomheder der ikke har behov for den høje grad af sikkerhed som revision giver.

3.2.2. Erklæringsopgaver uden sikkerhed

Ingen grad af sikkerhed – assistance erklæringer vedr. opstilling af årsregnskaber og aftalte arbejdshandling.

I en assistanceopgave indsamler og summerer revisor regnskabsmæssige oplysninger som han har modtaget fra kunden. Da denne type af erklæringsopgave ikke involverer indsamling af revisionsbevis og revisor blot skal vurdere om regnskabet er i orden som helhed, er assistanceerklæring det mindst grundige arbejde en revisor kan udføre i forhold til regnskabsaflæggelse. En assistanceerklæring har et sikkerhedsniveau på 0 %. Der udtrykkes ligeledes ikke en konklusion, da det ikke er muligt for revisor at udtale sig om regnskabet som helhed på baggrund af handlinger der udføres i forbindelse med assistanceerklæringer. Dette betyder at assistanceerklæringer ikke opfylder definition af erklæringsopgave med sikkerhed og

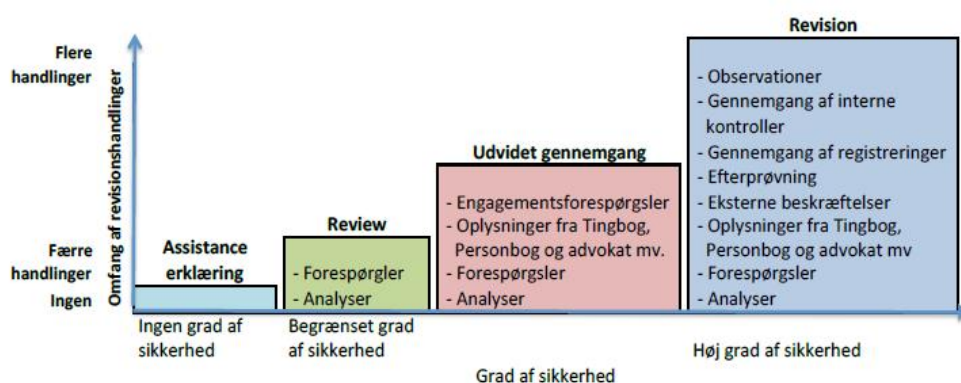
¹⁹ Når regnskaber ikke revideres (2013) – Lars Kiertzner s. 96

²⁰ Når regnskaber ikke revideres (2013) – Lars Kiertzner s. 110

er dermed ikke omfattet af begrebsrammen. Vejledning for udarbejdelse af assistance erklæringer skal derfor hentes i ISRS 4410.

På trods af assistanceerklæring ikke giver sikkerhed til regnskabet, er den ikke værdiløs.

Revisor tilføjer nemlig troværdigheden til regnskabet ved at bekræfte sin medvirken. Denne troværdighed kommer bl.a. af at revisor stadig skal opfylde kravet om at udføre arbejde i overensstemmelse med god revisorskik jf. Revisorloven § 16.



Dette afsnit om de forskellige sikkerhedsniveauer kan opsummeres som vist i figur²¹ til venstre.

Figur 3 Oversigt over forskellige sikkerhedsniveauer, Kilde: Egen tilvirkning

3.3. Lov og bekendtgørelse

I dette afsnit vil vi redegøre for de gældende love og bekendtgørelser der benyttes til at besvare afhandlingens problemstillingerne i /i henhold til? kapitel 5 og 6.

Afsnittet indledes med en kortfattet beskrivelse af revisorloven med fokus på RL § 16, hvilken regulerer revisorens rolle i det danske erhvervsliv. Endvidere beskrives den relevante erklæringsbekendtgørelse, der omhandler retningslinjer for afgivelse af erklæringer samt en kort beskrivelse af de forskellige erklæringstyper og sikkerhedsgrader.

3.3.1. Revisorloven

Revisorlovens bestemmelser beskriver en række betingelser for godkendelse og registrering af revisionsvirksomheder samt forudsætningerne for udførelse af revision mv. RL § 1, stk. 2, finder

²¹ Figuren er inspireret af <http://www.fsr.dk/~media/Files/Faglig%20viden/Publikationer/FSR-Revisionsfolder.ashx> og http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/dk/Documents/audit/Udvidet_gennemgang.pdf

anvendelse ved revisorens afgivelse af revisionspåtegninger samt revisorens udtalelse om ledelsesberetningen i henhold til årsregnskabsloven. Yderligere anvendes revisorloven ved revisorens afgivelse af *”Andre erklæringer med sikkerhed”* som ikke er udelukkende rettet mod hvervgiverens eget brug.

Afgiver revisoren en erklæring af typen *”Andre erklæringer med sikkerhed”* vil denne erklæringen være omfattet af RL § 16 stk. 3, § 22, § 30, §§ 43-46 og § 54 stk. 4, 1. pkt.

3.3.1.1 Revisorloven § 16

Revisorloven § 16 omhandler revisorens rolle som offentlighedens tillidsmand ved udarbejdelse af opgaver, der er omtalt i RL § 1, stk. 2. Yderligere lægger RL § 16 vægt på at revisoren skal ved udførelse af disse opgaver, handle med god revisorskik og *”udvise nøjagtighed og hurtighed, som opgavernes beskaffenhed tillader”*.²²

God revisorskik skal ifølge revisorlovens definition forstås som:

*”Udvisning af integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu ved udførelsen af opgaverne.”*²³

Udover god revisorskik foreskriver loven en række andre betingelser om revisorens uafhængighed ved udførelsen af opgaver, som er omfattet af RL § 1. Er revisoren ikke uafhængig ved udførelsen af arbejdet, skal uafhængigheden oplyses i erklæringen jf. RL. § 24.

3.3.2. Erklæringsbekendtgørelsen

Erklæringsbekendtgørelsen tager sit udgangspunkt i RL § 16, i relation til revisorens rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant i forbindelse med afgivelse af erklæringer med sikkerhed. Bekendtgørelsen trådte i kraft den 22. april 2013 samtidig med at bekendtgørelsen nr. 668 af 26. juni 2008 om *”godkendte revisorers erklæringer”* ophørte.

Bekendtgørelsen opdeles i de nedenstående fire kapitler:

Kapitel 1. Indledende bestemmelser

Kapitel 2. Afgivelse af erklæringer og revisions påtegninger på reviderede regnskaber

Kapitel 3. Strafbestemmelser

Kapitel 4. Ikrafttræden

²² Revisorloven § 16, stk. 1

²³ Revisorloven § 16, stk. 1

3.3.2.1. Indledende bestemmelser

Indledende bestemmelser foreskriver at revisorerklæringer skal udformes uafhængig af hvervgiver og under hensyn til de forhold, som modtageren må forventes at tillægge betydning. Desuden skal revisoren ved afgivelse af erklæringer tage hensyn til alle de væsentlige forhold, der kan have en betydning for konklusionen på erklæringen. Ifølge bekendtgørelsen formodes modtageren at være de personer, offentlige myndigheder og virksomheder som erklæringen må forventes at have betydning for i forhold til deres beslutningstagning. Yderligere er det reguleret i bekendtgørelsen §1, stk. 3 at revisor skal udforme erklæringen i et entydig og let forståeligt sprog jf. bekendtgørelsen.

Bekendtgørelsen §2, stk. 1-2, omtaler definitionen på et regnskab. Et regnskab forstås som:²⁴

- 1) En årsrapport, et årsregnskab, et koncernregnskab, en delårsrapport, et delårsregnskab og et delårs koncernregnskab i henhold til ÅRL, samt
- 2) Et andet tilsvarende regnskab, som ikke er omfattet af nr. 1, og som i det mindste indeholder en resultatopgørelse, en balance og forklarende noter, og som tjener et generelt formål og retter sig mod en bred kreds af brugere.

Bekendtgørelsens kapitel 2. uddyber de forskellige kriterier der vedrører afgivelsen af erklæringer i forbindelse med revisionspåtegning, reviderede regnskaber og erklæringer, udvidet gennemgang af regnskaber og andre erklæringer med sikkerhed.

Revisionspåtegning på et regnskab defineres i bekendtgørelsen § 3 som en erklæring der afgives af en revisor, i forbindelse med det udførte revisionsarbejde på et årsregnskab. Er der tilfælde hvor der er en aftale om afgivelse af en erklæring vedrørende en eller flere supplerende beretninger, der indgår i en årsrapport, kan revisoren udarbejde en særskilt erklæring for beretningen. Denne særskilt erklæring for supplerende beretninger skal ifølge bekendtgørelsen udformes i henhold til bekendtgørelsen §§ 16-19, som omhandler ”Andre erklæringer med sikkerhed”.²⁵

²⁴ Bkg. Kapitel 1. Indledende bestemmelser, § 2, stk. 1-2

²⁵ Bkg. §§ 16-19

3.3.2.2. Andre erklæringer med sikkerhed

Erklæringsbekendtgørelse § 16, omfatter andre erklæringer med sikkerhed, som revisor afgiver, udover de erklæringer omfattet af bekendtgørelsen §§ 3-15 . Bekendtgørelsen § 17 foreskriver en række betingelser i et bestemt rækkefølge, som erklæringer omfattet af § 16 ”Andre erklæringer med sikkerhed”, skal som minimum indeholde. Disse er som følge af bekendtgørelsen:²⁶

- 1) En identifikation af det forhold, hvorom der afgives erklæring (erklærings emnet) og en beskrivelse af erklæringsopgaven.
- 2) En omtale af revisorens ansvar og det udførte arbejde, jf. stk. 2.
- 3) Forbehold jf. § 18.
- 4) En konklusion på det udførte arbejde jf. stk. 3-5.
- 5) Supplerende oplysninger jf. § 19.

Yderligere lægges der vægt på, at i erklæringsopgaver med en høj grad af sikkerhed, den afgivende konklusion skal give udtryk for; at erklæringsemnet giver et retvisende billede eller den er i overensstemmelse med de andre kriterier, den er vurderet efter.

Udarbejdes erklæringen med en begrænset sikkerhed, skal konklusionen give udtryk for forhold, som revisoren er blevet opmærksom på under udarbejdelsen af erklæringen. Det vil sige, at konklusionen skal indbefatte de forhold, der giver anledning til at erklæringen ikke giver et retvisende billede eller ikke er udarbejdet i overensstemmelse med de kriterier, erklæringen er vurderet efter.

Erklæringsopgaver som udarbejdes i forbindelse med udvidet gennemgang af perioderegnskaber og balancer, skal revisorens konklusion tage sit udgangspunkt i den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme eller andre tilsvarende generelle kvalitetskrav.

Konklusionen på en erklæring skal ifølge bekendtgørelsen være enten uden forbehold, med forbehold eller afkræftende. Ender revisoren i en situation hvor han ikke kan udtrykke en konklusion om erklæringsemnet, skal dette udarbejdes særskilt i et afsnit efter afsnittet om ”forbehold”.

²⁶ Bekendtgørelsen § 17

Forbehold i en erklæring kan skyldes væsentlige fejl eller mangler i de oplysninger revisor har lagt til grund for det arbejde, han udførte. Dette kan være de situationer hvor revisoren ikke vil være i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Derfor kan revisoren ikke konkludere, at erklæringsemnet er uden væsentlige fejl og mangler. Vælger revisoren at foretage forbehold, skal dette begrundes og klart fremgå af erklæringen.

3.3.2.3. Strafbestemmelser

Af bekendtgørelsens kapitel 3. fremgår at overtrædelsen af § 1, stk. §§3-15 samt §§ 17-19, kan medføre bødestraffer. Er der tale om juridiske personer vil disse jf. § 20, stk. 2, befales strafansvar efter reglerne i straffelovens 5.

Strafbestemmelserne anvendes ved blandt andet revisors overtrædelse af de krav, der er stillet til ham ved udførelse af arbejdet. Baggrunden for disse bødestraffer vil gennemgås kort i kapitel 5. i forbindelse med fortrykte erklæringer.

3.4. ISRS 4410

ISRS 4410 som har navnet ”Erklæringer om opstilling af finansielle oplysninger” er trådt i kraft med virkning for erklæringer der blev afgivet fra d. 1. juli 2013 og senere. Standarden er oprindeligt udsendt af IAASB i marts 2012 og blev derefter oversat og udsendt af FSR i november samme år. ISRS 4410 erstatter den tidligere ISRS 4410 DK der oprindeligt er fra marts 2003. ISRS 4410 DK der tidligere hed RS 930 vedrører assistancer med regnskabsopstilling.

Forskellen mellem RS 930 og ISRS 4410 DK bestod i mindre ændringer af de danske tilpasninger. Det vil sige, at standarden var mere i overensstemmelse med den daværende revisorlovgivning. ISRS 4410 indeholder i modsætning til den tidligere standarder ikke danske tilpasninger. Dette er baggrunden for at standarden ikke hedder ISRS 4410 DK men blot ISRS 4410. Desuden er kravene i standarden øget, således at standarden består af 104 afsnit, hvor der er 19 egentlige afsnit og 63 afsnit med vejledninger og forklaringer. Dette betyder, at standarden er blev meget mere omfattende i forhold til den tidligere ISRS 4410 DK, som kun bestod af 19 afsnit.

Den anden forskel mellem den nye og den tidligere version er, at efter den nye standard kan revisoren med de *fornødne tilpasninger* anvende standarden, når brugeren er anden end den daglige eller den øverste ledelse. Endvidere kan revisor med de *fornødne tilpasninger* anvende standarden i opgaver om opstilling af ikke-historiske finansielle oplysninger eller opstilling af ikke - finansielle oplysninger.

Derudover fremgår af standarden at revisoren ikke har behov for at verificere nøjagtigheden eller fuldstændigheden af de finansielle oplysninger, der modtages fra virksomhedens ledelse. Dette skyldes, at opgavens formål er, at revisoren kun skal assistere ledelsen med opstilling af finansielle oplysninger og skal dermed ikke indsamle bevis for en konklusion om et regnskab eller lignende. Desuden afgives der i forbindelse med disse opgaver ingen grad af sikkerhed om de finansielle oplysninger. Det vil sige, at der er tale om opgaver der ikke indeholder konklusion og dermed ingen grad af sikkerhed har.

3.4.1. ISRS 4410 VS. ISRS 4410 DK

Et af de punkter som er ramt af erstatningen af ISRS 4410 DK med ISRS 4410, er revisorens pligt til afgivelse af erklæring om opstilling af finansielle oplysninger. Som det fremgår af ISRS 4410 DK revisoren skal afgive en erklæring om assistance med regnskabsopstilling såfremt revisoren associeredes med regnskabsmæssige oplysninger som er underkastet assistance. I modsætning til dette fremgår det af den nye standard at revisoren i konkrete situationer selv kan vurdere, om standarden skal anvendes, herunder om der er skal afgives en erklæring. Derudover foreskriver standarden at revisoren selv skal vurdere anvendelsen af standarden, når den daglige ledelse anmoder om udarbejdelse og præstation af finansielle oplysninger.

3.4.2. Revisorlovens anvendelsesområde jf. ISRS 4410

Da assistanceerklæringer er opgaver uden sikkerhed falder de per automatik under "*Andre erklæringer*" jf. RL § 1, stk. 3. Det vil sige *erklæringer uden sikkerhed, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivning eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget bruge*. Dette medfører at revisoren ved afgivelsen af disse typer af erklæringer vil være omfattet af en del af loven.

Er der derimod tale om erklæringer om finansielle oplysninger, der *ikke kræves i henhold til lovgivning og udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug*, er revisor ikke underkastet

loven. Det vil betyde, at revisoren selv kan bestemme om han vil beholde eller slette bekræftelsen om overholdelse af de relevante bestemmelser i revisorloven.

Dog foreskriver loven, at erklæringen ikke kan bringes udenfor lovens område ved blot angivelsen af at erklæringen er til hvervgiverens eget brug, såfremt revisor indså eller burde have indset at erklæringen ville bruges overfor tredjemand.

3.4.3. Revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant

Revisorer bliver som bekendt anset for at være offentlighedens tillidsrepræsentant. Denne rolle vil dog ændres jf. RL § 1, stk. 3 når der er tale om erklæringer uden sikkerhed. Revisorloven § 1, stk. 3 foreskriver i denne forbindelse at revisoren ikke er offentlighedens tillidsrepræsentant, ved afgivelse af andre erklæringer der kræves i henhold til lovgivning eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.

Dette skyldes at disse erklæringer som tidligere nævnt er uden sikkerhed og indeholder heller ikke en konklusion. Dette medfører at revisoren ikke kan tage forbehold i erklæringer uden sikkerhed og vil dermed heller ikke anses for værende offentlighedens tillidsrepræsentant, da der ikke udtrykkes en konklusion på det udførte arbejde.

3.4.4. Udvisning af god revisorskik

Som det fremgår af ISRS 4410 revisoren skal jf. RL § 16, stk. 3, 1. pkt. ved afgivelse af erklæringer *der kræves i henhold til lovgivning, eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug*, udvise professionel kompetence og fornøden omhu. Professionel kompetence og fornøden omhu betyder at revisoren skal vedligeholde sin faglige viden, således at han kan sikre sig, at hvervgiveren modtager en professionel ydelse. Dette viser at der stilles de samme krav til revisorens professionelle viden i forbindelse med såvel erklæringer uden sikkerhed som erklæringer med sikkerhed. Dette skal sikre at revisoren har den fornødne faglige viden når det drejer sig om afgivelsen af forskellige typer af erklæringer. Dog skal det bemærkes at revisoren kun delvist skal overholde god revisorskik i forbindelse med afgivelse af erklæringer omkring opstilling af finansielle oplysninger.

3.4.5. Overholdelse af Etiske krav

Ifølge standarden skal revisoren overholde de nedenstående grundlæggende principper ved afgivelse andre erklæringer:

- Integritet
- Objektivitet
- Professionel kompetence og fornøden omhu
- Fortrolighed
- Professionel adfærd

Standarden bekendtgør dog at kapitel 290 og 291 i de etiske regler, som omhandler revisorens uafhængighed, ikke er relevante i forbindelse med erklæringer uden sikkerhed. Revisorloven § 16, stk. 3, 1. pkt. peger som tidligere nævnt på at revisoren ved afgivelse af erklæringer uden sikkerhed blot skal udvise professionel kompetence og fornøden omhu. Det vil sige revisoren ikke behøver at udvise den nøjagtighed og hurtighed, som opgavens beskaffenhed tillader, eller udvise integritet, objektivitet, fortrolighed og professionel adfærd.

Etiske regler for revisorer betinger revisoren i modsætning til revisorloven at overholde alle de grundlæggende principper, der er i de etiske regler for revisorer. Dette kan skabe en misforståelse hos revisoren og regnskabsbrugerne, hvilket medfører at regnskabsbrugerne vil have de samme forventninger til revisorens udførte arbejde i både erklæringer med sikkerhed og erklæringer uden sikkerhed.

Meningsforskellene kan Ifølge ISRS 4410 skyldes, at der ved afgivelse af erklæringer uden sikkerhed ikke stilles krav til revisorens uafhængighed. Efter ISRS 4410 handler integritet og objektivitet i al væsentlighed om uafhængighed. Derudover stilles der heller ikke udtrykkelige krav til fortrolighed i forbindelse med afgivelse af erklæringer uden sikkerhed. Grunden til dette er, at den generelle tavshedspligt for revisorer også gælder ved afgivelse af erklæringer uden sikkerhed. Desuden anses professionel adfærd heller ikke for værende særlig relevant for erklæringer uden sikkerhed. Grunden til dette er, at professionel adfærd handler om revisorens omdømme, og eftersom revisorens omdømme knytter sig til revisorens rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant anses den ikke for værende relevant i forbindelse med erklæringer uden sikkerhed.

3.4.6. Faglig vurdering

Ifølge ISRS 4410 skal revisoren ved udførelse af erklæringer om opstilling af finansielle oplysninger foretage en faglig vurdering. Revisorens faglige vurdering er central for værdien af

erklæringen. Grunden er, at erklæringen vil ikke have en værdi uden fornøden faglig vurdering, i de tilfælde hvor erklæringens hensigt er at assistere den daglige ledelse med at træffe beslutninger. Faglig vurdering skal dog ikke forveksles med professionel skepsis, ifølge ISRS 4410. Da faglig vurdering er både central i erklæringer med og uden sikkerhed, er professionel skepsis kun relevant i forhold til erklæringer med sikkerhed. Det vil sige, revisoren behøver ikke at udvise professionel skepsis ved afgivelse af erklæringer uden sikkerhed. Derudover skal revisoren heller ikke verificere nøjagtigheden eller fuldstændigheden af de oplysninger ledelsen stiller til rådighed.

Opsummering

Med udgangspunkt i overstående beskrivelse kan vi konstatere at ISRS 4410 stiller veldefinerede retningslinjer i forbindelse med revisorens pligt og arbejde i forbindelse med udarbejdelse af assistanceerklæringer. Dette betyder at, der en række kriterier skal være opfyldt ved afgivelse af erklæringen selvom denne ingen grad af sikkerhed har.

Desuden kræver standarden at revisoren skal opretholde og dermed med fordel anvende sin faglige viden ved afgivelse af assistanceerklæringer.

Endvidere kræve standarden at revisoren skal i det omfang der er nødvendigt for udførelsen af arbejdet overholde de grundlæggende principper der er i etiske krav for revisorer.

Vi kan med udgangspunkt i det overstående beskrivelse vurdere at der eksisterer tilstrækkelige reguleringer og pligter til revisorer i forbindelse med afgivelse af assistanceerklæringer. Derudover mener vi indførelsen af den nye ISRS 4410 har været med til at forbedre standardens kvalitet. Grunden til det er, at standarden er blevet meget mere omfattende på grund af de 63 afsnit med vejledende oplysninger og forklarende materiale. Vejledninger og forklaringer kan bruges som en hjælpemiddel for revisorer og være med til at forøge revisorens præstation ved afgivelse af assistanceerklæringer.

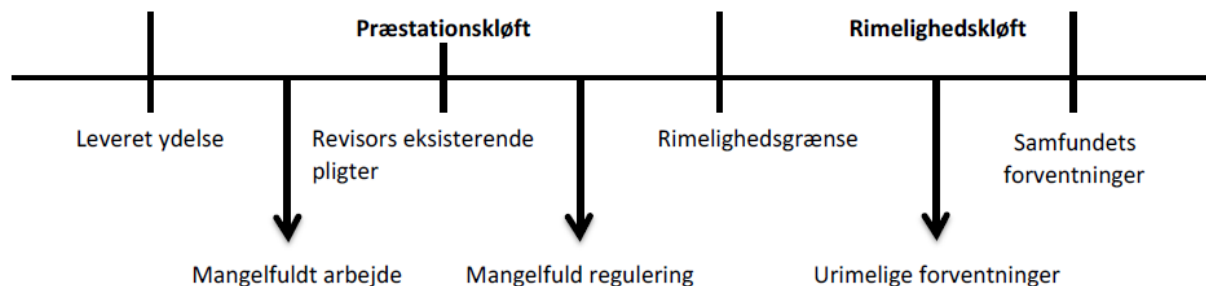
3.5. Teori om forventningskløften

Forventningskløften skal forstås som en uoverensstemmelse mellem den ydelse som samfundet forventer at revisor skal levere, og dét arbejde revisor udfører for at leve op til lovgivning og god revisorskik.²⁷

Begrebet blev første gang taget i brug i forbindelse med revisions arbejde i 1974 af Liggio.²⁸ Liggio definerede forventningskløften som *”den forskel der er mellem den uafhængige revisors arbejde, og regnskabsbrugers forventninger til det arbejde revisor skal levere”*.²⁹

Teorien beror på at forventningskløften kan opdeles i to forskellige dele. Det vil sige en forventningskløft og en forståelseskloft. Forventningskløft indrammer de berettigede forventninger samfundet/regnskabsbrugerne har til revisorens arbejde. Forståelseskloft opstår når regnskabsbrugeren har ikke den nødvendige viden og indsigt i regnskabsvæsen, regnskabsaflæggelse og revisors arbejde.³⁰ Denne uvidenhed og manglende indsigt, medfører kommunikationsvanskeligheder og skaber dermed en forståelseskloft mellem samfundet/klienten og revisoren.

Teorien om forventningskløften har eksisteret i over 100 år og der har været forskellige definitioner og holdninger om teorien. Heriblandt kom Brenda Porter i 1993 med en ny vinkel og definition på teorien. Ifølge Brenda Porter skulle forventningskløften identificeres i forskellige delkomponenter, således man kunne klarlægge hvorvidt revisorerne eventuelt ikke lever op til det, der forventes af dem, eller hvad de kan eller bør udføre.



Figur 4 Brenda Porters model over forventningskløften, Kilde: Egen tilvirkning

²⁷ Kjeld CHR. Bøg og Lars Kiertzner (2007), s. 14

²⁸ Professor Brenda Porter (2009), s. 9

²⁹ Brenda Porter 1999, The Institute of Chartered Accountants of Scotland Edinburgh (2004), s. 6

³⁰ Christensen, Mogens; Füchsel, Kim; Loft, Anne (2000), s: 38

Som det kan ses af figur 4³¹, viser præstationskløften samfundets / regnskabsbrugernes opfattelse af revisors arbejde. Rimelighedskløften udtrykker de forventninger samfundet/regnskabsbrugerne har til revisors udførte arbejde. Afstanden mellem disse to yderpunkter udtrykker den samlede forventningskløft, der er mellem samfundet/regnskabsbrugerne og revisor.

Brenda Porter definerer forventningskløften som:

*"The audit expectation – performance Gap is the gap between society's expectations, of auditors and auditors' performance as perceived by society".*³²

Det vil sige, den forskel der er mellem samfundets forventninger til revisor, og revisors præstation vurderet af samfundet. Som det fremgik af figur 4 består Porters definition af de to efterfølgende komponenter:

- 1) Reasonableness gap (Rimelighedskløft)
- 2) Performance gap (Præstationskløft)

Hvor rimelighedskløften er forskellen mellem hvad klienten forventer af revisor, og hvad der med rimelighed kan forventes at revisor leverer.

Præstationskløften skal ifølge Brenda Porter deles i yderligere to elementer:

- a) Utilstrækkelig regulering (Deficient standards gap), hvilket skal forstås som forskellen mellem, hvad der rimeligt kan forventes af revisor, og de faktiske krav som revisor ifølge lovgivning og standarder skal leve op til.
- b) Utilstrækkelig præstation (Deficient performance gap), anses som de forventninger, der er til revisor og måden som samfundet vurderer revisors præstation.

En utilstrækkelig regulering kan opstå, hvis revisors præstation er i overensstemmelse med lov og standarder, men hvor lovgivning ikke er i overensstemmelse med samfundets forventninger.

Hvorimod en "utilstrækkelig præstation" kan anses som en situation hvor revisor udfører sit arbejde, men hvor samfundet vurderer at arbejdet ikke lever op til lovgivningen.³³

³¹ : Brenda Porter, *Forventningskløftens bestanddele. Figuren er inspireret An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap, Accounting and Business Research. Vol. 24. 1993, side 50*

³² Brenda Porter 1999, The Institute of Chartered Accountants of Scotland Edinburgh (2004), s. 5

³³ Brenda Porter 1999, The Institute of Chartered Accountants of Scotland Edinburgh (2004), s. 6

Brenda Porters figur forklarer at såvel regnskabsbrugerne som lovgiverne og revisorerne har ansvar for eksistens af forventningskløften. For at reducere rimelighedskløften som ligger tæt op ad forståelseskløften, skal revisorerne udveksle de vigtige informationer med samfundet/regnskabsbrugerne. Ifølge Kjeld Chr. Bøg & Lars Kiertzner:

*”er det vigtig opgave for revisorerne at indgår i en dialog med væsentlige interessenter som pressen, kreditgivere, aktionærer og det offentlige for at skabe forståelse for, hvad revisor står for, og hvad revisor ikke står for.”*³⁴

Derudover kan revisorer formindske kløften ved at foretage yderligere handlinger, når de afgiver erklæringer med høj grad af sikkerhed, så længe disse kan anses for at være omkostnings-effektive. Højre del af præstationskløften kan reduceres igennem udarbejdelse af nye standarder og rimelige lovreguleringer samt tydeliggørelse af de krav der er stillet til revisors udførte arbejde iflg. loven.

Kapitel 4. Karakteristikker for erklæringsafgivelse

4.1. Resultat af spørgeskemaundersøgelse

Følgende afsnit har som formål at afrapportere på det spørgeskema der blev sendt ud til 2.896 revisorer. Spørgeskemaundersøgelsen stiller spørgsmål til de afgivet erklæringer fordelt i følgende 3 grupper, hvilke også udgør den overordnede struktur i dette kapitel:

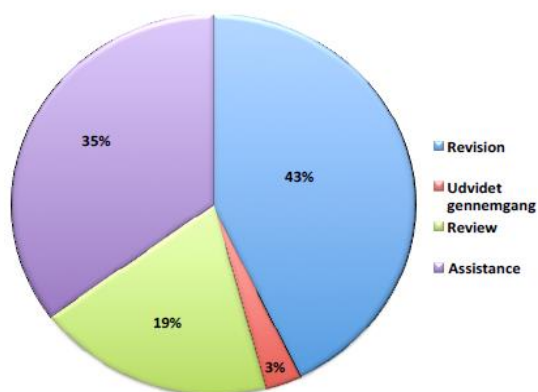
1. Private virksomheder
2. Offentlige
3. Private fonde og foreninger

Analysen og afrapporteringen er baseret på datasættet efter rensning af de ikke brugbare svar. Det vil sige at den er udelukkende baseret på besvarelser som stammer fra de 507 respondenter der har gennemført spørgeskemaet fuldt ud. ”brugbare svar” er vurderet på baggrund af respondenternes svar som helhed. Der kan derfor forekomme situationer hvor færre end 507 har besvaret spørgsmålet.

³⁴ Kjeld Chr. Bøg og Lars Kiertzner (2007), s. 15

For at danne et samlet billede over erklæringsafgivelse i det danske erhvervsliv vil vi starte med at præsentere resultaterne fordelt i hovedkategorier. Derefter vil vi komme i dybden med erklæringerne fordelt i de tre overstående grupper.

4.2. Erklæringsopgaver om årsregnskaber – fordelt i hovedkategorier



Figur 5 Kilde: Egen tilvirkning

erklæringer afgivet for fonde og foreninger.

Ser vi på type af erklæringer der er afgivet, kan vi konstatere at 65 % af erklæringerne om årsregnskaber er erklæringer med sikkerhed, imens resten 35 % er erklæringer uden sikkerhed – assistanceerklæringer. Fordels disse erklæringer på de 507 respondenter, afgiver hver revisor i gennemsnit 102 erklæringer uden sikkerhed og 190 erklæringer med sikkerhed pr. år.

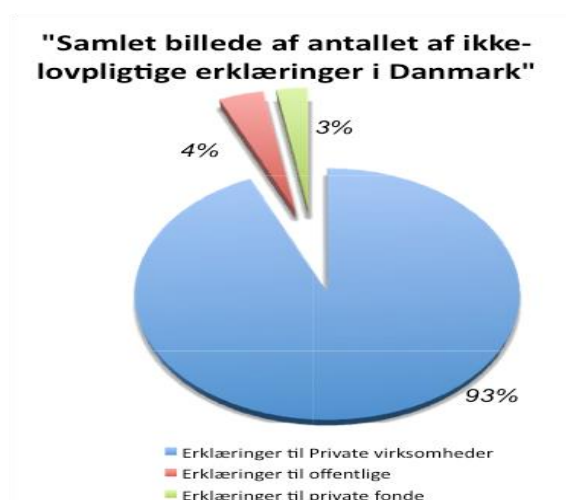
Blandt de 4 typer af erklæringer, er der afgivet flest revisionspåtegninger. Assistanceerklæringer kommer på anden plads, efterfulgt af review. Med en andel på 3 % er udvidet gennemgang den mindst anvendte erklæringstype

4.3. Øvrige erklæringer fordelt i hovedkategorier

Figur 6 til højre viser det samlede billede af det procentvise antal af ikke-lovpligtige revisor-erklæringer, der bliver afgivet i det danske

Gennem de seneste 12 mdr.³⁵ har vores respondenter angivet omkring 67.500 erklæringer vedrører årsregnskab. Dette udgør knap 50 % af antal af erklæringer der er afgivet i alt (184.300).

Imens hovedparten (88,51 %) af disse erklæringer er afgivet for både private erhvervsdrivende private virksomheder, udgør erklæringer inden for det kommunale område knap 1 % af erklæringer der er afgivet i alt. Den resterende 10 % er



Figur 6 Kilde: Egen tilvirkning

³⁵ Fra april 2013 - april 2014

erhvervsliv. Tallene er udregnet på baggrund af besvarelser fra de 507 revisorer, der besvarede og gennemførte undersøgelsen.

Beregningen er baseret på det samlede antal af alle de forskellige typer af erklæringer, der afgives til henholdsvis ”Private virksomheder”, ”Offentlige myndigheder” og ”Private fonde og foreninger”.

Som det fremgår af diagrammet vedr. 93 % af de ikke-lovpligtige erklæringer, der afgives pr. år ”erklæringer til private virksomheder”. Den resterende procentdel fordeles med henholdsvis 4 % på ”Erklæringer til det offentlige” og 3 % på ”Erklæringer til private fonde”.

På denne baggrund kan vi konstatere at den største del af erklæringer uden for den lovpligtige revision tilhører erklæringer til private virksomheder.

For at gennemskue arten og omfanget af de forskellige erklæringstyper i de tre forskellige områder, vil vi i det følgende afsnit nærmere beskrive erklæringsafgivelsen for hvert område.

4.3.1. Erklæringer til erhvervsdrivende private virksomheder

Erklæringer vedr. årsregnskab

I alt 498 ud af 507 revisor har angivet at de har afgivet erklæringer for erhvervsdrivende private virksomheder i de seneste 12 mdr.

Erklæringer vedr. årsregnskaber udgør 50 %³⁶ af samtlige erklæringer afgivet til den private sektor. Fordeling af erklæringer vedr. årsregnskab opdelt efter regnskabsklasser ses i tabel 3.

Som ses i tabellen har vi opdelt virksomhedsklasserne efter A, B, øvrig B samt C og D klasse.

Opdeling af virksomhedsklasse B skyldes lovlempelse vedr. revisionspligt som har givet små B virksomhederne muligheder for at vælge mellem de 4 typer af erklæringer, imens Øvrige B alene kan vælge mellem udvidet gennemgang og revision.

	A	Små B	Øvrig B	C og D	i alt
Revision	3242	15556	10634	1264	30696
UG ³⁷	201	1192	815	I/R	2208
Review	9855	2517	I/R	I/R	12372
Assistance	16337	5939	I/R	I/R	22276
I alt	29635	25204	11449	1264	67552

Som det fremgår af tabellen afgiver revisorerne flest erklæringer for A og B virksomheder, hvilke svarer til 81 % af de samtlige erklæringer afgivet for privat virksomheder.

Tabel 3 Erklæring afgivelsesfordeling, Kilde: Egen tilvirkning

³⁶ Samlet erklæringsafgivelse = 67552 + 67194 (erklæringsopgaver udover årsregnskab) = 134746

³⁷ UG står for udvidet gennemgang

Imens de fleste i virksomhed A har valgt assistanceerklæringer, er revision mest populær blandt virksomhedsklasse B uanset størrelsen af virksomheden. Dog er assistanceerklæringer anden prioritet for B virksomheder der har mulighed for at vælge denne.

Fordeler man revisionspåtegning efter revisortype kan vi konstatere at andelen af registreret revisor som afgiver revision og andelen af statsautoriseret revisor som giver samme type erklæring er nogenlunde lige store. De 30.696 revisionspåtegninger er afgivet af i alt 475 revisorer. 224 af dem er registreret revisor og resten er statsautoriseret revisor. Denne ”nogenlunde lige” fordeling finder vi også blandt afgivelse af andre typer af erklæringer vedr. årsregnskab.

	RR	SR
Revision	46 %	54 %
UG	49 %	51 %
Review	51 %	49 %
Assistance	47 %	53 %

Tabellen til venstre viser antal af erklæringerne der er afgivet, opdelt efter revisortype. Som det fremgår af tabellen er der også nogenlunde ligelig fordeling blandt de fleste erklærings typer der vedrører årsregnskab. Statsautoriseret revisor afgiver dog

Tabel 4 Kilde: Egen tilvirkning lidt flere revisionspåtegninger sammenlignet med registreret revisor. I gennemsnit afgiver de 224 registreret revisor 290 påtegninger vedr. revision og de 251 statsautoriseret revisor afgiver 235 påtegninger af samme type.

	Små	Mellemstore	Store
Revision	55,53 %	11,63 %	32,83 %
UG	57,18 %	11,01 %	31,81 %
Review	57,42 %	10,73 %	31,86 %
Assistance	56,79 %	15,28 %	27,93 %

Ser vi på erklæringsafgivelse fordelt på virksomhedsstørrelse, så minder fordelingerne meget om hinanden. De små revisionsvirksomheder (med 1-

Tabel 5 Kilde: Egen tilvirkning

20 ansatte) afgiver størstedelen af erklæringerne. Imens over 50 % af erklæringerne blandt alle typer er afgivet af de små revisionshuse, afgiver de store revisionsvirksomheder omkring 30 % af erklæringerne.

Øvrige erklæringer

Tabel 6 på næste side illustreres antallet af forskellige erklæringstyper vedrørende

“Erhvervsdrivende private virksomheder”. Udregningen er foretaget ud fra:

- Det samlede antal af de afgivne erklæringer vedr. de forskellige erklæringstyper
- Gennemsnitligt antal af erklæringer pr. revisor

- Antallet af erklæringer pr. revisor i procent
- Procentvis andel af de enkelte erklæringer i forhold til alle erklæringer afgivet til de private

Erklæringer til erhvervsdrivende private virksomheder	Antal erklæringer	Antal erklæringer i %	Antal erklæringer pr. revisor	Antal erklæringer pr. revisor i %
<u>Erklæringsopgaver om øvrig regnskabsinformation</u>				
Erklæringer med sikkerhed på perioderegnskaber	1066	1,6%	2,1	10%
Erklæringer med sikkerhed på regnskabssammendrag	679	1,0%	1,3	7%
Assistance med opstilling af andre regnskaber	8542	12,7%	16,8	83%
<i>Erklæringer om andre regnskaber i alt</i>	<u>10287</u>	<u>15,3%</u>	<u>20,3</u>	<u>100%</u>
<u>Skatteretlige erklæringer</u>				
Erklæringer med sikkerhed om skattemæssige indkomst	10537	15,7%	20,8	25%
Assistance erklæringer om skattemæssige indkomst	31563	47,0%	62,3	74%
Andre erklæringer med sikkerhed om skat	615	0,9%	1,2	1%
<i>Erklæringer om skat i alt</i>	<u>42715</u>	<u>63,6%</u>	<u>84,3</u>	<u>100%</u>
<u>Erklæringer med sikkerhed til det offentlige</u>				
Selskabsretlige erklæringer	2763	4,1%	5,4	34%
Ikke- fortrykte erklæringer	2508	3,7%	4,9	31%
Fortrykte offentlige erklæringer, der lever op til revisorlov	2108	3,1%	4,2	26%
Fortrykte offentlige erklæringer, der ikke lever op til revisorlov	666	1,0%	1,3	8%
<i>Offentlige erklæringer i alt</i>	<u>8045</u>	<u>12,0%</u>	<u>15,9</u>	<u>100%</u>
<u>Budgeterklæringer</u>				
Erklæringer med sikkerhed om budget	862	1,3%	1,7	32%
Assistance erklæringer om budget	1848	2,8%	3,6	68%
<i>Budget erklæringer i alt</i>	<u>2710</u>	<u>4,0%</u>	<u>5,3</u>	<u>100%</u>
<u>Andre erklæringer baseret på aftalte arbejdshandlinger</u>				
Offentlige aftalte arbejdshandlinger	988	1,5%	1,9	38%
Private aftalte arbejdshandlinger	1615	2,4%	3,2	62%
<i>Aftalte arbejdshandlinger i alt</i>	<u>2603</u>	<u>3,9%</u>	<u>5,1</u>	<u>100%</u>
<u>Andre erklæringer med sikkerhed</u>				
Erklæringer på ikke-finansielle regnskaber	494	0,7%	1,0	59%
Andre erklæringer	340	0,5%	0,7	41%
<i>Andre erklæringer i alt</i>	<u>834</u>	<u>1,2%</u>	<u>1,6</u>	<u>100%</u>
<i>Erklæringer til erhvervsdrivende private virksomheder i alt</i>	<u>67194</u>	<u>100,0%</u>	<u>224,5</u>	<u>100%</u>

Tabel 6 Oversigt over erklæringer til erhvervsdrivende private virksomheder, Kilde: Egen tilvirkning

Der i alt blevet afgivet 67.194 erklæringer om året uden for den lovpligtige revision til erhvervsdrivende private virksomheder. Dette svarer til et gennemsnit på 224,5 erklæringer pr. revisor pr. år.

Som det fremgår af tabellen, er de forskellige erklæringstyper opdelt i fem forskellige områder. Ud fra disse resultater kan vi konstatere at ”skattemæssige erklæringer” er den mest udarbejdede type af erklæringer til private virksomheder. Undersøgelsen viser at det samlede antal erklæringer på dette område er 42.715, hvilket svarer til ca. 63 % af de akkumulerede erklæringer, der bliver afgivet i dette område. Den næststørste type af erklæringer der afgives i dette område er henholdsvis ”*erklæringer om øvrig regnskabsinformation*” med 15,3 % og ”*erklæringer med sikkerhed til offentlige*” med 12 % af alle erklæringer til private virksomheder.

Ser vi mere detaljeret på arten af de forskellige erklæringer, kan vi konstatere at ”*Assistance erklæringer om skattemæssig indkomst*” med et antal på 31.563 er det mest dominerende type af erklæringer, der afgives pr. år. Dette svarer til 47 % af det samlede antal erklæringer udarbejdet til erhvervsdrivende private virksomheder. Det vil sige at de 507 respondenter i undersøgelsen afgiver i gennemsnitlig 62,3 assistanceerklæringer om skattemæssig indkomst pr. år, som svarer til 74 % af deres samlede erklæringsafgivelser.

”*Erklæringer med sikkerhed om skattemæssig indkomst*” er den næststørste erklæringstype. Som det fremgår af tabellen afgives der 10.537 erklæringer pr. år, hvilket udgør 15,7 % af de samlede erklæringer og 25 % af de erklæringer, der afgives pr. revisor på området.

Det 3. største antal afgivne erklæringer er ”Assistance med opstilling af andre regnskaber” med en andel på 12,7 % af det samlede antal erklæringer afgivet til private virksomheder.

Herudover kan vi ud fra vores resultater konkludere, at der afgives gennemsnitligt 3.6 ”*Assistance erklæringer om budget*” pr. revisor pr. år. Selvom tallet er ikke så signifikant i forholdt til de andre typer af erklæringer der afgives, svarer det til 68 % af alle erklæringer, en revisor afgiver i forbindelse med budgeterklæringer.

Endvidere tyder resultaterne på, at der afgives i alt 2.774 fortrykte offentlige erklæringer til erhvervsdrivende virksomheder, ud af alle de forskellige erklæringer, der udarbejdes til de private virksomheder. Selvom disse erklæringer ikke udgør en større del af det samlede antal erklæringer, så er det stadig bemærkelsesværdigt at 666 af disse erklæringer - svarende til 24 % af det samlede fortrykte erklæringer - ikke lever op til lovgivningsbestemmelserne.

4.3.2. Erklæringer til offentlige myndigheder

Erklæringer vedr. årsregnskab

87 ud af 507 revisor har angivet at de i de seneste 12 mdr. har afgivet erklæringer vedrører årsregnskab for det kommunale område. Men kun 38 af dem har opgivet antallet af regnskabserklæringer, hvorfor følgende beskrivelse alene er baseret på 38 revisorers svar.

Som man kan se i tabellen er revision mest dominerende inden for området. Dette kan blandt andet hænge sammen med at en del af dem har revisionspligt³⁸ og har derfor ikke mulighed for at vælge andre typer af erklæringer.

	Kommune	Kommunale institutioner	Kommunalt finansieret institutioner	Kommunale fælleskab
Revision	35	43	328	406
Review	I/R	0	2	2
Assistance	I/R	1	2	3

Tabel 7 Kilde: Egen tilvirkning

Det fremgår af tabellen at revisor afgiver flest erklæringer vedr. årsregnskaber for kommunalt finansieret institutioner. Denne gruppe udgør helt 80 % af alle

regnskabserklæringer inden for området.

Til forskel for den private sektor er der afgivet knap så mange årsregnskabserklæringer som der er afgivet andre erklæringer i det kommunale område. Årsregnskabsopgaver udgør blot 12 % af alle erklæringer afgivet for det kommunale område.

Hovedparten af disse påtegninger er afgivet af registreret revisor, hvorimod omkring ¼ af disse erklæringer er afgivet af statsautoriseret revisor.

	Små	Mellemstore	Store
Revision	64,96 %	10,63 %	24,41 %

Tabel 8 Kilde: Egen tilvirkning

I tabel 8 til venstre kan man se antallet af revisions påtegninger opdelt efter revisionsvirksomhedernes størrelse. Her kan

man se, at det især er revisorer fra de små revisionsvirksomheder som afgiver revisionspåtegning for den offentlige sektor. Andelen af påtegninger afgivet af mellemstore og store revisionsvirksomheder udgør blot 35 %.

³⁸ http://budregn.im.dk/publikationer/kom_og_reg_rev/html/kap04.htm vedr. kommune og kommunale fælleskab
<https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=135007> vedr. kommunale institutioner

Øvrige erklæringer

Tabel 9 nedenfor illustrerer art og omfang af revisorerklæringer, der afgives til de offentlige myndigheder. Som det kan ses af tabellen er tallene udregnet i forhold til det gennemsnitlige antal erklæringer, der afgives pr. revisor. Derudover er der foretaget en procentvis beregning af hver erklæringstype i forhold til det samlede erklæringer, der afgives på området.

Erklæringer til de offentlige myndigheder	Antal erklæringer	Antal erklæringer pr. revisor	Antal erklæringer i %
<u>Erklæringsopgaver ud over erklæringer om årsregnskaber</u>			
Erklæringsopgaver om øvrig regnskabsinformation	218	0,4	8%
Budgeterklæringer	87	0,2	3%
Erklæringer med sikkerhed til det offentlige	2027	4,0	72%
Andre erklæringer med sikkerhed	148	0,3	5%
Andre erklæringer baseret på aftalte arbejdshandlinger	332	0,65	12%
<u>Erklæringer til private fonde og foreninger i alt</u>	<u>2812</u>	<u>5,5</u>	<u>100%</u>

Tabel 9 Oversigt over erklæringer til de offentlige myndigheder, Kilde: Egen tilvirkning

Som det fremgår af tabellen afgives 2.812 erklæringer pr. år af forskellig karakter uden for den lovpligtige revision til offentlige myndigheder. Det vil sige, at hver revisor afgiver gennemsnitligt 5,5 erklæringer til det offentlige. Blandt disse erklæringer er ”Erklæringer med sikkerhed til det offentlige” de mest udbredte erklæringer. Omfanget af disse erklæringer udgør 72 % af det samlede antal erklæringer udarbejdet på området. Dette svarer til gennemsnitligt 4.0 erklæringer pr. revisor pr. år, hvilket er lidt over 3/5 del af de erklæringer, hvert revisor afgiver pr. år.

De andre erklæringer som er indgået i undersøgelsen udgør tilsammen 28 % af det samlede antal afgivne erklæringer. Fordelingen heraf er nogenlunde ens og der ikke er en markant forskel i omfanget af disse erklæringer.

4.3.3. Erklæringer til private fonde

Erklæringer vedr. årsregnskab

I alt 332 revisor har haft afgivet erklæringer for fonde og foreninger i de seneste 12 mdr.

Som man kan se i tabellen afgives der flest erklæringer for foreninger på området.

På baggrund af stikprøvens størrelse på 507, afgives der i gennemsnit 3 erklæringer for foreninger pr. revisor om året. Blandt foreninger afgives der flest af revisionspåtegninger frem for review og assistance.

	Erhvervsdrivende fonde	Alm. Fonde	Foreninger
Revision	326	658	1965
Review	I/R	I/R	124
Assistance	I/R	I/R	160

Det fremgår af undersøgelsen at erklæringer for fonde udgør ca. 1/3 af alle erklæringer i denne kategori.

Tabel 10 Kilde: Egen tilvirkning

Med udgangspunkt i stikprøvens størrelse

afgives der i gennemsnit 2 erklæringer vedr. årsregnskab for fonde om året.

Erhvervsdrivende fonde og alm. fonde er revisionspligtige jf. ÅRL § 135 stk. 2 og fondsloven § 23, derfor kan disse to type fonde kun benytte revision.

Ifølge Erhvervsfundsudvalget er revisionspligt forbundet med at revisor en vigtig kilde til information om den enkelte fonds forhold, hvorfor revision er nødvendig.

Ser vi på revisions påtegninger fordelt efter revisortype, finder vi nedenstående fordeling:

	Små	Mellem	Store
Revision	57,61 %	15,74 %	26,65 %

Som kan man se i tabel 11, afgiver de små revisionshuse flest påtegninger til foreninger og fonde. De store revisionshuse afgiver næst flest erklæringer. Andelen af påtegninger afgivet af de mellemstore revisionshuses udgør blot 15 %.

Tabel 11 Kilde: Egen tilvirkning

Øvrige erklæringer

Nedenstående tabel 12 viser en oversigt over erklæringer afgivet til private fonde pr. år. Udregningen er den samme som vi har beskrevet i foregående afsnit ”Erklæringer til offentlige myndigheder”.

Erklæringer til private fonde og foreninger	Antal erklæringer	Antal erklæringer pr. revisor	Antal erklæringer i %
<u>Erklæringsopgaver ud over erklæringer om årsregnskaber</u>			
Erklæringsopgaver om øvrig regnskabsinformation	732	1,4	37%
Budget erklæringer	307	0,6	16%
Erklæringer med sikkerhed til det offentlige	419	0,8	21%
Andre erklæringer med sikkerhed	252	0,5	13%
Andre erklæringer baseret på aftalte arbejdshandlinger	244	0,5	12%
<u>Erklæringer til offentlige myndigheder i alt</u>	<u>1954</u>	<u>3,9</u>	<u>100%</u>

Tabel 12 Oversigt over erklæringer til private fonde og foreninger, Kilde: Egen tilvirkning

Undersøgelsen viser, at det samlede antal erklæringer, der afgives til private fonde er 1.954 pr. år. Det svarer til gennemsnitligt 3.9 erklæringer pr. revisor pr. år.

Ud fra resultaterne kan vi konstatere at ”Erklæringsopgaver om øvrig regnskabsinformation” med 37 % af det samlede antal erklæringer er dominerende på området sammenlignet med andre

typer af erklæringer. Næstmest udbredte erklæring på dette område er ”Erklæringer med sikkerhed til det offentlige” med 21 % af det samlede antal erklæringer afgivet til private fonde.

Delkonklusion

Ud fra vores undersøgelse kan vi konstatere, at hver anden årsregnskabserklæringer er afgivet for erhvervsdrivende private virksomheder. Blandt disse er der afgivet flest erklæringer til virksomhedsklasse A og B. Erklæringer afgivet til erhvervsdrivende private virksomheder, er ligeledes de mest udbredte erklæringer når man ser på erklæringer afgivet udenfor den lovpligtige revision. Undersøgelsen viser, at de skatteretlige erklæringer er den mest populære type af erklæringer, der afgives til erhvervsdrivende private virksomheder. Endvidere kan vi på baggrund af vores indsamlede data konstatere at omfanget af assistanceerklæringer generelt udgør en stor del af de erklæringer, der afgives til de private virksomheder.

Efter vores vurdering af data kan vi fremhæve at assistanceerklæringer ved skattemæssig opgørelse, udarbejdet efter ISRS 4410 udgør den største del af alle erklæringer afgivet til private virksomheder. Denne tendens kan også bemærkes i forbindelse med budgeterklæringer og assistance med opstilling af regnskaber. Derudover kan det konstateres, at omfanget af henholdsvis fortrykte og ikke-fortrykte erklæringer med sikkerhed til det offentlige er næsten lige store.

Omfanget af erklæringer afgivet for offentlige myndigheder/institutter og private fonde/foreninger er derimod ikke så markant i forhold til private erhvervsvirksomheder. Erklæringer vedr. årsregnskaber udgør 15 % af alle erklæringer der er afgivet inden for denne sektor hvor de små revisionshusene har størrelse markedsandel. Undersøgelsen viser ligeledes, at erklæringer med sikkerhed er de mest udbredte erklæringer blandt erklæringsopgaver udover erklæringer om årsregnskaber til de offentlige myndigheder

For private fonde og foreninger er der afgivet flest årsregnskabs erklæringer for foreninger. Inden for denne sektor er revisionspåtegninger mest populære. De mest efterspurgte erklæringer udover erklæringer om årsregnskaber vurderes til at være ”*erklæringsopgaver om øvrig regnskabsinformation*” såsom Erklæringer på perioderegnskaber, ved regnskabssammendrag eller regnskabsmæssige opstillinger.

4.4. Sammenhæng mellem revisortype, virksomheds størrelse og erklæringsafgivelse

Tidligere i dette kapitel har vi illustreret det gennemsnitlig antal af de forskellige erklæringstyper der afgives pr. revisor i de tre udvalgte områder i spørgeskemaet; erhvervsdrivende private virksomheder, offentlige myndigheder og private fonde. Vores beregninger heraf viste at:

- *Assistanceerklæringer med opstilling af andre regnskaber, erklæringer med sikkerhed om skattemæssig indkomst og assistance erklæringer om skattemæssig indkomst*, var de mest fremherskende erklæringer på det private område.
- *Erklæringer med sikkerhed til det offentlige og erklæringer om øvrige regnskabsinformation* blev anset for at være den mest afgivet type indenfor det offentlige område.
- I forhold til private fonde var *erklæringer med sikkerhed til det offentlige* den mest efterspurgte erklæringstype.

På denne baggrund vil vi i dette afsnit belyse hvorledes afgivelse af de forskellige typer af erklæringer er afhængig af revisors profil. Yderligere vil vi gerne se på om størrelsen af revisionsvirksomheden hvor revisoren er beskæftiget, har nogen betydning for den erklæringstype revisoren mest afgiver eller ej.

Erhvervsdrivende private virksomheder

Den nedenstående tabel, viser en oversigt over erklæringer til private virksomheder, fordelt efter revisortype og virksomhedsstørrelse.

Erhvervsdrivende private virksomheder		Antal erklæringer i %	Små (1-20) i %	Mellemstore (20-100) i %	Store (100+) i %
Assistance med opstilling af andre regnskaber	RR	36,0%	30,0%	3,0%	3,0%
	SR	64,0%	39,0%	3,0%	22,0%
Erklæringer med sikkerhed om skattemæssig indkomst	RR	32,0%	23,0%	7,0%	2,0%
	SR	68,0%	42,0%	3,0%	23,0%
Assistance erklæringer om skattemæssig indkomst	RR	41,0%	31,0%	8,0%	2,0%
	SR	59,0%	25,0%	5,0%	29,0%

Tabel 13 Oversigt over erklæringer til private virksomheder, fordelt efter revisortype, Kilde: Egen tilvirkning

Tabel 13 viser at statsautoriseret revisorer som er beskæftiget i henholdsvis små eller store revisionsvirksomheder, afgiver de fleste af erklæringerne til de private erhvervsdrivende virksomheder. Tallene viser at statsautoriseret revisorer afgiver gennemsnitlig 64 % af *Assistanceerklæringer med opstilling af andre regnskaber* og 68 % af *Assistance erklæringer om skattemæssig indkomst* på området.

Registeret revisorer som arbejder i mellemstore revisionsvirksomheder afgiver derimod størstedelen af *erklæringer med sikkerhed om skattemæssig indkomst*, svarende til 7 % af alle disse type af erklæringer afgivet på området.

Erklæringer til offentlige myndigheder

Som det kan ses af tabel 14 viser resultaterne fra spørgeskemaet i forbindelse med erklæringer afgivet til de offentlige myndigheder, at statsautoriseret revisorer afgiver størstedelen af erklæringer med sikkerhed.

Erklæringer til offentlige myndigheder		Antal erklæringer i %	Små (1-20) i %	Mellemstore (20-100) i %	Store (100+) i %
<i>Erklæringer med sikkerhed til det offentlige</i>	RR	35,0%	28,0%	5,0%	2,0%
	SR	65,0%	18,0%	12,0%	35,0%
<i>Erklæringer om øvrige regnskabsinformation</i>	RR	78,0%	51,0%	17,0%	10,0%
	SR	22,0%	1,0%	5,0%	16,0%

Tabel 14 Antal erklæringer til de offentlige myndigheder fordelt efter revisortype samt virk. str., Kilde: Egen tilvirkning

Statsautoriseret revisorers andel svarer til 65 % af *erklæringer med sikkerhed til det offentlige*. Som det fremgår af tabel 14 afgives 35 % af denne type af erklæringer af statsautoriseret revisorer som beskæftiger sig i store revisionshuse. Derimod afgiver statsautoriseret revisorer, som arbejder i henholdsvis små og store revisionsfirmaer, 18 % og 12 % af *erklæringer med sikkerhed til det offentlige*.

I modsætning til dette, afgiver registeret revisorer 78 % af erklæringer uden sikkerhed om *øvrige regnskabsinformation*.

Yderligere kan der konstateres at de fleste af de registeret revisorer, der afgiver erklæringer uden sikkerhed, arbejder i små revisionshuse svarende til 51 %.

Omvendt viser tabellen at kun 1% af *erklæringer om øvrige regnskabsinformation*, som afgives af registeret revisorer, er udarbejdet af revisorer beskæftiget i små revisionshuse.

Erklæringer til private fonde

Efterfølgende tabel 15 illustrerer fordeling af gennemsnitlig antal af erklæringer med sikkerhed til private fonde og foreninger, mellem registeret og statsautoriseret revisorer.

Erklæringer til private fonde	Antal erklæringer i %	Små (1-20) i %	Mellemstore (20-100) i %	Store (100+) i %
<i>Erklæringer med sikkerhed til det offentlige</i>				
RR	59,00%	32%	17%	10%
SR	41,00%	1%	5%	35%

Tabel 15. Antal erklæringer til det private fonde fordelt på henholdsvis registreret og statsautoriseret revisorer samt virk. str., Kilde: Egen tilvirkning

Som det illustreres af tabel 15 bliver 59 % af *erklæringer med sikkerhed til de offentlige* afgivet af registeret revisorer til private fonde. Endvidere kan det fremhæves at statsautoriseret revisorer, som arbejder i små revisionshuse, afgiver det fleste antal af erklæringerne som svarer til 32 %. Statsautoriseret revisorer afgiver derimod kun 41 % af erklæringerne på området, herunder 35 % af alle de afgivet erklæringer på området, afgives af statsautoriseret revisorer, som arbejder i store revisionshuse.

Generelt set kan vi konstatere at statsautoriseret revisorer afgiver det fleste erklæringer med sikkerhed til respektive det private erhvervsdrivende og de offentlige myndigheder i forhold til registreret revisorer. Yderligere kan vi påpege at den største del af erklæringer med sikkerhed afgivet til det private fonde, afgives af registeret revisorer, som beskæftiges i forhold til statsautoriseret revisorer.

Kapitel 5. Fortrykte erklæringer

På baggrund af vores undersøgelse om fortrykte erklæringer har vi i følgende afsnit til formål at belyse følgende undersøgelsesspørgsmål:

2.2 Hvor udbredt er fortrykte erklæringer i Danmark? Hvilke udfordringer er forbundet hermed sammenholdt med lovgivningen?

Dette afsnit begyndes med en kort beskrivelse af omfanget af fortrykte erklæringer afgivet i det danske erhvervsliv. Derefter vil vi se nærmere på de problemstillinger der er forbundet med denne type af erklæringer. Afslutningsvis sammenholder vi to fortrykte erklæringer udarbejdede af henholdsvis (AMU) arbejdsmarkedsuddannelser og enkeltfag optaget i en FKB og Forsvaret³⁹ med de gældende lov og Bekendtgørelse, beskrevet i afsnit 3.3. Formålet er at sammenligne de to forskellige erklæringernes udformning og se på hvorledes disse eksempler overholder eller ikke - overholder lovkravene.

Som beskrevet tidligere har vores respondenter afgivet lidt under 3000 fortrykte erklæringer til private virksomheder i perioden mellem april 2013 og april 2014.

Ser man på erklæringer efterspurgt af private virksomheder, som skal videresendes til det offentlige, er hver 3. af dem fortrykte erklæringer. Fordeles de afgivne erklæringer blandt respondenterne, afgiver hver revisor i gennemsnit 5,5 fortrykte erklæringer efterspurgt af private virksomheder i de 12 mdr.

Udover private virksomheder, afgives der også fortrykte erklæringer direkte til offentlige myndigheder og private fonde. Ifølge workshops deltagerne, er fortrykte erklæringer til det offentlige især udbredt. Efter FSRs⁴⁰ vurdering, eksisterer der mere end 700 forskellige tilskudsordninger i den offentlige forvaltning, hvor en stor del af dem har sin egen fortrykte erklæring. Et præcis antal af hvor mange fortrykte erklæringer der er afgivet til det offentlige er dog ikke til at vide, da de ikke er blevet kategoriseret særskilt i vores spørgeskema.

³⁹ Se Bilag 7

⁴⁰ FSR (2012) artiklen om fortrykte erklæringer

Sammenlignet med andre typer af erklæringer der er blevet afgivet, udgør fortrykte erklæringer ikke den største andel af erklæringer der bliver afgivet i Danmark. Der bliver for eksempel afgivet over 11 gange så mange assistanceerklæringer om skattemæssige indkomst. Vi finder dog stadig denne form for erklæringer utrolig interessant, grundet dens karakter som adskiller den fra andre erklæringer. Derudover, når disse erklæringer udsendes i form af forudbestemte blanketter, synes vi det er relevant at se på, hvilke udfordringer der er forbundet med denne type af erklæringer.

5.1. Gennemgang af fortrykte erklæringer

Til forskel for andre erklæringer, er det ikke helt op til revisoren at bestemme, hvordan en fortrykte erklæring skal udformes. Som man kan høre på betegnelsen, er sådan en form for erklæringsindhold fortrykt af erklæringsmodtageren. Der er tale om en fortrykt blanket, som indeholder en række oplysninger om kundens forhold. Ved at signere blanketten, erklærer og bekræfter revisor de fortrykte teksters rigtighed.

Fortrykte erklæringer kan komme fra de offentlige, finansielle virksomheder, fonde, private virksomheder m.m. En fortrykte erklæring kan fremkomme i den traditionelle papirform, men der findes også mange som afgives digital over internettet, hvor revisoren underskriver ved hjælp af blandt andet digitalsignatur.

Da indholdet frit bestemmes af modtageren, findes der ingen begrænsninger når det vedrører hvordan erklæringen skal formuleres. Den kan handle om de enkelte regnskabsposter, eksempelvis ”erklæring for virksomhed drevet i selskabsform”, som er en fortrykte erklæring der anvendes ved dokumentation for egenkapital for selskaber⁴¹.

Der findes også andre fortrykte erklæring som ikke vedrører virksomhedsregnskaber. Som eksempel kan vi nævne erklæringen ved navnet ”helligdagsåbent”⁴², som er en revisorerklæring som skal hentes fra virk.dk, hvis virksomheder opfylder kravet vedrører omsætning og ønsker at have åbent på helligdage.

⁴¹ <https://www.virk.dk/soeg.html?x=revisor+erklæringer>

⁴² <http://www.virk.dk/myndigheder/stat/ERST/Soendagsaabent>

5.2. Problemstillingen forbundet med fortrykte erklæringer

Modtageren af en fortrykt erklæring kan med fordel anvende sådan en type erklæring, da modtageren kan formulere erklæringen som han ønsker. Denne form for standard erklæring kan desuden anvendes på flere virksomheder uden tilpasning, hvorfor det er både billigt og praktisk for modtageren.

På trods af modtagerens ønske fremgår klart i erklæringen, så kan fortrykte erklæringer være knap så attraktive set ud fra revisors synsvinkel. Disse kan nemlig have mangler eller være i uoverensstemmelse med de gældende retningslinjer og lov:

Det fremgår tydeligt af erklæringsvejledning⁴³ i afsnittet om revisorloven og bekendtgørelsen, at revisoren kun må undlade at følge kravene omtalt i erklæringsbekendtgørelse, hvis der findes speciallovgivning eller særlige EU retslige regler som går forud for denne.

Som vejledningen har påpeget i det efterfølgende eksempel, er reglerne ligeledes gældende for fortrykte erklæringer fra de offentlige myndigheder.

Da fortrykte erklæringer ikke nødvendigvis udformes af fagfolk, er det ikke altid de opfylder erklæringsbekendtgørelsen eller de relevante standarder og love.

Ifølge FSRs artikel⁴⁴ om fortrykte erklæringer, oplever revisorer ofte, at de modtager fortrykte erklæringer der ikke lever op til erklæringsbekendtgørelsen eller relevante standarder. Det kan f.eks. være en erklæring hvor revisors arbejde ikke er tilstrækkeligt beskrevet eller situationer hvor det ikke er muligt at tage forbehold eller at tilføje supplerende oplysninger på erklæringen.

Underskriver revisor en sådan erklæring uden videre, overtræder han dermed erklæringsbekendtgørelsen. Revisoren vil derfor risikere at blive straffet med bøde og befalet strafansvar, som beskrevet i afsnittet om erklæringsbekendtgørelse.

Som eksempel kan vi nævne en sag fundet i responsumudvalgets arkiv fra 1993⁴⁵, vedrørende en fortrykt erklæring afgivet af en statsautoriseret revisor, som angivelig har handlet imod god revisorskik:

⁴³ <http://erhvervsstyrelsen.dk/file/224861/erklæringsvejledningen.pdf>

⁴⁴ http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Revision%20og%20andre%20erklæringsopgaver/Faglige%20notater%20og%20artikler/Fortrykte%20erklæringer

⁴⁵ FSR-Responsum nr. 1003.

Det fremgår af sagens beskrivelse at udbetalingen af et anmodet tilskud var betinget af en række forhold, herunder et minimums antal medlemmer i foreningen. Foreningens oplysningerne attesteres af revisoren X, ved at underskrive en standarderklæring udformet af tilskudsgiveren.

På et utilstrækkelig grundlag erklærede revisoren X at oplysningerne der var angivet i ansøgningen om driftstilskud stemte overens med de faktiske forhold.

Responsumudvalgt kom frem til at den tiltalte revisor har handlet imod god revisorskik, dvs. RL § 16, ved at underskrive på en fortrykt erklæring uden supplerende oplysning eller forbehold.

Da der er tale om en responsumsag er det ikke til at vide hvorvidt revisoren blev straffet med bøde eller blev befalt strafansvar. Men udvalgets afgørelse giver en stærk formodning om ansvarsgrundlaget, hvorfor vi formoder revisoren ville blive stillet til ansvar, hvis betingelserne til enten staf- erstatning eller disciplinæransvar er opfyldt.

En anden revisor blev pålagt en bøde på 15.000 kr. i 2011⁴⁶, da han overtrådte revisorloven vedr. god revisorskik samt erklæringsbekendtgørelsen.

FSRs Artikel om fortrykte erklæringer er skrevet i 2012. En anden artikel vi har fundet, som ligeledes beskriver den samme problematik er skrevet helt tilbage i 2005. Vi finder det interessant at vide, hvordan det står til med problemet i dag. Vi har derfor spurgt vores respondenter med erfaring indenfor fortrykte erklæringer om deres oplevelse med fortrykte erklæringer som ikke lever op til loven, erklæringsvejledningen eller relevante standarder.

Spørgsmålet lyder således:

- *Hvor ofte oplever du at myndighedernes krav i fortrykte erklæringer er i strid med den generelle revisorlovgivning?*

Alle Respondenter som i løbet af de seneste 12 mdr. har afgivet fortrykte erklæringer blev bedt om at angive en værdi mellem 1-5, hvor 1 er aldrig og 5 er meget ofte.

I alt 316 ud af 537 af vores respondenter har haft afgivet fortrykte erklæringer indenfor de seneste 12 måneder. Deres besvarelse er fordelt således:

⁴⁶ R2011.47 – 2010 - R

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Aldrig	6	1,1	1,9	1,9
Næsten aldrig	28	5,2	8,9	10,8
En gang imellem	122	22,7	38,6	49,4
Ofte	85	15,8	26,9	76,3
Meget ofte	60	11,2	19,0	95,3
Ved ikke	15	2,8	4,7	100,0
Total	316	58,8	100,0	
Missing	221	41,2		
Total	537	100,0		

Tabel 16 Kilde: Egen tilvirkning

Som man kan se på tabellen til venstre har hovedparten (Valid procent: 39 %) svaret at de en gang imellem oplever at myndighedernes krav i fortrykte erklæringer er i strid med den generelle revisorlovgivning.

Respondenter som ofte oplever situationen udgør den næststørste andel og på 3. pladsen har vi

respondenter som meget ofte oplever sådanne erklæringer. Revisorer der aldrig har oplevet den beskrevet situationen udgør knap 2 %.

Den gennemsnitlige score er udregnet til at være 3,6 hvilket er værdien som ligger mellem ”en gang imellem” og ”ofte”.

Ved brug af de kumulativ procenttal, kan vi konstatere at hver 10. revisor aldrig eller næsten aldrig har oplevet fortrykte erklæringer som er i strid med den generelle lovgivning. Til sammenligning har hver anden revisor svaret ofte eller meget ofte til spørgsmålet.

Alt tyder på at revisorer ofte møder fortrykte erklæringer som ikke lever op til den generelle lovgivning eller relevante standarder.

En respondent har dog i en fri tekst beskrevet situationen værende markant forbedret⁴⁷ gennem tiden. Ifølge den pågældende respondent, har det offentlige stort set opdateret/ tilrettet alle deres fortrykte erklæringer, hvorfor han ikke længere finder det nødvendigt at udarbejde særskilte erklæringer efter erklæringsbekendtgørelsen.

Ser vi på de faktisk antal af fortrykte erklæringer der er afgivet til det offentlige⁴⁸, afspejler resultatet dog noget andet end det den pågældende respondent har beskrevet: hver 4. fortrykte erklæringer opfylder ikke kravene i revisorloven. Resultatet er altså bekymrende.

På trods af at størstedelen (75 %) af de fortrykte erklæringer der er afgivet lever op til loven, er der tale om et eksisterende problem som skal afhjælpes. Det undrer os at problemet stadig er

⁴⁷ Bilag 1 nr. 29

⁴⁸ Se afsnit 4.3 vedrører erklæringer afgivet for private virksomheder

eksisterende, da underskrivelse af disse svarer til overtrædelse af lov samt at handle imod god revisorskik.

Når revisorer modtager fortrykte erklæringer som ikke opfylder erklæringsbekendtgørelsen

Revisor bør altid ved modtagelsen vurdere, om en fortrykt erklæring lever op til kravene i erklæringsbekendtgørelsen og standarderne. I artiklen om fortrykte erklæringer⁴⁹ anfører FSR at en revisor bør indsende egen erklæring som lever op til lovkravene, frem for den fortrykte, hvis han oplever at den modtaget erklæring ikke opfylder kravene.

Er det i praksis muligt at sende egne erklæringer?

Ud fra diskussionerne i workshop nr. 1 fik vi et indtryk af at myndighederne ikke altid accepterer anden erklæring end den fortrykte erklæring revisoren har fået tilsendt. Ifølge workshops deltageren M. B. var problemet meget udpræget tidligere men er dog blevet forbedret i høj grad i dag.

På trods af forbedringer som flere af workshops deltagere har mærket, kan vi ikke afvise at problemet stadig eksisterer i bredt omfang, hvorfor vi har valgt at spørge til vores respondents oplevelse i forbindelse med dette.

Ligesom det forrige spørgsmål skal respondenterne ved hjælp af en værdi fra 1 til 5 udtrykke hvor ofte de oplever at myndigheder er modtagelige overfor nødvendige justeringer af erklæringerne, i tilfælde af de ikke lever op til den generelle revisorlovgivning. Resultaterne er fordelt som vist i tabellen 17:

Som det fremgår i tabel 17⁵⁰, oplever hele 32 % af respondenter at myndighederne aldrig eller næsten aldrig er modtagelige over for forslag til justeringer.

⁴⁹http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Revision%20og%20andre%20erklæringsopgaver/Faglige%20notater%20og%20artikler/Fortrykte%20erklæringer

⁵⁰ Frekvenstabellen viser en oversigt over antallet af observationer i kategorierne. "Valid percent" viser observationernes andel i forhold til valide besvarelser.

At myndighederne er modtagelige over for forslag til justeringer.					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
1	Aldrig	24	5%	8%	8%
2	Næsten aldrig	75	14%	24%	31%
3	En gang imellem	57	11%	18%	49%
4	Ofte	46	9%	15%	64%
5	Meget ofte	26	5%	8%	72%
0	Ved ikke	88	16%	28%	100%
	Total	316			
	Missing	221			
	Total	537			

Tabel 17, Kilde: Egen tilvirkning

Et undertal på i alt 23 % mente at de ofte eller meget ofte oplever at myndighederne er modtagelige over for forslag til justeringer. Blot 18 % oplever situationen en gang i mellem. Den gennemsnitlig score er på 2,89 hvilke indikerer at det sker at myndighederne kan være modtagelig over for justeringer. Dog er det langt fra

hver gang det sker.

Til vores store overraskelse, har hovedparten svaret ”ved ikke” til spørgsmålet. Dette kommer meget bag på os da vores forventet værdi til denne gruppe blot er på 15 %:

Man må formode at de 10 % af revisorerne som aldrig eller næsten aldrig møder fortrykte erklæringer, som ikke overholder loven, svarer ”ved ikke” til spørgsmålet. Sammenlagt med andelen der har svaret ”ved ikke” til det samme spørgsmål (4 %), har vi en forventet værdi på lidt over 15 %. Men det viser sig at respondenter som har svaret ”ved ikke” til spørgsmålet er 13 % højere end den forventet værdi.

At udfaldet svarer til næsten to gange af vores forventede værdi kan tyde på at der findes revisorer som ser bort fra den generelle lov og underskriver fortrykte erklæringer der ikke lever op til lovkrav, uden denne forslår justeringer. For at finde ud af hvorvidt vores forestilling er sand, har vi sammenlignet det første spørgsmål og spørgsmål nummer to i en krydstabel, med formålet om at finde den overlappende fordeling mellem variablerne.

Forud for denne sammenligning har vi sammenlagt svarkategorierne således ”aldrig” og ”næsten aldrig” rekodes til sjældent og ”ofte” samt ”meget ofte” rekodes til hyppigt.

Vi finder denne reducering af svarkategorierne nødvendigt, da man ellers let kan tabe overblikket i krydstabellen med den originale antal af svarkategorier.

			2. Myndighederne er modtagelige over for forslag til justeringer..				Total
			Ved ikke	Sjældent	En gang imellem	Hyppigt	
1. Fortrykte erklæringer i strid med loven	Ved ikke	Count	13	1	1	0	15
		% within SP 1	86,7%	6,7%	6,7%	0,0%	100,0%
		% within SP 2	14,8%	1,0%	1,8%	0,0%	4,8%
	Sjældent	Count	11	1	3	9	34
		% within SP 1	32,4%	32,4%	8,8%	26,5%	100,0%
		% within SP 2	12,5%	11,2%	5,3%	12,5%	10,8%
	En gang imellem	Count	39	30	27	26	122
		% within SP 1	32,0%	24,6%	22,1%	21,3%	100,0%
		% within SP 2	44,3%	30,6%	47,4%	36,1%	38,7%
	Hyppigt	Count	25	56	26	37	144
		% within SP 1	17,4%	38,9%	18,1%	25,7%	100,0%
		% within SP 2	28,4%	57,1%	45,6%	51,4%	45,7%
	Total	Count	88	98	57	72	315
		% within SP 1	27,9%	31,1%	18,1%	22,9%	100,0%
		% within SP 2	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Tabel 18 Kilde: Egen tilvirkning

Som man kan se på tabel 18 har 85 % af respondenter som har svaret ”ved ikke” til det første spørgsmål også svaret det samme til andet spørgsmål. Det høje procenttal er forventet da de to svarkategorier har en høj grad af sammenhæng. ⁵¹Hele 32 % af respondenter som en

gang imellem møder fortrykte erklæringer der er i strid med lov, kunne ikke svare på spørgsmålet vedrører myndighedernes modtagelighed over for nødvendige afvigelser. Hvad der er mest bekymrende er at der er 17,4 % som ofte møder erklæringer som er i strid med loven som heller ikke kunne svare på spørgsmål 2. Dette undrer os meget, da tallene kan betyde at de pågældende revisor ofte afgiver fortrykte erklæringer som er i strid med loven, uden at disse forsøger at minimere risikoen for bøde og påtale ved at forslå myndighederne de nødvendige justeringer. Størstedelen af respondenterne (39 %) som hyppigt møder erklæringer som ikke lever op til revisorloven har svaret ”sjældent” til spørgsmålet vedrører myndighedernes modtagelighed. Kun 25 % af samme gruppe oplever at myndighederne er modtagelige for justeringer.

Generelt mener størstedelen af revisorer at myndighederne sjældent er modtagelige for justeringer af erklæringerne, i tilfælde af de ikke lever op til lovkravene. Denne vægtning gælder alle grupper uanset hvor ofte en revisor møder en fortrykt erklæring som er i strid med de gældende love.

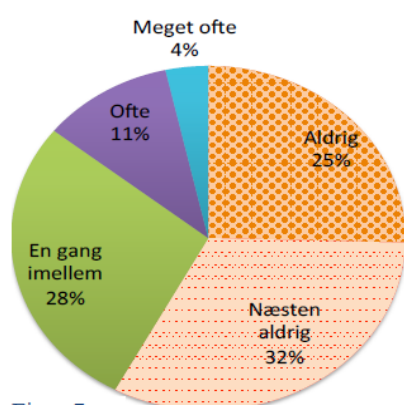
⁵¹ Tabellen viser den procentvis fordeling af respondenterne på tværs af kolonnerne givet respondenter har været inden for den pågældende kategori i rækkevariablen. Eksempelvis er den markeret procent tal på ”86,7 %” et udtryk for andel af respondenter som har svaret ”ved ikke” til det første spørgsmål også har svaret ”ved ikke” til spørgsmål nr. 2. Omvendt viser ”% within SP 2” andel af respondenter som har svaret ”ved ikke” i spørgsmål 2 som også har svaret ”ved ikke” til spørgsmål 1.

En revisor har følgende kommentar vedrørende ændringer af erklæringer som ej opfylder lovkrav⁵²:

”.. Er problemet, at der ikke er andre end revisorer, der interesser sig for de ændringer, der løbende sker og der er ikke nogen, der har overblik over eller interesse i løbende at tilpasse.”
(Se bilag 1.69)

I sig selv bør det ikke forekomme at offentlige myndigheder har ”mulighed” for at bede om erklæringer som ikke lever op til de generelle lovkrav, men når de heller ikke er modtagelige over for nødvendige justeringer, sætter de revisorerne i et vanskeligt dilemma. Det er et spørgsmål om revisoren skal skuffe klienten ved at fratræde opgaven eller om han skal løbe risikoen for bøder og påtale og overtræde de gældende love. I så fald alle revisorer vælger at fratræde opgaven i sådan en situation, ville det ikke være muligt for klienten at indhente en bekræftelse på sin erklæring, hvorfor sådan en fortrykt erklæring ville blive ubrugelig.

Når erklæringsmodtager ikke accepterer revisors egne erklæringer



Figur 7

Hvis erklæringsmodtageren ikke accepterer andre erklæringer end den fortrykte erklæring, skal revisor ifølge FSR vurdere indholdet af erklæringen og overveje de konsekvenser der måtte være forbundet med at underskrive erklæringen.

Da der indtil videre ikke eksisterer en perfekt løsning på dette problem er det et spørgsmål om revisorens risikovillighed.

For at se hvor risikovillige revisorerne er, har vi stillet vores respondenter spørgsmål om deres erfaring indenfor området. Spørgsmålet vi har stillet handler om respondenternes villighed til at underskrive en fortrykt erklæring af hensyn til klienten, i tilfælde af at erklæringen ikke kan fraviges og samtidig er i strid med loven.

I alt har 316 svaret på spørgsmålet. Med 29 som har svaret ”ved ikke” har vi i alt 287 som medvirker i resultaterne.

Hovedparten af respondenter har svaret ”næsten aldrig” til spørgsmålet. Det viser sig at næsten 60 %⁵³ af respondenterne aldrig eller næsten aldrig underskriver sådan en erklæring. Omkring 1/4 af respondenterne har svaret ”en gang i mellem”.

Ser vi på dem som har ”svaret ofte” eller ”meget ofte”, udgør andelen 15 % af stikprøven. Gruppen har efter vores vurdering ”går den så går den” princip.

Den gennemsnitlige score ligger på 2,3 hvilket indikerer at revisor sjældent underskriver erklæringer af hensyn til deres klienter, i tilfælde af disse er i strid med den generelle lov og erklæringerne ikke kan fraviges.

På trods af kun en lille andel af respondenterne kan betragtes som risikovillige, finder vi det problematisk at der forekommer situationer hvor revisorer føler sig nødsaget til at overtræde loven og dermed handler imod god revisorskik.

Spørgsmålet om hvad revisor i praksis gør og skal gøre, når de bliver bedt om at underskrive sådan en fortrykt erklæring, blev ligeledes stillet til workshops. Deltagerne i workshops var enige i at ”løsningen” med at indsende en anden erklæring som lever op til lovkrav bliver flittig brugt i praksis. Dog mindes de ikke at have oplevet situationer, hvor erklæringsmodtageren ikke godtager en anden erklæring end den fortrykte, hvis der bliver gjort opmærksom på at den fortrykte ikke lever op til erklæringsbekendtgørelse.

Hvis revisor alligevel underskriver erklæringen

I tilfælde hvor revisor alligevel vælger at afgive den pågældende erklæring, tilråder FSR revisor at vedhæfte den fortrykte erklæring en anden erklæring som lever op til kravene. Ifølge FSR kan revisor, ved at henvise til en erklæring der lever op til kravene formindske risiko for bøde eller påtale ved kvalitetskontrol. Dog giver metoden ikke en garanti på formindskelse af risikoen, da revisoren som udgangspunkt ikke skal afgive erklæringen hvis dette betyder at han skal overtræde reglerne og dermed tilsidesætte god revisorskik.

⁵³ Beregningerne er baseret på respondenter der har angivet værdi mellem 1-5. Respondenter som har svaret ”ved ikke” har angivet værdi 0 og er derfor ikke medtaget i cirkeldiagrammet.

Sønderjyllands revision⁵⁴ har i forbindelse med problemet anbefalet at der vedlægges en kopi af lovkravene, som skal motivere og medvirke til at erklæringsmodtageren godtager andre erklæringer end den fortrykte.

Ifølge Seniorkonsulent fra Beierholm⁵⁵ er det derudover en god ide at dokumentere at den pågældende erklæringsmodtager ikke godtager anden erklæring end den fortrykte. Dette kan for eksempel gøres med en henvisning til en konkret forespørgsel til erklæringsmodtageren.

Udefra vores tidligere undersøgelse, er vi bekendt med at vores respondenter oplever at erklæringsmodtageren ikke godtager andre erklæringer end den fortrykte, hvis de anmoder om det. Det er ligeledes af vores opfattelse, at disse såkaldte løsninger kun vil være anvendelige, hvis den fortrykte erklæring skal afleveres i papir form eller via mails, hvor det er muligt at vedhæfte andre dokumenter.

Ved erklæringer der udfyldes og underskrives digital over internettet, såsom erklæringer der udfyldes direkte på virk.dk, vil det dog ikke altid være muligt at vedhæfte en anden erklæring eller at tilføje henvisning og lignende.

Som følge af digitalisering og dermed tendens til en stigende antal af digitale erklæringer, vil problemet efter vores mening være mere og mere aktuel.

5.2.1. Forventningskløften

Som offentligheds tillidsrepræsentant skal revisor altid udfører sit arbejde i overensstemmelse med god revisorskik jf. afsnit 5.1.2. hvilket er et regelsæt som omfatter det man med rimelighed kan forvente af en revisor. Samfundet og klienterne har store forventninger til at revisorer retter sig efter de regler der er defineret i lov og standarder.

Når der eksisterer situationer hvor revisorer kan finde på at trodse reglerne i loven og underskriver fortrykte erklæringer som ikke lever op til lovkrav, medfører det en kløft mellem samfundets forventning og det faktisk arbejde revisor udfører.

Forventningskløften opstår grundet forskellen mellem det samfundet med rimelighed kan forvente af revisor jævnfør de gældende regler og revisors faktiske handlinger.

⁵⁴ <http://www.s-revision.dk/faglig-info/revision-regnskab/vis/revisorerklaeringer/>

⁵⁵ http://www.advokatavisen.dk/flx/viden_nu/artikler/fortrykte-erklæringer-hvad-hvis-erklæringen-ikke-overholder-erklæringsbekendtgoerelsen-og-eller-erklæringsstandarderne-721/

Eftersom disse revisorer ikke lever op til de standarder og regler der er gældende, hvilke også er de pligter som samfundet er berettiget til at forvente af revisor, falder kløften under kategorien præstationskløften.

Som nævnt i afsnittet om forventningskløften kan præstationskløften opdeles i to komponenter. Problemstillingen med fortrykte erklæringer vedr. utilstrækkelig præstation hvor ansvaret hviler hos revisoren. Dette betyder også at vi befinder os til venstre for rimelighedsgrænsen⁵⁶.

Ifølge bogen ”professionsetik for revisorer”⁵⁷ har det offentlige tilsyn særligt fokus på utilstrækkelige præstation, da opgaverne med andre ord er udført mangelfuld samtidig med revisoren tilsidesætter det globale etiske princip om professionel adfærd.

Ifølge ”professionsetik for revisorer”⁵⁸ er der risiko for yderligere lovgivning på et område, hvis ikke revisorerne kan skabe tillid til at reglerne på det område følges. Derudover betyder yderligere lovgivning nye detailregler, som desværre ikke nødvendigvis fører til bedre etisk adfærd.

For at bevæge sig mod rimelighedsgrænsen og dermed eliminering af denne forventningskløft er det en forudsætning at revisorerne opfylder sine pligter. Dette betyder overholdelse af loven uanset hvilke udsagn og holdninger revisorerne besidder som ”kan” begrunde sine forkerte handlinger. Dog er problemstillingen ikke noget revisorerne kan løse alene. At takke nej til opgaven afhjælper ikke problemstillingen. Fratrædelse af opgaven medfører blot at opgaven bliver sendt videre til andre revisor, som er villig til at løbe risikoen for klienten.

5.2.2. Vejen ud af forventningskløften

FSR har i forbindelse med artiklen om fortrykte erklæringer meddelt, at de i 2012 genoptog drøftelser med Rigsrevision om et samarbejdet vedr. fortrykte erklæringer. Rigsrevision skal med hjælp af FSR instruere de offentlige myndigheder i, hvordan en erklæring skal udformes, således den lever op til kravene samt hvilke betingelser der skal være til stede, for at revisor kan afgive en erklæring.

⁵⁶ Se side 43 – forventningskløftens model

⁵⁷ Kjeld Chr. Bøg & Lars Kiertzner (2013), s. 16

⁵⁸ Kjeld Chr. Bøg & Lars Kiertzner (2013), s. 41

For at følge op på udviklingen har vi taget kontakt til FSRs faglig hotline. Ifølge FSRs tilbagemelding⁵⁹ har der desværre ikke været den store udvikling på området. De har forklaret at dette skyldes mangel på tid og prioritering af andre ”vigtigere” opgaver. Det havde desværre ikke være muligt for foreningen at komme længere med sagen på nuværende tidspunkt. Dog er problemstillingen fortsat på deres agenda, hvorfor vi kan forvente en aktion på sigt.

Efter vores vurdering er inddragelse af erklæringsmodtageren vigtigt, hvis problemet skal kunne afhjælpes. Det er nødvendigt at rette erklæringsmodtagers fokus samt deres interesse på området. Det er ligeledes vigtigt at inddrage revisorerne i denne ”aktion”, da revisorerne er trods alt den som opdager denne type af erklæringer først. Efter vores mening skal revisorerne spille aktivt ind med konkret forslag til forbedringer og justeringer. De kan derudover aktiv opfordrer erklæringsmodtager til at tilpasse og ændre deres fortrykteklæringer i tilfælde de strider imod de relevante lovkrav. Forslag til forbedringer som opfordring til tilpasninger efter de relevante regler er desuden også god revisorskik. Problemet skal nødvendigvis gentage sig, hverken hos dem selv eller hos en anden revisor.

Da udfordringen med fortrykt erklæring kræver en høj involveringsgrad af revisor og samtlige virksomheder samt organisationer der udformer eller benytter fortrykte erklæringer, kræver forandringer tid. Problemet kan derfor ikke forventes at løses indenfor kort tid. Men med den rette indsats er vi ikke i tvivl om at problemet kan komme til livs i fremtiden.

5.2.3 Delkonklusion

Fortrykte erklæringer er erklæringer hvis indhold er fortrykt af modtageren. Denne type forklæringer anvendes flittigt i det erhvervslivet og er især brugt hos de offentlige myndigheder.

Set ud fra erklæringsmodtagers synsvinkel er det en billigt og hurtigt måde at indhente bekræftelse på de specifikke oplysninger de har behov for. Men da det er langt fra altid, disse har forstand på de gældende retningslinjer og lov vedr. erklæringer med sikkerhed, kan disse erklæringer forvolde revisorer problemer, eftersom de ikke altid lever op til erklæringsbekendtgørelse eller relevante standarder. Ved underskrivelse af disse overtræder revisoren dermed bekendtgørelse og relevante lov og har dermed handlet imod god revisorskik.

⁵⁹ Bilag 4 – mailen fra FSR faglig hotline

Ud fra vores undersøgelse kan vi konstatere at problemet eksisterer i et bredt omfang, hvor ca. hver anden revisorer ofte modtager fortrykte erklæringer som er i strid med loven. En del af kvalitative data tyder dog på at situationen er blevet forbedret gennem tiden.

Revisor bør indsender egen erklæring frem for den fortrykte, i tilfælde af han modtager en erklæring som er i strid med loven. Dog mener vores respondenter at myndighederne sjældent er modtagelige over for de nødvendige justeringer i sådan en situation. Dette udgør en udfordring for revisor som skal vælge imellem overtrædelse af lovkrav eller at skuffe klienten.

Når erklæringsmodtager ikke accepterer andre erklæringer end sin egen, er det op til revisoren at bedømme hvorvidt denne skal løbe risikoen for bøde og evt. påtale for overtrædelse af lov.

En undersøgelse af revisorerne risikovillighed i denne forbindelse har vist at hovedparten aldrig eller næsten aldrig underskriver erklæringer der ikke lever op til lovkrav. Dog findes der en mindre andel som er mere risikovillig som ofte/ meget ofte underskriver erklæringer af denne art. Ved at analysere revisorerne erfaring med erklæringer der er i strid med lov og deres mening om myndighedernes modtagelighed for justeringer har vi også fundet ud af, at der desværre findes revisor som møder erklæringer der er i strid med loven, som ikke forsøger at forslå nødvendige justeringer. I tilfælde af en revisor alligevel vælger at underskrive en fortrykte erklæring som ikke lever op til kravene, kan risiko for bøde sandsynligvis minimeres ved henvisning til en erklæring der ikke er i strid med loven. Derudover er det også en god ide at dokumentere at erklæringsmodtageren ikke modtager andre erklæringer end den fortrykte.

Det er bekymrende at der eksisterer erklæringer som ikke lever op til relevante lovkrav. Da der ikke findes en perfekt løsning på området, bliver revisorerne ofte sat i et vanskeligt dilemma, hvor de må vælge mellem at skuffe deres klienter eller at risikere en bøde og evt. påtale for bl.a. overtrædelse af god revisorskik. Underskrivelse af fortrykte erklæringer som ikke lever op til lovkrav, medfører ligeledes en forventningskløft mellem det samfundet forventer og det arbejde revisors faktisk udfører. Denne form for kløft hører under kategorien ”utilstrækkelig præstation”, hvilket også er den del af forventningskløft som det offentlige tilsyn især har fokus på.

Eftersom fortrykte erklæringer udgør en stor andel af erklæringer der afgives til det offentligt og ofte er brugt i det danske erhvervsliv, skal der uden tvivl rettes fokus på området. Revisors udførte arbejde skal bevæge sig mod rimelighedsgrænsen indtil denne forventningskløft ikke

længere eksisterer. Med andre ord skal revisor opfylde sine pligter jf. lovkrav og standarder. Dette er dog ikke nok efter vores vurdering. Dette skyldes at problemet blot videresendes til en revisor der er villig til underskrive erklæringen.

Hvis problemet skal kommes til livs, kræves der involvering af alle tænkelige parter, heriblandt erklæringsmodtager og revisorerne. Ændringer, læring og tilpasning er nøgler til forbedringer, men tid og indsats er de centrale faktorer hvis problemet skal komme til livs.

5.3. To eksempler på fortrykt erklæringer sammenholdt med lovkrav

Som beskrevet tidligere i afsnit 5.1. er fortrykte erklæring en blanket, som er udarbejdet af kunden og indeholder blandt andet en række oplysninger om kundens forhold. Ved afgivelse af en erklæring i denne form bliver revisor anmodet om at skrive under på en i forvejen udarbejdet erklæring. Det skal forstås således, at revisor kommer til at stå inde for en række oplysninger, han får leveret fra kunden uden at selv været med til at udarbejde disse.

Problematikken i forbindelse med disse erklæringer opstår som nævnt i episoder, hvor der ikke er overensstemmelse mellem erklæringens indhold og lovgivningen.

Ved afgivelse af erklæringer med sikkerhed skal revisor under alle omstændigheder overholde de lovgivningskrav, der er i forbindelse med erklæringsafgivelsen. Dog er disse krav ikke altid opfyldt, når klienten anvender fortrykte erklæringer.

For at afdække problemstillingerne vedrørende denne type af erklæring, har vi i det følgende valgt at sammenholde to fortrykte erklæringer med erklæringsbekendtgørelsens kravene. Erklæringerne er valgt ud fra deres indhold og med henblik på at illustrere de eventuelle mangler en fortrykt erklæring kan have.

Bilag 7 illustrerer en revisorerklæring afgivet til *”(AMU) arbejdsmarkedsuddannelser og enkeltfag optaget i en FKB. ”*

Som det fremgår af nedenstående indeholder det første afsnit i erklæringen en beskrivelse af erklæringsemnet;

” Vi har undersøgt..... Indberetning af aktivitet... ”(Se bilag 7)

Næste afsnit i erklæringen omhandler en identifikation af revisors ansvar. Dette udtrykkes i form af en tydelig ansvarsfordeling mellem virksomhedens ledelse og revisoren.

”... ledelse har ansvar for opgørelsen af aktivitet. Vort ansvar er på grundlag af vort arbejde at udtrykke en konklusion om indberetningen. ”(Se bilag 7)

Tredje punkt i erklæringen omtaler revisors udførte arbejde samt de anvendte revisionsstandarder. Det fremgår tydeligt af erklæringen, at revisoren skal opnå høj grad af sikkerhed i forbindelse med det udførte arbejde.

Endvidere giver erklæringen muligheden for at revisoren kan foretage og beskrivelse eventuelle forbehold, hvis det er nødvendigt.

Endvidere viser konklusion afsnittet om det udførte arbejde som er placeret lige før feltet supplerende oplysninger, at erklæringer lever op til alle de i erklæringsbekendtgørelsens nævnte minimumskrav.

Udformning af erklæringen udarbejdet af ”Forsvarets Bygnings & Etablissementstjeneste”, vist i bilag 8, ser derimod anderledes ud sammenlignet med den forrige gennemgåede erklæring. Som det kan ses af Bilag 8, vedrører revisorerklæringen *”Udbud af rammeaftale om vareindkøb til forsvarets kantiner”*.

Den primære mangel i dette eksempel er, at denne erklæring ikke indeholder en identifikation af de forhold, hvorom erklæringen skal afgives, og en beskrivelse af det emne erklæringen skal handle om.

Endvidere mangler der identifikation på revisors ansvar og det arbejde, revisoren skal udføre. Det fremgår ikke af erklæringen om revisor skal udføre revision, review eller om arbejdet blot omhandler bestemte arbejdshandlinger. Derudover kan vi ikke identificere sikkerhedsgraden af erklæringen, da denne heller ikke er oplyst (i erklæringen).

Erklæringen indeholder heller ikke et felt eller lignende som revisor kan anvende, hvis der er behov for foretagelse af forbehold eller yderligere bemærkninger.

Som det fremgår af overstående beskrivelse, er det anvendte eksempel på fortrykt erklæring ikke i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsens krav. Vælger revisor at underskrive blanketten, vil revisors arbejde ikke anses for at være tilstrækkeligt. Dette resulterer i revisors overtrædelse af principperne i bekendtgørelsen.

Efter vores vurdering, er erklæringens udformning ikke i overensstemmelse med de minimumskrav bekendtgørelsen foreskriver.

Det skal dog nævnes at der kan eksistere en ”*speciallovgivning*” i forbindelse med erklæringen udarbejdet af ”Forsvarets Bygnings & Etablissementstjeneste”, som går forud for bekendtgørelsen.

Det har vi dog ikke undersøgt, da vi i afhandlingen har valgt at ikke beskæftiget os med denne.

Kapitel 6. Tendenser i forhold til sikkerhedsniveau

6.1. Tendens – indledning

Spørgeskemaet giver respondenterne mulighed for at skrive kvalitative kommentarer til forhold eller perspektiver som de mener har haft betydning for undersøgelsen omkring værdi og omfanget af revisors erklæringer.

Blandt de 508 respondenter har i alt 78 revisorer anført uddybende kommentar til undersøgelsen. Kommentarerne omfatter adskillige forhold og synspunkter som vi finder utrolige interessante. Dog er der et bestemt tema som har været et hyppigt omdrejningspunkt for mange:

”Forholdene og tendens omkring stigning af antallet af assistanceerklæring, der bliver afgivet. ”
Følgende er et lille uddrag af mange af de bemærkelsesværdige kommentarer vedrørende udviklingen omkring afgivelse af erklæringer:

”De sidste 6 års heksejagt på revisor har jo medført at revisor nu selv anbefaler et dårligere produkt til kunderne for ikke at blive brændt på bålet af myndighederne. ” (Se bilag 1.25)

*”Efter de administrative stramninger på erklæringsområdet vil det kommende år uden tvivl bære præg af yderligere fravalg af erklæringer med sikkerhed i forhold til det netop forgangne år.”
(Se bilag 1.50)*

”Problematikken og bødestørrelserne bestemmer at der i fremtiden bliver flere og flere assistanceerklæringer u/sikkerhed - hvor det er muligt.” (Se bilag 1.2)

”Uforståelige erklæringer - den generelle holdning og opfattelse!!! fra de fleste kunder, at har revisor lavet arbejdet så er det i orden, selvom det er en assistanceerklæring!!...” (Se bilag 1.9)

Ud fra den 1. og den 4. kommentarer fornemmer man at nogle revisorer tilbyder assistanceerklæringer, selvom de kan være et dårligere produkt i deres opfattelse.

Noget tyder på at tendensen volder problemer for revisor som offentligheds tillidsrepræsentant, da glidningen mod assistanceerklæringer ikke nødvendigvis beror på kundernes behov, men også kan skyldes revisorerens ønske om at undgå at blive underlagt kvalitetskontrol.

Med det udarbejdede spørgeskema har vi ikke stillet spørgsmålene således vi kan undersøge samt at påvise hvor vidt denne glidning har fundet eller finder sted. Vi kan dog ud fra resultaterne belyse hvordan situationen står til i dag – hvorledes er erklæringer uden sikkerhed prioriteret i forhold til erklæringer med sikkerhed?

Derudover finder vi det interessant at undersøge de faktorer der har været med til at forme prioriteringerne og dermed den omdiskuteret tendens til at bevæge sig væk fra erklæringer med sikkerhed mod assistanceopgaver. Vi vil derfor i dette kapitel belyse følgende undersøgelsesspørgsmål:

2 Hvilke tendenser, særligt i forhold til forskellige sikkerhedsniveauer, er der inden for revisors erklæringsafgivelse i Danmark, og hvilke udfordringer er forbundet hermed?

I de følgende afsnit vil vi se nærmere på omfang af assistanceerklæringer sammenlignet med andre erklæringer med sikkerhed samt de faktorer der kunne have været med til at forme denne tendens. Her vil vi særskilt se på revisor karakteristika og andre faktorer der påvirker valg af sikkerhedsniveauer, herunder lempelse af revisionspligten, kvalitetskontrol og honorarstørrelsens indflydelse på valg af sikkerhedsniveau og tendenser i erklæringsafgivelse.

6.2. Omfang af assistance erklæringer sammenlignet med erklæringer med sikkerhed

Som vist i indledningen afmærker vores kvalitative data at der sker en glidning mod assistanceerklæringer frem for erklæringer med sikkerhed i det omfang det er muligt. Meget tyder på at assistance opgaver er den fortrukne valg for respondenterne. Vores undersøgelse har dog ikke bidraget med mulighed for at danne kvantitative data som beviser, at afgivelse af assistanceerklæringer har steget gennem tiden. Undersøgelsen af arten og omfang af erklæringer har dog givet os lejlighed til at undersøge hvor omfattende assistance erklæringer er i forhold til andre erklæringer med sikkerhed indenfor nogle bestemte kategorier:

Først og fremmest har vi valgt at kigge på erklæringer vedr. årsregnskab for henholdsvis virksomhedsklasse A og små B virksomheder med mulighed for at fravælge revision. Kun disse

2 har mulighed for at vælge imellem erklæringer med eller uden sikkerhed, hvorfor vi ikke har medtaget de resterende virksomhedsklasser i denne analyse.

Erklæringer vedr. årsregnskab				
	Klasse A	%	Klasse B	%
Med sikkerhed	13298	45%	19265	76%
Assistance erklæring	16337	55%	5939	24%
Alt	29635	100%	25204	100%

Som man kan se vælger de fleste klasse A assistanceerklæring frem for erklæringer med sikkerhed. Ser man på klasse B virksomhederne med mulighed

Tabel 19 Kilde: Egen tilvirkning

for at fravælge revision finder man derimod den modsatte tendens. Ifølge undersøgelsen bliver der i gennemsnit afgivet lidt over 3 erklæringer med sikkerhed, hver gang en assistance erklæring afgives.

<u>Erklæring om øvrig regnskabsinformation</u>	Antal	Andel i %
Med sikkerhed	1745	16,96%
Assistance opstilling	8542	83,04%
<u>Skattemæssige erklæringer</u>		
Med sikkerhed	11152	26,11%
Assistance erklæring	31563	73,89%
<u>Erklæringer vedr. budget</u>		
Med sikkerhed	862	31,81%
Assistance erklæring	1848	68,19%

Når man ser på andre erklæringer udover erklæringer vedrører årsregnskab, viser undersøgelsen en tydelig tilbøjelighed for at vælge erklæring uden sikkerhed frem for erklæringer med sikkerhed i situationer hvor der er valgmulighed:

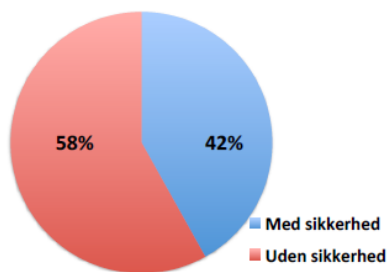
Som man kan se i oversigten udgør erklæringer uden sikkerhed hovedparten af alle erklæringer der er afgivet inden for alle tre kategorier. Tendensen er især tydeligt blandt erklæring om regnskabsinformation som ikke vedrører årsregnskaber. Her har erklæringer

Figur 7 Kilde: egen tilvirkning

med sikkerhed kun en andel på 17 %. Med andre ord afgives der i gennemsnit næsten 5 assistance opstillinger hver gang der afgives en erklæringer med sikkerhed. Sammenlignes forholdene med kategorien hvor tendensen er mindst tydeligt – budgeterklæringer, afgives der

lidt over 2 assistance erklæringer, hver gang der afgives en erklæring med sikkerhed.

Alt i alt er der afgivet 46.322 erklæringer med sikkerhed og 64.229 erklæringer uden sikkerhed inden for de fire overstående kategorier. Samlet set udgør erklæringer uden sikkerhed 58% af de afgivet erklæringer, hvorimod erklæringer med sikkerhed blot udgør de 42 %.



Figur 8 Kilde: Egen tilvirkning

Tilbøjeligheden til at vælge erklæringer uden sikkerhed frem for erklæringer med sikkerhed er derudover understøttet af kommentarerne fra respondenterne. Her er et par eksempler:

” Så længe der uddeles bøder i det antal og særligt den størrelsesorden er det ikke interessant for mig at afgive erklæringer med sikkerhed, hvorfor jeg i år i samarbejde med mine klienter fravælger revision i næsten alle mine sager og kun tilbyder assistance. ” (Se bilag 1.64)

” Med det meget opstrammede regelsæt fra Erhvervsstyrelsen, hvor formalia omkring revisors arbejdshandlinger har meget større vægt end vurderingen af risiko i den enkelte virksomhed, så tilstræber vores revisionsvirksomhed hurtigst mulig overgang fra revision til udvidet gennemgang eller assistance erklæringer. ” (Se bilag 1.68)

Det er tydeligt at assistanceerklæringer fremgår som den fortrukne valg når der er valgmulighed mellem erklæringer med eller uden sikkerhed. I de næste par afsnit vil vi komme nærmere ind på de faktorer som vi mener kunne være med til at forklare tendensen til at vælge af assistanceerklæringer frem for erklæringer med sikkerhed.

6.3. Faktorer der påvirker valg af sikkerhedsniveau

6.3.1. Revisor som beslutningstager

Finanskrisen og de mange efterfølgende bankkrak, har resultatet i massiv kritik af revisorers arbejde i medierne. Ifølge Charlotte Jepsen, administrerende direktør i FSR, har sagerne som har været fremme i medierne givet revisionsbranche et image tryk⁶⁰ hvor tilliden til revisorer er faldende. På trods af påstande om at tilliden til revisionsbranchen har taget skade af de mange bankkonkurser og finanskrisen, viser kommentarerne fra vores respondenter et andet billede af virkeligheden. Meget tyder på at der stadig eksisterer en form for blind tillid til revisorerne:

”Uforståelige erklæringer – den gennerelle holdning og opfattelse fra de fleste kunder, at har revisor lavet arbejdet så er det i orden, selvom det er en assistanceerklæring!! – de skelner ikke mellem 4 erklæringstyper – mange revisorer vælger assistance erklæringer, da denne ikke er

⁶⁰ <http://finanswatch.dk/Finansnyt/article6001935.ece>

med kvalitetskontrollen og som udgangspunkt er det jo useriøst, men det sælges pga. prisen. ”(Se bilag 1.9)

”De mindre kunder kender ikke forskel på revision, review og assistance med regnskabsopstilling, de vil have vores logo og titel på deres regnskab og hvad vi så skriver er næsten ligegyldigt. Det offentlige er blevet markant bedre i løbet af det sidste år, stort set alle deres erklæringer er tilrettet/opdateret og vi oplever ikke længere at behøver at udarbejde særskilte erklæringer efter erklæringsbekendtgørelsen. ”(Se bilag 1.29)

Revisors autorisation har i mange år bevirket en blind tillid til, at det arbejde revisor udfører og de produkter som revisor tilbyder lever op til klienternes behov og forventninger.

Set ude fra klienternes synsvinkel, har erklærings indhold og sikkerhedsgrad ikke altid haft den store betydning for valget af erklæringstype, i det omfang klienternes valg ikke er begrænset af lovgivning eller deres stakholder såsom bank. Det er af respondenternes opfattelse at erklæringerne i sig selv ikke har den store værdi for hverken klienterne eller erklæringsmodtager, da disse ofte er ligeglade med indholdet af erklæringerne. F. eks. har en af respondenterne en forestilling om at erklæringer til det offentlige blot indhentes, uden at modtager læser indholdet. Selve tilliden til erklæringer der modtages ligger ofte alene i udgiverens beskikkelse som godkendt revisor. Ifølge kommentarerne er denne holdning især udbredt i de lokalesamfund, hvor revisors omdømme har den afgørende betydning for vurdering af troværdigheden af de modtagne erklæringer.

Efter vores vurdering er det de færreste som har tid, kompetence eller ressourcer til at sætte sig ind i lovgivning og indholdet af revisors arbejde. Noget tyder på, at klienterne hyppigt vælger revisors anbefalinger uden yderligere omtanke, hvilke primært er bundet i den manglende forståelse for indholdet samt den blinde tillid til revisor som deres repræsentant.

På trods af klienterne altid har det sidste ord, er det efter vores vurdering ikke usandsynligt, at revisor også har en rolle som beslutningstager i situationer hvor klienterne har ”frit valgt” på hylderne.

6.3.1.1. Tilbøjeligheden til at anbefale assistanceerklæringer

Som virksomhedernes ekstern sparringspartner spiller revisor en vigtig rolle uanset virksomhedens størrelse. Som beskrev tidligere, tages revisors råd med i rigtig mange beslutninger, hvorved udfald af valg af erklæringstyper kan være stærkt påvirket af revisors anbefalinger.

Vi har derfor stillet respondenterne spørgsmål om deres anbefalinger til deres klienter ved valg af erklæringstyper, når der er mulighed for at vælge alt fra assistanceerklæring til revision.

Med målet om at undersøge om revisorer generelt er tilbøjelige til at anbefale assistanceerklæringer, uanset deres profil, har vi bedt respondenterne om at tage stilling til, hvor ofte de oplever følgende scenerier:

1. Jeg beder mine kunder om at vælge en erklæring om assistance med opstilling af skattemæssige opgørelser frem for en erklæring med sikkerhed herom
2. Jeg anbefaler mine kunder at vælge en erklæring om assistance med opstilling af regnskab, når kunden har valgmuligheden mellem en sådan erklæring og en erklæring med sikkerhed.

Respondenterne blev bedt om at besvare spørgsmålene ved at angive en værdi mellem 1 og 5, hvor 1 betyder ”aldrig” og 5 betyder ”meget ofte”. Er der ikke tale om et spørgsmål som respondenterne kan tage stilling til, har de også mulighed for at sætte kryds på ”ved ikke”

Jeg beder mine kunder om at vælge.		
	Hyppighed	%
Aldrig	49	9,1 %
Næsten aldrig	41	7,6 %
Engang imellem	65	12,1 %
Ofte	107	19,9 %
Meget ofte	250	46,6 %
Ved ikke	23	4,3 %
Total	535	99,6 %
Missing	2	0,4 %

Som man kan se er der 535 som har svaret på spørgsmålet vedrørende skattemæssige opgørelse.

Generelt ligger respondenterne højt på dette spørgsmål. Denne gennemsnitlig score er på 3,9 hvilke indikerer at revisorerne oftere beder deres klienter om at vælge assistance opstilling af skattemæssige opgørelser frem for en erklæring med sikkerhed.

Tabel 20 Kilde: Egen tilvirkning

I alt 90 revisorer har svaret enten ”aldrig” eller ”næsten aldrig”. Hvorimod næsten 4 gange så mange revisorer har svaret at de enten ”ofte” eller ”meget ofte” specifikt beder deres kunder om at vælge assistance-erklæring frem for erklæring med sikkerhed. Denne andel udgør næsten 70 % af hele stikprøve.

Jeg anbefaler mine kunder at vælge.		
	Hyppighed	Percent
Aldrig	33	6,1 %
Næsten aldrig	54	10,1 %
Engang imellem	122	22,7 %
ofte	143	26,6 %
Meget ofte	153	28,5 %
Ved ikke	28	5,2 %
Total	533	99,3 %
Missing	4	0,7 %

Tabel 21 Kilde: Egen tilvirkning

deres kunder at vælge assistance erklæring frem for erklæringer med sikkerhed. Her ligger den gennemsnitlige score på 3,6 hvilket betyder at revisorerne ligger mellem ”engang imellem” og ”ofte”, dog tættest på ”ofte”.

Udfald af svarene er ikke overraskende. Resultaterne bekræfter vores hypotese om at revisorer er mere tilbøjelig til at råde deres kunder til at vælge assistance erklæring frem for erklæringer med sikkerhed. Der er dog større tendens til at revisor specifik beder deres klienter om at vælge assistanceerklæringer frem for anbefaling.

6.3.1.2. Sammenhæng mellem anbefaling og diverse forklarende variabler

I de følgende afsnit vil vi analysere hvor vidt der er tale om en generel tendens, eller om tendensen er mere udbredt hos bestemte gruppe. Vi ønsker ligeledes at redegøre for hvordan klienterne påvirkes hos de forskellige grupper; findes der bestemte grupper som er mere bestemmende end andre og fortrækker mere specifikke anmodninger om at lave assistanceerklæringer, frem for anbefalinger?

For at finde ud af dette, har vi forslået forskellige måder at inddele respondenterne på, hvis karakteristika kunne være korreleret med tilbøjeligheden til at anbefale assistance erklæringer:

1. Revisor type: statsautoriseret revisor eller registreret revisor
2. Virksomheds størrelse: meget små 1-20, små 21-50, mellemstore 51-100, store 101+
3. Alder som fordeles i 3 grupper: 30-44, 45-59 og 60 +
4. Geografisk fordeling: Sjælland og øerne øst for Storebælt, Fyn og Jylland

Vi har valgt at benytte krydstabulering i de følgende analyser, da denne form for analyse er ideel til at analysere sammenhænge mellem variabler hvor nominalskalaer indgår.

På grund af datasættets meget store indehold af antal svaruligheder, finder vi det nødvendigt at reducere antallet af disse skalaværdier forud for analysen, således overskudlighed skabes. Også Set fra statistisk synspunkt er gruppering nødvendigt, da statiske beviser med høj sikkerhed kræver tilstrækkelige observationer i hver kategori.

Vi sammenlægger første og fremmest svarkategorierne: ”aldrig” og ”næsten aldrig” rekodes til ”sjældent”. Kategorier ”ofte” og ”meget ofte” rekodes til ”hyppigt”.

Aldersvariablen rekodes til en ny variabel som indeholder 3 intervaller; 30-44, 45-59 og 60+.

Postnummersvariablen rekodes ligeledes til en ny variabel indeholder 3 intervaller; 0555-4999 (Sjælland og øerne øst for Storebælt), 5000- 5999 (Fyn og øerne) og 6000- 9999 (Jylland)

Eftersom antallet af observationer i variablenes kategorier varierer meget, har vi valgt at benytte procenttal til at vise svarfordelingerne. Procenter er i opgavens forbindelse nemmere at tolke end absolutte tal, da de tager hensyn til kategorierne ikke har samme størrelse.

Sammenhæng mellem revisortype og anbefaling af assistanceerklæring:

Som man kan se af tabel 22 udgør registreret revisor 56,5 % af alle dem som har svaret at de aldrig beder klienten om at vælge assistanceerklæring. Til sammenligning er der kun 44,5 % fra samme gruppe som er statsautoriseret revisor.

Ser man på den modsatte tendens blandt respondenter som specifikt beder deres klienter om at vælge assistanceerklæringer, er der tale om en mere jævnlig fordeling, dog er der lidt flere statsautoriseret revisorer som har svaret ”hyppigt” sammenlignet med registreret revisorer. Vi mener dog ikke vi kan styrke vores tro på sammenhængen med den modsatte tendens, da der generelt er lidt flere SR som har svaret på spørgsmålet.

Beder klient..		RR	SR	
sjældent	Count	48	37	85
	% within "Beder om"	56,5%	43,5%	100,0%
	% within RR/SR?	19,5%	13,6%	16,4%
	% of Total	9,2%	7,1%	16,4%
En gang	Count	28	35	63
imellem	% within "Beder om"	44,4%	55,6%	100,0%
	% within RR/SR?	11,4%	12,8%	12,1%
	% of Total	5,4%	6,7%	12,1%
hyppigt	Count	161	188	349
	% within "Beder om"	46,1%	53,9%	100,0%
	% within RR/SR?	65,4%	68,9%	67,2%
	% of Total	31,0%	36,2%	67,2%
Total	Count	246	273	519
	% within "Beder om"	47,4%	52,6%	100,0%
	% within RR/SR?	100,0%	100,0%	100,0%
	% of Total	47,4%	52,6%	100,0%

Tabel 22 Kilde: Egen tilvirkning

Anbefaler klient..		RR	SR	
sjældent	Count	32	53	85
	% within "Anbefaler"	37,6%	62,4%	100,0%
	% within RR/SR?	13,0%	19,5%	16,4%
	% of Total	6,2%	10,2%	16,4%
En gang	Count	56	64	120
imellem	% within "Anbefaler"	46,7%	53,3%	100,0%
	% within RR/SR?	22,8%	23,5%	23,2%
	% of Total	10,8%	12,4%	23,2%
hyppigt	Count	150	138	288
	% within "Anbefaler"	52,1%	47,9%	100,0%
	% within RR/SR?	61,0%	50,7%	55,6%
	% of Total	29,0%	26,6%	55,6%
Total	Count	246	272	518
	% within "Anbefaler"	47,5%	52,5%	100,0%
	% within RR/SR?	100,0%	100,0%	100,0%
	% of Total	47,5%	52,5%	100,0%

Tabel 23 Kilde: Egen tilvirkning

Situationen ser noget anderledes ud, når man ser på tilbøjelighed til at anbefale erklæringer om assistance med opstilling af regnskab:

Statsautoriserede revisorer udgør 62,4 % af dem der har svaret at de aldrig anbefaler assistanceerklæring. Kun 37,6 % i denne gruppe er registreret revisorer. Til gengæld er en smule flere registreret revisor som har svaret at de ofte anbefaler assistanceerklæringerne.

Umiddelbart synes der altså at være en svag tendens til at registreret revisor er mindre tilbøjelig til at bede deres klienter om at vælge assistanceerklæring, sammenlignet med statsautoriseret revisor. Noget tyder på at registreret revisorer bedre synes om at anbefale assistanceerklæringer. SR er til modsætning af RR større tilhænger af at bede deres klienter om at vælge assistanceerklæringer frem for at anbefale.

Generel set svarer største del fra begge grupper "hyppigt" på begge spørgsmål (se tallene markeret rødt). Da resultaterne viser at begge typer af revisorer har hver sin måde at råde deres klienter til at vælge erklæringer uden sikkerhed, kan vi ikke på baggrund af de overstående resultater konkludere at der er en sammenhæng mellem revisortyper (statsautoriseret revisor eller registreret revisor) og anbefaling af erklæringer uden sikkerhed.

Chi- Square test – revisortype og anbefaling

En konklusion med sikkerhed kræver statistisk analyse. For at finde ud af om der er signifikant sammenhæng mellem de to variabler har vi valgt at foretage en afhængigheds test, også kaldt Chi i anden test. Denne form for test fanger alle former for sammenhæng. Udover lineære og kurve lineære finder den også ikke lineære sammenhæng- systematisk sammenhæng, hvorfor vi finder testen meget nyttig at bruge til opgavens formål.

Vi vil teste hypotesen om at andelen af registreret revisor der er tilbøjelig til at anbefale/ bede klient om at vælge erklæringer uden sikkerhed er sammen som den andel af statsautoriseret revisor, der har den samme tilbøjelighed. Vores nulhypotese og alternative hypotese er derfor:

$$H_0 : RR_{\text{hyppigt}} = SR_{\text{hyppigt}}$$

$$H_1 : RR_{\text{hyppigt}} \neq SR_{\text{hyppigt}}$$

Hypotesen kan også formuleres som:

H_0 : der er uafhængighed mellem revisortype og anbefaling af erklæringer uden sikkerhed

H_1 : der er afhængighed mellem revisortype og anbefaling af erklæringer uden sikkerhed

For at finde ud af hvor vidt vores nulhypotese skal accepteres eller forkastes, skal χ^2 teststørrelse beregnes. Formlen ser sådan ud:

Ligning 1

$$\chi^2 = \sum \frac{(\text{observerede} - \text{forventede})^2}{\text{forventede}}$$

χ^2 test-størrelse angiver hvor langt de observerede værdier ligger fra de forventede værdier, en procentvis afvigelse.

De forventede værdier er værdier som vi forventer at få, hvis vi antager at der er uafhængighed mellem revisortype og tilbøjelighed. Eksempelvis er der 85 respondenter som har svaret "sjældent" til det første spørgsmål, udefra andel af RR som har svaret på spørgsmålet (47,4 %), regnes den forventede værdi til at være $85 * 0,474 = 40$.

For at afvise vores nulhypotese, skal vores teststørrelse være større end kritiskværdien. Kritiskværdi findes ved opslag i en chi i anden fordeling.

Med 3 i frihedsgrad som findes ved at beregne (rækker- 1) * (kolonner- 1), skal Chi i anden være større end 7,81, før vi kan H_0 om uafhængighed.

Chi-Square Tests			
beder..	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	3,623 ^a	3	,305
Likelihood Ratio	3,624	3	,305
N of Valid Cases	519		

a. 0 cells (,0%) have expected count less than 5. The

Tabel 24 Kilde: Egen tilvirkning

Ved at summere de procentvis afvigelse fra de forventede værdier, har vi fået Chi i anden på 3,6 ved spørgsmålet om hvorvidt revisor specifikt beder deres klienter om vælge assistanceerklæringer.

Da 3,6 er mindre end kritisk værdien 7,81 acceptere vi H_0 om uafhængighed mellem tilbøjelighed for at bede klient om at vælge assistanceerklæring og revisortype.

Denne konklusion kan også udledes ved at aflæse P- værdien, hvilken angiver sandsynligheden for at have fundet de resultater forudsat uafhængighed eksisterer i populationen. Med en testniveau på 0,31 skal H_0 accepteres, da dette er større end vores signifikantniveau på 5 %.

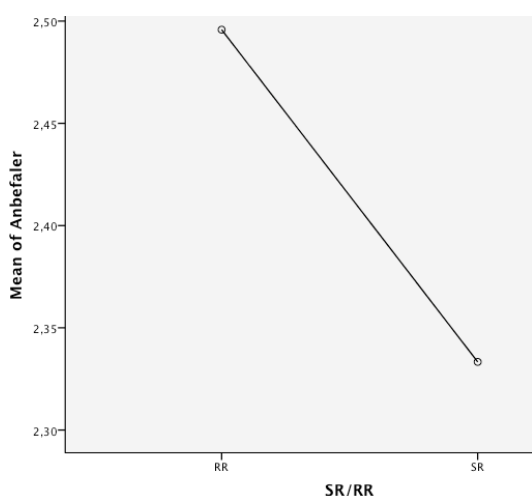
Dette vil med andre ord betyde, at vi med 95 % sikkerhed forkaster vores formodning om at SR er mere tilbøjelig til at bede deres klienter om at vælge assistanceerklæringer. Den ”mønster” vi formod at have fundet i krydstabulering havde altså været tilfældigt.

Chi-Square Tests			
Anbefaler..	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	8,177 ^a	3	,042
Likelihood Ratio	8,285	3	,040
N of Valid Cases	518		
Cramer's V	0,178		

Tabel 25 Kilde: Egen tilvirkning

vi H_0 om uafhængighed mellem revisortype og anbefaling af assistanceerklæringer, med et sikkerhedsniveau på 95 %.

Ved aflæsning af Cramer's V, som er et udtryk for styrken af sammenhængen mellem de to variabler, hvor 1 er perfekt sammenhæng og 0 er ingen sammenhæng, kan vi konstatere at der



Figur 10 Kilde: Egen tilvirkning

Som man kan se på figur 11 er registret revisorer er mere tilbøjelige til at anbefale assistanceerklæringer. Statsautoriseret revisor har også tendens til at anbefaler assistanceerklæringer, dog er det ikke i lige så høj grad som registreret revisor.

Sammenhæng mellem revisionsfirmas størrelse og anbefaling af assistanceerklæring:

Jævnført den overstående tabel er tendens til at bede klienten om at vælge erklæringer uden sikkerhed mest udbredt hos de meget små og de største revisionsfirmaer. Hele 70 % af

Som man kan se er χ^2 udregnet til at være 8,2 i spørgsmål to om anbefaling af assistanceerklæring og frihedsgraden er uændret.

Eftersom teststørrelsen er større end 7,81 forkaster

ikke er tale om en stræk sammenhæng, eftersom ”Cramer's V” kun er på 0,178. Kun 3,17 % af forskellene i den ene variabels kategoristørrelse forklares af den anden variabel. Dette betyder også at revisors type kun i svag grad kan forklare forskellige niveauer af anbefalinger.

For at illustrere at anbefalingerne er anderledes afhængig af hvilken revisortype der er tale om har vi lavet en variansanalyse af anbefalinger mellem de to grupper af revisorer.

respondenter som er tilknyttet meget små revisionsfirma har svaret ”hyppigt” på spørgsmålet. Blandt respondenter fra de store revisionsfirmaer udgør denne gruppe næsten 67 %. På helhedsbilledet er langt de fleste respondenter mere tilbøjelige til at bede deres klienter om at vælge erklæringer uden sikkerhed, uanset hvilken størrelse firma de er knyttet til. Andelen der har svaret hyppigt udgør typisk langt over 50 %.

Beder klient at..		Meget små	Små	Mellem	Store
Sjældent	Count	45	11	4	26
	% within virk.str.	17,2%	20,8%	23,5%	13,8%
En gang imellem	Count	27	10	4	23
	% within virk.str.	10,3%	18,9%	23,5%	12,2%
Hyppigt	Count	184	31	9	125
	% within virk.str.	70,2%	58,5%	52,9%	66,5%
	Count	262	53	17	188
	% within virk.str.	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Tabel 26 Kilde: Egen tilvirkning

Anbefaler klient at..		Meget små	Små	Mellem	Store
Sjældent	Count	39	6	6	35
	% within virk.str.	14,9%	11,1%	35,3%	18,8%
En gang imellem	Count	56	21	4	40
	% within virk.str.	21,5%	38,9%	23,5%	21,5%
Hyppigt	Count	160	27	7	94
	% within virk.str.	61,3%	50,0%	41,2%	50,5%
	Count	261	54	17	186
	% within virk.str.	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Tabel 27 Kilde: Egen tilvirkning

Mht. spørgsmålet om hvorvidt de anbefaler assistanceerklæring når der er mulighed for det, er det ligeledes flest fra de meget små revisionsfirmaer som har svaret hyppigt. Til vores store overraskelse er andel af respondenter som har svaret ”hyppigt” forholdsvis tæt på andel af respondenter som har svaret ”aldrig” i gruppen med mellemstore virksomheder, hvilke udskiller denne gruppe fra resten.

På trods af tendensen stadig peger mod assistanceerklæringer i alle fire grupper, er tendensen mindre udtalt, når svarene opdeles efter virksomhedsstørrelse. Noget tyder på at respondenter fra de små og de helt store revisionsfirmaer, især er glade for assistanceerklæringer sammenlignet med respondenter fra revisionsfirma på mellem størrelser. Dog er korrelation mellem virksomheds størrelsen og tilbøjeligheden til at råde klienterne om assistanceopstilling ikke til at finde, hvorfor vi ikke kan udelukke at der er en sammenhæng mellem de to variabler.

Chi i anden test – virk. størrelse og anbefaling

Med mål om at indhente statistisk bevis på uafhængighed mellem de to variabler har vi igen foretaget en uafhængigheds test. Vi opstiller H_0 : anbefaling af assistanceerklæringer er uafhængig af revisionsvirksomheds str. H_1 er at de to variabler er afhængige af hinanden.

Inden Chi værdien aflæses, blev vi opmærksomme på at 5 af tabellens celler - i alt 31,3 %, har forventede cellefrekvenser på under 5.

Betingelse for at foretage Chi i anden test er, at min. 80 % af tabellens celler har forventede cellefrekvens på over 5⁶¹. Værdier på 5 og derunder forøger Chi i anden værdi uhensigtsmæssigt. Da Chi i anden tests antagelse ikke er mødt, kan Chi i anden værdi ikke bruges. Løsning på dette er enten at indhente en større stikprøve eller at sammenlægge de små kategorier, således den kritisk størrelse opnås.

Da det ville være for tidskrævende at indhente større stikprøve, finder vi det nødvendigt at sammenlægge kategorier med lave frekvenser, for at imødekomme denne betingelse. Som ses på tabel 28 og tabel 29 på næste side indeholder kategorien mellemstore virksomheder færreste observationer. Vi ”rekoder” derfor kategorierne ”små” og ”mellemstore” til en kategori. Resultatet af den nye Chi i anden test fremgår i følgende tabeller:

Chi-Square Tests			
Beder	Value	df	Asymp. Sig.
Pearson Chi-Square	7,894a	6	,246
Likelihood Ratio	7,302	6	,294
Linear-by-Linear Association	1,971	1	,160
N of Valid Cases	376		

a 2 cells (16,7%) have expected count less than 5. The minimum

Chi-Square Tests			
Anbefaler	Value	df	Asymp. Sig.
Pearson Chi-Square	10,847a	6	,093
Likelihood Ratio	11,558	6	,073
Linear-by-Linear Association	2,983	1	,084
N of Valid Cases	376		

a 2 cells (16,7%) have expected count less than 5. The minimum

Tabel 28 Kilde: Egen tilvirkning

Tabel 29 Kilde: Egen tilvirkning

Som man kan se på nederst af tabellerne, udgør celler med forventede cellefrekvenser under 5 kun 16,7 % i de nye Chi i anden tester, hvilke opfylder betingelsen for at anvende teststørrelsen. Med en frihedsgrad på 6 skal χ^2 være større end 12,59 før vi har stærk nok beviser til at forkaste vores nulhypotese om uafhængigheden.

Som det fremgår af tabellerne, er begge χ^2 mindre den kritisk værdi hvilke gælder at nulhypotese ikke kan afvises på et signifikant niveau på 95 %. Ifølge testen, er forskellene i fordelingen blot udtryk for ren tilfældighed. Der er altså ikke en statisk sammenhæng mellem revisionsvirksomheds str. og tilbøjeligheden.

Sammenhæng mellem alder og anbefaling af erklæringer uden sikkerhed:

Denne analyse har fokus på at finde ud af om der kan være en sammenhæng mellem revisorens alder og anbefaling af erklæringer uden sikkerhed.

⁶¹ Jessica Utts, Robert Heckard (2013) s. 603

beder klient..		30-44	45-59	60+	Total
Sjældent	Count	27	46	13	86
	% within Alder	18,6%	17,6%	11,8%	16,6%
	% of Total	5,2%	8,9%	2,5%	16,6%
En gang imellem	Count	22	34	8	64
	% within Alder	15,2%	13,0%	7,3%	12,4%
	% of Total	4,3%	6,6%	1,5%	12,4%
Hyppigt	Count	92	168	85	345
	% within Alder	63,4%	64,1%	77,3%	66,7%
	% of Total	17,8%	32,5%	16,4%	66,7%
	Count	145	262	110	517
	% within Alder	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
	% of Total	28,0%	50,7%	21,3%	100,0%

Tabel 30 Kilde: Egen tilvirkning

anbefaler klient..		30-44	45-59	60+	Total
Sjældent	Count	26	43	16	85
	% within Alder	17,9%	16,5%	14,7%	16,5%
	% of Total	5,0%	8,3%	3,1%	16,5%
En gang imellem	Count	37	65	15	117
	% within Alder	25,5%	24,9%	13,8%	22,7%
	% of Total	7,2%	12,6%	2,9%	22,7%
Hyppigt	Count	75	137	76	288
	% within Alder	51,7%	52,5%	69,7%	55,9%
	% of Total	14,6%	26,6%	14,8%	55,9%
	Count	145	261	109	515
	% within Alder	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
	% of Total	28,2%	50,7%	21,2%	100,0%

Tabel 31 Kilde: Egen tilvirkning

På tabel 30s først række ses det, at 18,6 % af aldersgruppe 1 (30- 44 år) sjældent beder deres klienter om at vælge assistanceopstilling. Tallene falder som følge af den gennemsnitlige alder stiger. Faldet er dog størst fra aldersgruppe 2 (45- 49 år) til aldersgruppe 3 (60 år +).

På 3. række ses det, at knap 12 % af observationer som har svaret ”sjældent” ligger i kategori 3 med en aldersgruppe på 60 år og derover. Noget tyder på at jo ældre en revisor er, jo mere er revisoren tilbøjelig til at bede deres klienter om at vælge en erklæring uden sikkerhed.

Vores formodning om en sammenhæng mellem alder og anbefaling styrkes yderligere af, at vi nederst i tabellen finder den modsatte tendens blandt respondenter der mener at de hyppigt beder deres klienter om at vælge assistanceopstilling. 63 % fra den yngste aldersgruppe har svaret ”hyppigt” til spørgsmål, mens henholdsvis 64 % og 77 % er mellem 45 og 59 år eller 60 år plus.

Tabel 31 viser tilbøjeligheden til at anbefale erklæringer uden sikkerhed når der er valg mulighed. Her er tendensen identisk med resultater fra det forrige spørgsmål. Resultaterne viser en positiv korrelation mellem tilbøjelighed og alder, dvs. jo ældre en respondent er, jo mere tilbøjelig er han til at anbefale assistanceerklæringer. Stigningen er dog marginal mindre, sammenlignet med spørgsmålet om hvorvidt de specifikt bad klienterne om at vælge assistanceydelser.

Sammenhæng mellem de to variabler og ændring i marginal stigning fremgår endnu tydeligere ved udregning af den afgivne værdi i gennemsnittet for de forskellige aldersgrupper:

Beder	30-44	45-59	60+	Total	%
Aldrig	16	24	7	47	9%
Næsten Aldrig	11	22	6	39	8%
En gang imellem	22	34	8	64	13%
Ofte	27	54	23	104	21%
Meget ofte	65	114	62	241	49%
sum	141	248	106	495	100%
Gennemsnit	3,81	3,85	4,20		
Δ gennemsnit		0,05	0,34		

Tabel 32 Kilde: Egen tilvirkning

Anbefaler	30-44	45-59	60+	Total	%
Aldrig	9	14	9	32	7%
Næsten Aldrig	17	29	7	53	11%
En gang imellem	37	65	15	117	24%
Ofte	44	66	31	141	29%
Meget ofte	31	71	45	147	30%
Sum	138	245	107	490	100%
Gennemsnit	3,51	3,62	3,90		
Δ gennemsnit		0,10	0,28		

Tabel 33 Kilde: Egen tilvirkning

Som man kan se er gennemsnitterne udregnet på baggrund af den originale skala. Respondenter der har svaret ”ved ikke” er blevet elimineret, således disse ikke påvirker gennemsnitstallene.

Gennemsnitstallene blandt alle aldersgrupper ligger omkring 4 ved begge spørgsmål, hvilket betyder at der er en general tendens til at revisor, i alle aldersgrupper ofte beder/anbefaler deres klienter om at vælge assistance. Hver anden revisor beder deres klient at vælge assistanceerklæring og hver tredje anbefaler assistanceopstilling, hvis dette er et muligt valg.

Den ældste gruppe af respondenter har de højeste score som er på henholdsvis 4,2 og 3,9, til sammenligning har den yngste aldersgruppe ”kun” score på 3,81 og 3,51.

De procentuel forskel og de gennemsnitlig tal vi har fundet frem til er desværre ikke nok til at konkludere sammenhæng mellem alder og anbefaling af assistanceerklæringer. Spørgsmålet om hvorvidt denne sammenhæng også er tilsted i populationen, kan nemlig først besvares ved gennemførelse af signifikanttesten.

Chi i anden test – alder og anbefaling

På baggrund af krydstabellerne har vi fundet frem til en fordeling som tyder på en positive sammenhæng mellem alder og anbefaling af assistanceerklæringer. Vores H_0 er derfor en antagelse om uafhængighed mellem variablerne. Alternative hypotese er at H_0 er usandt.

Chi-Square Tests			
Beder..	Value	df	Asymp. Sig.
Pearson Chi-Square	9,243 ^a	6	,160
Likelihood Ratio	9,723	6	,137
Linear-by-Linear Association	2,209	1	,137
N of Valid Cases	517		

a. 1 cells (8,3%) have expected count less than 5. The

Tabel 34 Kilde: Egen tilvirkning

Som man kan se på tabellen, er χ^2 -værdien 9,24 med frihedsgrad på 6, hvilke er under den kritiske værdi som er 12,59. Til vore stor overraskelse må nulhypotese om uafhængighed altså accepteres, ved

spørgsmålet om hvor vidt respondenterne beder deres klienter om at vælge assistanceopstilling. Sammenhængen som vi mente havde fundet ved at aflæse krydstabellerne har altså været tilfældig.

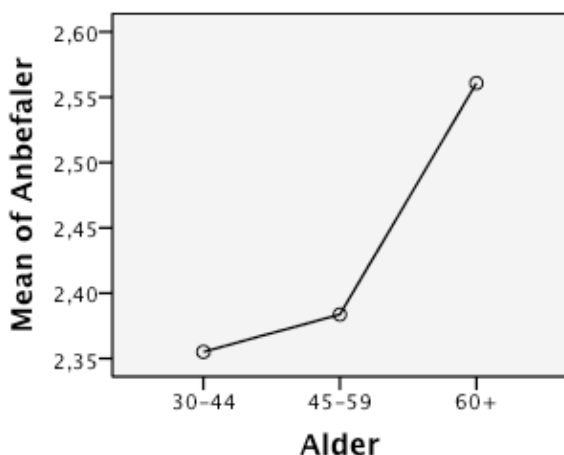
Chi-Square Tests			
Abefaling..	Value	df	Asymp. Sig.
Pearson Chi-Square	12,940 ^a	6	,044
Likelihood Ratio	13,872	6	,031
Linear-by-Linear Association	4,802	1	,028
N of Valid Cases	515		
Cramer's V	0,112		,044

Tabel 35 Kilde: Egen tilvirkning

Ser vi på uafhængighedstest vedr. hvor vidt respondenterne anbefaler assistanceerklæringer, stemmer resultatet bedre overens med vores konklusion om afhængigheden. Som det ses ligger testens P-værdi (0,44) lidt under signifikansværdi på

0,05. Det betyder at der er 4 % sandsynlighed for at opnå de givne resultatet i stikprøven, hvis nulhypotesen er sandt. Vi kan med andre ord afvise nulhypotesen om uafhængighed med en sikkerhedsniveau på 95 %.

Sammenhængens styrke er på 0,112 (Cramer's V). Da tallet ligger meget tæt på 0 som betyder ingen sammenhæng, indikeres der en meget svag sammenhæng mellem revisors alder og deres anbefaling af assistanceerklæringer. Heller ikke alder kan forklare forskellen i niveauer af anbefalinger.



Figur 36 Kilde: Egen tilvirkning

For at bedre illustrere forskel af anbefalinger i de forskellige aldersgruppen har vi igen valgt at vise middelværdierne grafisk.

Som vist i figuren til venstre stiger hyppigheden for anbefaling af assistanceerklæringer, når alder stiger. Vi kan altså med 95 % sikkerhed afvise H_0 om at alder ikke har en indflydelse på om en revisor anbefaler assistanceerklæringer.

Sammenhæng mellem revisions firmas geografisk placering og anbefaling

	Sjælland	Fyn og øerne	Jylland	Total
Count	36	2	45	83
Sjældent % within Postnr.	15,3%	5,4%	20,4%	16,8%
% of Total	7,3%	,4%	9,1%	16,8%
En gang imellem	Count 28	5	29	62
% within Postnr.	11,9%	13,5%	13,1%	12,6%
% of Total	5,7%	1,0%	5,9%	12,6%
Ofte	Count 162	28	141	331
% within Postnr.	68,6%	75,7%	63,8%	67,0%
% of Total	32,8%	5,7%	28,5%	67,0%
Total	Count 236	37	221	494
% within Postnr.	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
% of Total	47,8%	7,5%	44,7%	100,0%

Tabel 37 Kilde: Egen tilvirkning

	Sjælland	Fyn og øerne	Jylland	Total
Count	38	4	40	82
Sjældent % within Postnr.	16,2%	10,8%	18,2%	16,7%
% of Total	7,7%	,8%	8,1%	16,7%
En gang imellem	Count 55	8	51	114
% within Postnr.	23,4%	21,6%	23,2%	23,2%
% of Total	11,2%	1,6%	10,4%	23,2%
Ofte	Count 129	24	122	275
% within Postnr.	54,9%	64,9%	55,5%	55,9%
% of Total	26,2%	4,9%	24,8%	55,9%
Total	Count 235	37	220	492
% within Postnr.	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
% of Total	47,8%	7,5%	44,7%	100,0%

Tabel 38 Kilde: Egen tilvirkning

Ifølge de overstående tabeller er revisorerne som arbejder på Fyn og øerne større tilhænger af assistanceerklæringer sammenlignet med revisorer fra Sjælland og Jylland. På anden plads kommer Sjælland og til sidst har vi Jylland. Resultaterne viser ikke dog ikke nogle tendenser eller korrelationer som vi mener er bemærkelsesværdige.

For at være sikker på vi ikke har overset typer af sammenhæng som er sværere at opfange, har vi valgt at ledsage denne krydstabel med en statistisk signifikanstest.

Det viser sig at Chi værdi ligger på henholdsvis 6,9 og 3,4. Disse ligger langt under den kritiske værdi som er 13, hvilket betyder at vi kan acceptere vores nulhypotese med en sikkerhedsniveau på 95 %. Da der ikke eksisterer ikke er en sammenhæng mellem de overstående variabler, har vi valgt ikke kommenteres yderligere på disse to tabeller.

6.3.1.2.1 Sammenfatning – sammenhæng mellem anbefalinger og revisorprofilen

På baggrund af vores undersøgelse, kan vi konstatere at revisor er mere tilbøjelig til at anbefale assistanceerklæring frem for erklæringer med sikkerhed.

Der er større tendens til at revisor specifik beder deres klienter om at vælge assistanceerklæringer fremfor anbefaling af disse. Efter vores vurdering, bekræfter dette også på vores formodning om at revisor også kan have rolle som ”beslutningstager” ved valg af erklæringstyper.

Ved brug af krydstabuleringer og uafhængighedstest kan vi med 95 % sikkerhed konkludere at revision virksomheds størrelse og dens geografisk placering ikke kan være med til at forklare tendensen til at anbefale assistanceerklæringer.

Til gengæld er det statistisk bevist at der eksisterer signifikant sammenhæng mellem anbefaling af erklæring uden sikkerhed og revisortype; samt anbefaling af assistanceerklæringer og revisorens alder.

Ved hjælp af variansanalyse kan vi konstatere at anbefalinger er anderledes, afhængig af hvilke gruppe i de to variabler du tilhører:

1. Registreret revisor er mere tilbøjelig til at anbefale assistanceerklæringer sammenlignet med statsautoriseret revisor.
2. Jo ældre en revisor er, jo mere er han tilbøjelige til at anbefale assistanceerklæringer.

Ved hjælp af Gramer's V test, som tester styrken af sammenhæng mellem variablerne er vi dog nået frem til at sammenhængene er meget svage.

Med en Cramer's V på henholdsvis 0,178 og 0,112 kan over 95 % af forskellene i den ene variabels kategoristørrelse ikke forklares af den anden variabel i begge tilfælde. Vi kan derfor konstatere at alder og revisortype kun i meget svag grad kan forklare forskellige niveauer af "anbefalinger".

Tilbøjelighed til at anbefale erklæringer uden sikkerhed må derfor formode at være en generel tendens blandt revisorerne, uanset deres revisorprofil.

6.3.1.3. Sammenhæng mellem revisor profil og antal af assistanceerklæringer der er afgivet

Som anført i introduktionen til kapitel 6, er der en klar tendens til at flere anbefaler erklæringer uden sikkerhed fremfor erklæringer med sikkerhed, hvis der er mulighed for det. Ud fra det foregående afsnit kan vi konstatere at kun to af de udvalgte variabler der vedrører revisorprofilen, kan forklare graden af anbefalingerne af erklæringer uden sikkerhed. Da styrken af sammenhængen er meget svag, formoder vi, at der er tale om en general tendens, hvorfor denne ikke er afhængig af revisorprofilen.

Variablen "grad af anbefalinger" er en subjektiv størrelse og afhænger af respondenternes vurdering af emnet. Respondenternes svar kan påvirkes af mange faktorer, såsom tilbøjeligheden til at vælge "det rigtige svar" eller tilbøjeligheden til at vælge svaret som stiller dem i "bedste lys". Vi finder det derfor interessant at se hvorvidt påstanden om en generel tendens viser sig at være rigtig, hvis vi undersøger sammenhængen mellem revisorprofil og de faktiske antal af erklæringer uden sikkerhed en respondenterne har afgivet.

Statistiske metoder i anvendelse

Ligesom i det foregående afsnit har vi 4 uafhængige variabler som beskriver revisorprofilen – alder, revisionsvirksomheds str. og placering samt revisortype. Den afhængige variabel er andel af erklæringer uden sikkerhed i forhold til erklæringer med sikkerhed.

Vi har valgt at se på andel af assistanceerklæringer der er afgivet blandt virksomhedsklasse A og små B virksomheder. De udvalgte virksomhedsklasse er vurderet til at være bedst eget til analysen, da begge klasser har mulighed for at vælge mellem alle 4 typer af erklæringer.

Til brug for at teste hypoteserne om kausal sammenhæng mellem de nævnte uafhængige variabler, har vi valgt at anvende bivariat regressionsanalyse. De uafhængige variabler bliver dermed testet en af gangen. Ligningen er således: $y = \alpha + \beta x + \varepsilon$

Da virksomheds str. og post nr. indeholder flere end 2 kategorier er der ikke tale om binære variabler, eftersom disse ikke kan indgå som dummy, der antager værdien 0 eller 1. Test af sammenhængen vil derfor være baseret på brug af One Way ANOVA test med en F-fordeling.

Derudover har vi valgt at udelukke revisorer som har afgivet færre end 10 erklæringer vedr. årsregnskaber i A og små B virksomhederne. Disse vurderes som outlier og skal forkastes fra datamængden. Dette har medført eliminering af yderligere 58 respondenter. Vores følgende analyse er derfor baseret på en stikprøvestørrelse på 449.

Analysen er kun bygget på erklæringsafgivelser vedrørende årsregnskaber for erhvervsdrivende private virksomheder. De følgende resultater og konklusioner kan derfor kun generaliseres for private virksomheder og ikke for den offentlige sektor, fonde og foreninger. Afrapportering af resultaterne er konstrueret således, at vi kun går i dybden med nogle af testene, som følge af vi redegør for fremgangsmåden og hvordan disse resultaterne skal fortolkes mv. Der kan derfor forekomme situationer hvor der blot er kommenteret på resultaterne, hvorfor der henvises til bilag 6 for den komplette oversigt over outputtet af testerne.

Sammenhæng mellem revisortype og afgivelse af erklæringer uden sikkerhed

Første trin i analysen er at formulere den teoretiske model. De første 2 tests modelbeskrivelse kan udtrykkes således: *Har revisortypen en indflydelse på afgivelse af erklæringer uden sikkerhed for A virksomhederne?*

Vores H_0 er derfor $\beta_{\text{revisortype}} = 0$ og H_1 er: $\beta_{\text{revisortype}}$ er forskellig fra 0.

Ved aflæsning af outputtet for andel af erklæringer uden sikkerhed blandt A klasserne er vi opmærksomme på at modellen har en R værdi på 0,16, hvilken svarer til en R i anden værdi på 0,026. Tallet indikerer at kun 2,6 % af variationen af den afhængige variabel kan forklares af den uafhængige variabel (Revisortype), hvilket er meget lavt.

Modellen har en estimeret hældningskoefficient på minus 0,121 og en T-testens p-værdi på 0,001. Dette indikerer en negativ sammenhæng mellem variableerne. Med andre ord betyder det at når man går fra at være en registreret revisor til at være en statsautoriseret revisor, falder andel af

erklæringer uden sikkerhed med 12,1 %.

ANOVA ^a					
Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	1,640	1	1,640	11,702	0,001 ^b
Residual	62,094	443	0,140		
Total	63,735	444			

a. Dependent Variable: A andel usikkerhed

b. Predictors: (Constant), SR/ RR

Tabel 39 Kilde: Egen tilvirkning

Analysens resultat opsummeres i tabel 38 til venstre. Her ses det at F værdien er på 11,7. Med 1, 443 frihedsgrader skal F værdien være større end den kritiske værdi på 3,84, før nulhypotesen om uafhængighed kan afvises. Eftersom F værdien ligger langt

over den kritiske værdi, forkaster vi vores nulhypotese. Med andre ord er der tale om en signifikant sammenhæng mellem revisortype og sandsynligheden for at afgive erklæringer uden sikkerhed blandt A virksomhederne. Resultatet kan ligeledes tolkes ud fra P-værdien. Da p-værdien er på 0,001, hvilken er indenfor vores sikkerhedsniveau på 95 % kan H_0 ikke accepteres. Da modellen kun har en uafhængig variabel svarer F- testens p-værdi til hældningskoefficientens p-værdi.

Bivariat regressionsanalyse – med revisortype og alder som uafhængig variabel

	Virk. A			Virk. B (små)		
	α	p- værdi	Sig.?	α	p- værdi	Sig.?
RR/SR	-0,121	0,001	✓	-0,081	0,006	✓
Alder	0,004	0,04	✓	0,003	0,1	✗

Tabel 40 Kilde: Egen tilvirkning

Tabel 39 til venstre viser en oversigt over resultaterne fra regressionsanalyserne. Det viser sig, at der er en signifikant sammenhæng

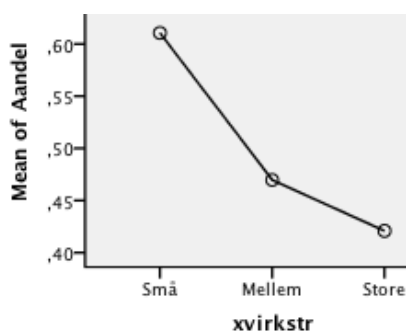
mellem revisortype og afgivelse af erklæringer uden sikkerhed, uanset om der er tale om klasse A virksomheder eller små B virksomhederne. Begge virksomhedsklassers afgivelse af erklæringer uden sikkerhed bliver påvirket negativt når revisor går fra at være registreret til at være statsautoriseret.

Ser vi på uafhængighedsvariablen alder, er sammenhængen kun signifikant når der er tale om A virksomhederne. Her påvirkes alder positiv på afgivelse af erklæringer uden sikkerhed.

Sammenhæng mellem virksomhedsstørrelse og afgivelse af erklæringer uden sikkerhed

Virksomhedsklasse A

Som nævnte indeholder denne afhængigvariabel flere end 2 kategorier. Da vi ønsker at teste forskelle i flere middelværdier har vi valgt at anvende ANOVA til følgende analyser.



Figur 41 Kilde: Egen tilvirkning

Vi tester hermed om andel af erklæringer uden sikkerhed varierer med virksomhedsstørrelse.

Som man kan se på figur 13 "Means Plots" falder andel af erklæringer uden sikkerhed, som følge af virksomheds str. forøges.

Ud fra ANOVA tabellen i bilag 6, kan man se at resultatet af F-testen giver en F værdi på 12,34 med en frihedsgrad på 2,440. Denne værdi er større end den kritiske værdi på 95 % i en F-fordeling med pågældende frihedsgrad. Med en P-værdi på 0,00 forkaster vi nulhypotesen om uafhængighed. Der er dermed en signifikant sammenhæng mellem virksomhedsstørrelse og afgivelse af erklæringer uden sikkerhed blandt A virksomhederne.

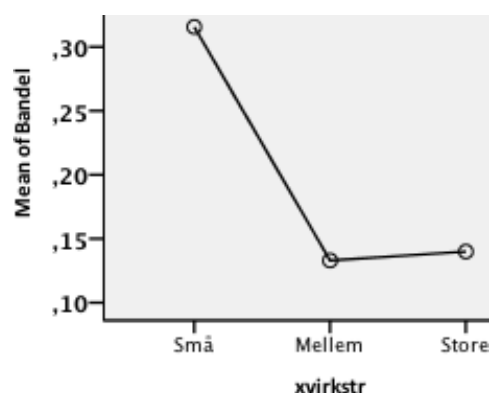
For at finde ud af hvilke gruppe der er signifikant forskellige fra hinanden, har vi herefter foretaget en "Post Hoc" test, som tester variablen for signifikant forskel mellem alle grupper⁶².

I Post Hoc tabellen i bilag 6 ses resultatet af de parvise sammenligninger. Ved aflæsning af tabellen kan vi konstatere at der er signifikant forskel på de små virksomheder (med 1-20 medarbejder) og de to andre grupper. Denne parvise sammenligning har en P-værdi på 0,00.

De to andre parvise sammenligninger er ikke signifikante.

⁶² Aflæsning af Scheffe's test frem for Dunnett T 3 skyldes at grupperne i virksomheds str. har ens varians. Test for ens varians mellem grupperne giver en p-værdi på 0,063 hvilke er udenfor vores sikkerhedsniveau på 95 %

Virksomhedsklasse B (små)



Figur 11 Kilde: Egen tilvirkning

Som det vises af figur 14 "Mean Plots" til venstre har forøgelsen af virksomhedsstørrelse fra "små" til "mellem" en negativ effektiv på afgivelse af erklæringer uden sikkerhed. Ser vi på den næste trin af forøgelse, ser det faktisk ud som om denne har en meget lille, men positiv effekt på afgivelse af erklæringer af denne form.

Ser vi på ANOVA tabellen⁶³ har resultatet af F-testen en P-værdi på 0,00 hvilket indikerer at der findes

signifikante forskelle mellem middelværdierne. Vi kan derfor ikke acceptere vores H_0 om uafhængigheden.

Som man også kan se på "Means Plots" er indflydelsen på andelen ikke stor når virksomhedsstørrelse ændrer sig fra mellem til store. Dette kunne tyde på, at der ikke er signifikant forskel mellem de to grupper. Formodningen om denne viser sig at være ganske rigtigt: ved at aflæse resultatet fra de parvise sammenligninger med Post Hoc test, kan vi konstatere en signifikant forskel på små virksomheder, men ikke på de øvrige grupper.

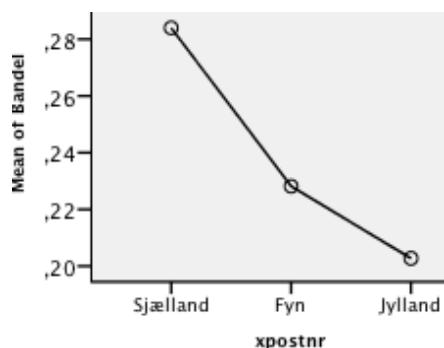
Sammenhæng mellem geografisk placering og afgivelse af erklæringer uden sikkerhed

Vi har efterfølgende testet sammenhængen mellem afgivelse af erklæringer uden sikkerhed og revisionsvirksomhedens geografisk placering. I forhold til virksomhedsklasse A falder andelen af erklæringer uden sikkerhed, som følge af revisionsvirksomhedsplacering "rykker" sig fra Sjælland til Fyn og til sidst Jylland. Dog er der ikke tale om en signifikant sammenhæng mellem variablerne, da testen resultater i en p-værdi på 0,18, hvilket er indenfor vores forkastelsesområde med sikkerhedsniveauet på 95 %. Der kommenteres derfor ikke yderligere på testen.

Virksomhedsklasse B (små B virksomhederne)

Til forskel for A virksomhederne viser det sig, at der eksisterer en signifikant forskel mellem afgivelse af erklæringer uden sikkerhed for små B virksomhederne og post nr. (p- værdi = 0,038)

⁶³ se bilag 6



Figur 12 Kilde: Egen tilvirkning

Ligesom flest af de øvrige analyse viser figur 15 "Mean Plots" en negativ sammenhæng mellem variable.

Ved aflæsning af testresultaterne fra parvise sammenligninger, kan vi med en p-værdi på 0,04 konstatere at der er signifikant forskel mellem Sjælland og Jylland. De øvrige sammenligninger er ikke signifikante med en sikkerhedsniveau på 95 %.

Uddybende analyser

Foregående analyser viser at variable vedr. revisorprofilen individuelt set kan have signifikante indflydelse på afgivelse af erklæringer uden sikkerhed. Vi mistænker dog også at variable kan være afhængige af hinandens niveau. Vi kunne for eksempel forestille os at den negative effekt alderen har på sandsynligheden for afgivelse af erklæringer uden sikkerhed, kan styrkes som følge af at virksomheds str. forøges. Denne effekt kaldes også for interaktionseffekt. Dette giver anledning til en ANOVA test hvor der opstilles en regressionsmodel, hvor både de konstituerende led og alle de mulige interaktionsled indgår. Testene giver dog ingen signifikante resultater, eftersom hovedeffekterne bliver insignifikante ved inddragelse af interaktionerne og derfor skal udelades fra modellen. Da interaktionseffekterne ikke kan medtages uden hovedeffekterne, kan der ikke konkluderes noget på baggrund af resultatet, hvorfor der ikke kommenteres yderligere på området.

Sammenfatning – sammenhæng mellem profilen og andel af erklæringer uden sikkerhed

	Virk. A		Virk. B	
	Sig.?	α	Sig.?	α
SR/RR	☐	minus	☐	minus
Alder	☐	plus	☐	I/R
Virk. str.	☐	Minus	☐	Minus
Post nr.	☐	I/R	☐	Minus

Tabel 44 Kilde Egen tilvirkning

Overstående analyse og test kan opsummeres i tabel 40 til venstre. Som man kan se, viser det sig at 6 ud af 8 af de undersøgte sammenhæng er signifikante. Til forskel for studiet om sammenhæng mellem revisorprofilen og revisorernes anbefaling af erklæringer uden sikkerhed (afsnit 6.3.1.2.), viser

denne undersøgelse, at der eksisterer signifikant sammenhæng mellem revisorprofilen og de faktisk afgivelse af erklæringer uden sikkerhed. Dermed holder vores tidligere formodning om afgivelse af erklæringer uden sikkerhed er en general tendens i branchen ikke vand længere.

6.3.2. Andre afgørende faktorer ved valg af assistanceerklæringer

Lempelse af revisionspligt

Den 1. Juni 2010 blev den seneste lempelse for revisionspligten foretaget af Folketinget, hvilket omfattede virksomheder i klasse B. Forslaget trådte i kraft den 1. Januar 2011 og har medført ændringer i Årsregnskabsloven. Dette betød, at en virksomhed i klasse B kan fravælge revision, hvis virksomheden to år i træk på balancetidspunktet har opfyldt følgende kriterier:

- En balancesum på DDK 4 mio. (Før lempelsen 1,5 mio.)
- En nettoomsætning på DKK 8 mio. kr. (Før lempelsen 3 mio.)
- Antal heltidsbeskæftigede på 12 i løbet af regnskabsåret

Lempelsen af revisionspligten har givet mulighed for at flere erhvervsdrivende virksomheder nu selv kan bestemme om de vil modtage en revisorydelse eller ej. Virksomhederne kan nøjes med at erhverve sig en assistanceopgave eller en anden type ydelse uden sikkerhed, hvis de alligevel vælger at benytte sig af en revisor. Lempelserne er dog ikke ensbetydende med virksomhedernes fravalg af revisoren, ud fra undersøgelsen foretaget af *Erhvervs- & Selskabsstyrelsen og SKAT*.

I forbindelse med lempelserne har *Erhvervs- & Selskabsstyrelsen og SKAT* tidligere foretaget en undersøgelse. Undersøgelsen skulle påvise relationen mellem muligheden for fravalgt revision, fejlbehæftning i ureviderede regnskaber, og regnskabskvalitet..

Undersøgelsens resultater vedrørende spørgsmålet om ikke-revisionspligtige virksomheders kontakt til revisor, hvis de fravælger revision, viste faktisk en stigning i revisorkontakten på trods af muligheden for fravælgelse. Undersøgelsen viste, at i regnskabsåret 2009 blandt de virksomheder, der har fravalgt revision, havde 14,7 % virksomhederne stadig en erklæring om review eller regnskabsassistance i deres årsrapport. Disse erklæringer er udarbejdet uden en statsautoriseret eller registreret revisor. Tallet viste en stigning på 7,1 % i forhold til 2008, hvor der kun havde været 7,6% henvendelser. Derudover viste stikprøven at i alt 28,3 % af virksomheder som havde muligheden for fravælgelsen af revision, har endda fået en assistanceerklæring fra en regnskabskyndig.

Set ud fra *Erhvervs- & Selskabsstyrelsen* og *SKAT*'s undersøgelses resultater, kan vi komme frem til at lempelsen af revisionspligten er en af de afgørende faktor, som har været med til at skabe en udvikling og tendens i samfundet. Nemlig at gå fra afgivelse/valg af erklæringer med sikkerhed til erklæringer uden sikkerhed. Dog skal det bemærkes at efter vores opfattelse findes der også andre faktorer udover lempelsen, som har haft betydning for denne udvikling. Heriblandt kan vi pege på de krav som lovgivningen stiller til revisorer og den omkostningsbyrde revisorens honorar medfører for klienten.

Ud fra beskrivelsen af undersøgelsens resultater i kapitel 6 vurderede vi, at ca. 55 % af respondenter er store tilhænger af assistanceerklæringer, og ofte anbefaler deres klienter at vælge assistanceerklæring frem for erklæringer med sikkerhed. Dette har medført en udvikling i samfundet således, at revisorerne vil bevæge sig væk fra at afgive erklæringer med sikkerhed. Konsekvenserne heraf uddybes i afsnit 6.3.2.1.

De stramme krav der stilles til revisorerne i forbindelse med kvalitetskontrollen har medført at revisorerne er blev mere tilbøjelige til at råde deres klienter til at vælge en assistanceerklæring. Der udover har honorarstørrelsen og besparelsen på revisor omkostninger medvirket til, at klienterne er blev mere tilbøjelige til at modtage en ringere ydelse.

Den anden faktor som vurderes for værende betydningsfuld, er samfundets manglende viden og forståelse for de forskellige erklæringstyper og dissers værdier.

Disse formodninger giver anledning til at vi i de efterfølgende afsnit vil se nærmere på revisortilsynets funktion og opgave, og dettes eventuelle indflydelse på udviklingen. Herefter ser vi på honorarstørrelsen som også har en stor indflydelse på klientens valg.

6.3.2.1. Revisortilsynetsopgave og udvælgelse af revisionsvirksomheder til kvalitetskontrol

Revisortilsynets opgave er at kontrollere arbejde udført af godkendte revisorer og revisionsvirksomheder. I denne forbindelse har revisortilsynet udarbejdet retningslinjer for gennemførelsen af kvalitetskontrol i revisionsvirksomheder og rapportering af dette.

Kvalitetskontrol foretages i alle godkendte revisionsvirksomheder med 6 års mellemrum. For revisionsfirmaer som udfører opgaver for en virksomhed der har offentlighedens interesse, og er omfattet af Revisorlovens § 21, stk. 2, reduceres kontrolperioden fra 6 år til 3 år.⁶⁴

Der kan forekomme situationer, hvor tilsynet beslutter at foretage en hyppigere kontrol jf. bekendtgørelsen. Virksomheder som skal udføre en ordinær kvalitetskontrol, udvælges på baggrund af de oplysninger de er registreret med hos ReviReg. Revisortilsynet kan derudover altid beslutte, om der skal foretages en kvalitetskontrol af virksomheden jf. bekendtgørelsen § 2, stk. 2.

Kvalitetskontrollen omfatter en undersøgelse af, hvorvidt revisionsvirksomheden lever op til afhængighedskravene. Derudover foretages kontrol af kvaliteten af revision, eller de afgivne erklæringer i et godkendt revisionsfirma.

Tidligere var det således, at så længe en revisionsvirksomhed udøvede ”revision af regnskaber m.v. og supplerende beretninger samt ved revisors afgivelse af og rapporter, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug”⁶⁵, ville denne blive underlagt kvalitetskontrol. Denne tilgang er i 2008 ændret, således at fremover skal kun revisionsvirksomheder, der afgiver erklæringer med sikkerhed, kontrolleres af tilsynet.

Siden indførelsen af kvalitetskontrollen er der indbragt en række sager til Revisornævnet angående manglende implementering af kvalitetsstyring system, eller dennes mangelfuldhed.

Af disse sager kan man blandt andet pege på 18 offentliggjorte kendelser den 28. oktober 2008, der omhandlede virksomheder som var udtaget til kvalitetskontrol i 2006. I seks af disse tilfælde var baggrunden for indbringelsen af virksomheden til Revisornævnet manglende overholdelse af erklæringsbekendtgørelsen. Dette medførte at revisorvirksomhederne fik bøde, hvor størrelsen varierede fra 5.000 kr. op til 50.000 kr.⁶⁶ Bødestørrelserne for en almindelig revisor kan nå helt op til 300.000⁶⁷.

⁶⁴ http://erhvervsstyrelsen.dk/file/224620/forskel_mellem_kvalitetskontrol_undersogelser.pdf

⁶⁵ Citat: Lov nr. 302 af den 30/4-2003, 2003, § 1, stk. 2

⁶⁶ Kilde: Revisortilsynet, 2005. side 3, <http://www.revisornævnet.dk/sw37653.asp>

⁶⁷ Høje bøder skræmmer revisorer væk, Af Signe Ferslev Pedersen 19. februar 2014, 17:00

6.3.2.1.1. Revisortilsynets strammeregler

Som det fremgår i afsnit 6.3.2.1. foretages kvalitetskontrol af udførte revision og afgivet erklæringer af et godkendt revisionsfirma. Lever revisoren ikke op til lovgivningskravene eller de forskellige retningslinjer, kan det medfører høje bødesatser og andre konsekvenser. Dette er med til at gøre, at mange revisorer holder sig fra at afgive erklæringer med sikkerhed, for at netop og undgå risikoen for store bødestraffer.

Ifølge Arne Mørch Jakobsen, formand for FSR:

*“For at undgå risikoen for bøder på over 100.000 kroner, trækker flere revisorer sig helt fra deres kerneydelse og holder sig til blot at rådgive.”*⁶⁸

Høje bødesatser har bevirket at flere små revisionsfirmaer vælger at lade sig afmelde af ReviReg. Dette er for at komme udenom kvalitetskontrollens vanskeligheder, hvilket betyder at de ikke længere kan revidere, og udfører gennemgang af regnskaber, eller afgive erklæringer med sikkerhed.

Faktummet at flere revisorer afmelder deres tilknytning til ReviReg, på grunde de fatale konsekvenser, er efter vores vurdering anledning til at disse revisorer anbefaler deres klienter en assistanceopgave. Denne påstand kan bekræftes når vi ser på respondenternes holdning til de høje bøder. Som det fremgår af nedenstående citat, mener en af respondenterne heriblandt at:

“Så længe der uddeles bøder i det antal og særligt den størrelsesorden er det ikke interessant for mig at afgive erklæringer med sikkerhed, hvorfor jeg i år i samarbejde med mine klienter fravælger revision i næsten alle mine sager og kun tilbyder assistance.”(Se bilag 1.64)

Ifølge FSR har der været en stigning i antallet af revisorer der lader sig slette fra ReviReg siden 2010. Tallene viser, at i 2010 valgte 48 revisorer at afmelde sig fra ReviReg, efter de var blevet udvalgt til kvalitetskontrol.⁶⁹

⁶⁸ Høje bøder skræmmer revisorer væk, Af Signe Ferslev Pedersen 19. februar 2014, 17:00

⁶⁹ Høje bøder skræmmer revisorer væk, Af Signe Ferslev Pedersen 19. februar 2014, 17:00

Stigningen i antallet af frameldinger kan efter vores vurdering have en direkte sammenhæng med faldet i antallet af erklæringer med sikkerhed. Dette påstand er respondenterne i undersøgelsen også enige i:

”... i branchen er ved at ske en meget uheldig glidning over mod assistanceerklæringer til Klasse A og B virksomheder i stedet for erklæringer med sikkerhed. Jeg er bekendt med flere revisorer/revisionsfirmaer, der så vidt muligt flytter deres kunder over til assistanceerklæringer. Dette skyldes primært et ønske om at undgå de efterhånden meget omfattende krav til arbejde og dokumentation i de gældende standarder samt et ønske om at undgå Revisortilsynets kvalitetskontrol, som opleves som dyr og ude af proportioner i forhold til revisionsfirmaer, der betjener SMV-segmentet. ” skriver en af respondenterne i undersøgelsen. (Se bilag 1.41)

Efter vores vurdering er revisortilsynets urimelige bødestraffer med til at skabe udfordringer for revisorer og revisionsbranchen. På den ene side skal revisorerne fremstå som offentlighedens tillidsrepræsentere, således at interessenter med sikkerhed kan foretage vigtige beslutninger på baggrund af revisorens erklæringer. På den anden side kan en revisors konklusion og erklæring medfører urimelige konsekvenser for ham selv.

Efter vores formodning anses revisorens titel og revisors rolle for at være negativt truet af udviklingen. Revisorbranchen kan ende i en situation, hvor omverdenens billede af revisors arbejde og revisors navn ændrer sig markant, når samfundet ikke modtager den ydelse, de kan have nytte af.

” Endvidere går udviklingen pga. de noget rigide krav til kvalitetsstyring og i standard i den forkerte retning. Mange vælger assistanceerklæringer selv om kunde og interessenter kunne have dog nytte af en erklæring med højere sikkerhed. Dette kan vel i yderste konsekvens betyde at omverdens opfattelse af vores erhverv kunne blive påvirket væsentlig negativt. Vi bliver da kun bogholdere med en lidt længere uddannelse. ”, mener en af respondenterne fra undersøgelsen. (Se bilag 1.18)

Hvis revisoren vælger at trækker sig helt ud af sin kerneydelser og nøjes med kun at rådgive eller assistere med opgaver, mister interessenterne deres tillid til revisorerne. Grunden er, at

samfundet ikke længere vil kunne vurdere revisorens præstationer som levende op til de eksisterende pligter som loven stiller til revisoren.

6.3.2.2. Honorarstørrelsen afgørende faktor i forbindelse med valg af assistanceerklæringer

Klientens valg af opgaver uden sikkerhed, modsat opgaver med høj grad af sikkerhed kan formentlig have baggrund i honorarstørrelsen. Derudover kan valget begrundes med det faktum, at samfundet ikke har forståelse for værdien af de forskellige erklæringstyper. Uforståeligheden af erklæringernes indhold medvirker til at klienten ikke altid kender værdien af den ydelse der modtages. Hvis klienten ikke har kendskab til hvilken værdi erklæringen kan bringe til hans virksomhed, vil han blot vælge den erklæring der indebærer mindre omkostninger for ham.

Uforståeligheden og manglende viden fra klientens side medfører, at klienten nogle gange blindt stoler på den rådgivning der modtages fra revisoren.

Ifølge vores undersøgelse skaber uforståeligheden af erklæringer en forkert opfattelse, og forventning hos de almindelige regnskabsbrugere, som ikke har særlig megen viden om erklærings indholdet. Som respondenterne påpeger i deres kommentarer nedenunder:

” Uforståelige erklæringer for ”menigmand” - den generelle holdning og opfattelse fra de fleste kunder, at har revisor lavet arbejdet så er det i orden, selvom det er en assistanceerklæring!! - de skelner ikke mellem 4 erklæringstyper - mange revisorer vælger assistance erklæringer, da denne ikke er med kvalitetskontrollen og som udgangspunkt er det jo useriøst, men det sælges pga. prisen. ”⁷⁰

Dette tyder på, at mangel på viden i samfundet er med til at gøre brugerne tilbøjelige til at modtage en ringere ydelse, såfremt revisors navn fremgår.

Ud fra respondenternes opfattelse revisors honoraret er en afgørende faktor, når valget skal foretages. Det vil sige; mange kunder vælger en erklæring uden sikkerhed, blot fordi de tror, de betaler mindre for en ydelse, som godt kan bruges alligevel og giver en vis grad af sikkerhed.

Baggrunden for deres valg er, - som tidligere nævnt og som det fremgår af efterfølgende udsagn - at revisorer råder kunderne til at fravælge erklæringer med sikkerhed til en mindre pris.

⁷⁰ Se bilag 1. 9

” Utroligt mange små kunder (læs: Alle) vil gerne undgå revision pga. omkostningerne. ”⁷¹

Som det fremgår af overstående kommentarer, vil næsten alle små og klasse B virksomheder undgå revision, så snart de har muligheden for det.

Analysen i de foregående afsnit fører også til den formodning, at i samfundet eksistere en form for uoverensstemmelse mellem revisors faktiske arbejde, samfundets forståelse af revisors arbejde og samfundets forventningerne til dette. Med baggrund i dette, vil vi i det efterfølgende afsnit undersøge om der i samfundet eksistere en eventuelle forventningskløft i form af forståelseskløft og præstationskløft eller ej.

6.4. Forventningskløften

Ud fra analysen af tendenser i forhold til sikkerhedsniveau tidligere i kapitlet kunne vi konkludere, at afgivelsen af revisorerklæringer uden for den lovpligtige revision er udbredt i samfundet. Blandt de forskellige erklæringer med forskellige sikkerhedsniveauer eller uden sikkerhed, er assistanceerklæringer uden sikkerhed de mest udbredt.

Vi har ikke præcis viden om, hvorfor denne type erklæringer bliver valgt hyppigst. Ud fra undersøgelsens resultater kan vi fremhæve, at revisorens anbefaling til klienten om at vælge assistance, er en af de faktorer, der har haft indflydelse på udbredelsen af assistanceerklæringer. Hvilket som beskrevet i afsnit 6.3.2.1.1 kan have sin baggrund i de konsekvenser kvalitetskontrol kan medføre ved afgivelse af erklæringer med sikkerhed.

Desuden mente en del af respondenter, at de fleste klienter vælger assistanceerklæringer frem for andre erklæringer for at spare på omkostningerne. Det skal bemærkes, at påstanden ikke helt kan bekræftes, da vi ikke har kendskab til klienternes valg. Dog kan vi ud fra egen erfaring fra dagligt arbejde konstatere, at omkostningseffektivitet er det mest indflydelsesrige kriterier, når klienten skal vælge en ydelse.

En stor del af respondenterne i undersøgelsen mente også at uforståeligheden af erklæringernes indhold er et problem i samfundet. Respondenterne anså, at uforståeligheden af erklæringsindholdet har påvirket værdien af erklæringerne. Dette skyldes, at klienten ikke ved,

⁷¹ Se bilag 1. 14

hvilken værdi de forskellige erklæringer tilfører virksomheden. Endvidere pegede respondenterne på samfundets uvidenhed om revisorens arbejde og manglende forståelse for de forskellige ydelser, revisoren leverer. Disse påstande gav anledning til, at vi i efterfølgende afsnit vil se nærmere på, hvorvidt der er en forventningskløft mellem revisors afgivelse af assistanceerklæringer og regnskabsbrugerens forventninger til revisors arbejde.

Til dette formål vil vi indledningsvis kort beskrive formålet med assistanceerklæringen. Derefter foretager vi en analyse af forventningskløften, hvor vi inddrager både undersøgelsens resultater og ISRS 4410. I dette afsnit vil vores fokus specielt være rettet mod erklæringer uden sikkerhed.

6.4.1. Formålet med assistanceerklæringer

En assistanceerklæring er som tidligere gennemgået i afsnit 3.2.2. en opgave uden sikkerhed. Det vil sige, at den underskrivende revisor ikke har mulighed for at udtrykke en konklusion om de regnskabsmæssige oplysninger jf. ISRS 4410 afsnit 3. Det overordnede formål med en assistanceopgave er at indsamle, klassificere og summere regnskabsmæssige oplysninger. Det skal dog pointeres, at der stadig findes én standard, som revisor skal anvende ved udarbejdelse af en assistanceopgave. Det vil sige, at det faktum at revisor ikke skal udtrykke en konklusion med høj grad af sikkerhed på en assistanceopgave, ikke er ensbetydende med, at der er mangler ved revisors præstation.

Ifølge ISRS 4410, skal en revisor overholde ”Ethiske regler for revisorer” ved udarbejdelse af assistanceopgaver. Dette betyder, at arbejdet skal udføres ved revisors brug af ekspertise og erfaring, og at revisor ikke kan levere en erklæring, der er urealistisk eller ikke er i overensstemmelse med virksomhedens faktuelle oplysninger. Bliver revisor bekendt med fejlagtige informationer eller oplysninger, skal han korrigere de mulige fejl i oplysningerne. Opstår en situation, hvor klienten ikke vil gå med til korrektionerne, skal revisor afstå opgaven, da der ikke er mulighed for at anvende forbehold i erklæringer uden sikkerhed.

Ved afgivelse af erklæringer uden sikkerhed der kræves i henhold til lovgivning, eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug, er revisor jf. RL § 1, stk. 3, ikke offentlighedens tillidsrepræsentant. Grunden til dette er, at revisor ved udarbejdelsen af erklæringer uden sikkerhed, ikke har mulighed for at afgive en konklusion eller påføre forbehold

i erklæringen. Det tydeliggøres i ISRS 4410, at ved udarbejdelse af erklæringer uden sikkerhed skal revisor undgå formuleringer, der kan forveksles med konklusion eller sikkerhed.

Kravet om uafhængighed bliver sænket i forbindelse med assistanceerklæringer. Opstår episoder, hvor revisoren ikke er uafhængig skal det blot fremgå af erklæringen, at revisoren ikke er uafhængig RL § 24, jf. RL § 16, stk. 3.

6.4.2. Forståelseskluft

På baggrund af respondenternes besvarelser i undersøgelsen kan vi konstatere, at ud fra revisors synsvinkel er uforståeligheden af erklæringer et generelt problem i samfundet. Respondenternes kommentarer viser tydeligt, at efter revisorerne formodning, er det snart kun revisorer, som forstår indholdet af erklæringerne:

”uforståelige for brugere og kunderne. Tror snart kun det er revisorer der forstår indholdet. Dette betragter jeg som et meget stort problem for vores arbejde. ” (Se bilag 1.18)

Selvom revisorerne påstand ikke kan bekræftes grundet manglende indsigt i regnskabsbrugers holdning til emnet, kan forståelses-barrieren formentlig være et problem i samfundet. Det antages, når en stor del af respondenter er enige om det.

Derfor konstaterer vi, at forventningskløften eksisterer i forbindelse med erklæringsafgivelse. Ud fra undersøgelsen kan vi dermed kan vi komme frem til at den væsentligste årsag til forventnings-kløftens eksistens, er manglende kundskab omkring revisors udførte arbejde. Forventningskløften er derfor ikke erklæringsbrugernes urimelige forventninger til revisor eller en mangelfuld lovgivning på området. Det skyldes derimod brugernes manglende viden om revisors arbejde, og forståelse af indholdet og værdien af erklæringer. Dette giver anledning til ”forståelseskløften” mellem revisorer og samfundet. Manglende viden og forståelse kan formentlig resultere i regnskabsbrugernes urimelige forventninger. Urimelige forventninger kan eksempelvis opstå ved modtagelse af erklæringer uden sikkerhed, såsom assistanceerklæringer. Modtageren af assistanceerklæringer kan formodes at have forventning om en vis grad af sikkerhed, når en revisor assisterer med opgaven. Grunden er, at de ikke kender kravene til revisors assistanceafgivelse, og ikke forstår forskellen mellem de forskellige typer af erklæringer samt sikkerhedsniveauer.

”Det vigtigste budskab er sådan set, at brugerne ikke forstår hvad der står i erklæringerne og hvad revisors arbejde faktisk består af. Det vil sige, at man bruger ressourcer på at forfine erklæringer og grader af sikkerheder men brugerne betragter fortsat revisors erklæringer som om alt er på plads. Det vil sige, at den forventningskløft som der var der i 00’erne mellem det arbejde som revisor faktisk udførte og som brugerne troede blev udført bare bliver større og større.” (se bilag 1.30)

Overstående kommenter bekræfter påstanden om, at manglende viden omkring revisors arbejde er med til at forøge forventningskløften.

Forståelsesbarrierer som kan hindre revisor og klienten til at forstå hinanden kan, skabe urimelige forventninger hos klienten.

Ifølge undersøgelsen anser modtageren af erklæringerne, at erklæringerne er en ansvarsforsikring, selvom de kun modtager en assistanceopgave, som ingen grad af sikkerhed har.

” Værdien af erklæringer er ikke meget bevendt, fordi kunder ikke forstår det sprog, de er skrevet i. De betragter det som en lang ansvarsfraskrivning. ” (Se bilag 1.37)

Rimelighedskløften kan i relation til assistanceerklæringer opstå, hvis samfundet vurderer værdien af erklæringen som værende højere, end den rent faktisk er. Dette kan medføre en uoverensstemmelse mellem revisors arbejde og samfundets forventninger.

Selvom revisor har udført sit arbejde i overensstemmelse med de krav, der er stillet til ham, vil han stadig ikke kunne leve op til samfundets forventninger.

Uskarpe formulering af erklæringer, og klientens manglende indsigt i emnet har skabt en barriere der hindrer de to parter i at forstå hinanden.

Revisorerne mener, at de seneste udviklinger og reguleringer i revisorbranchen har forøget denne barriere:

”... Erklæringernes formuleringer bør skrives forståeligt for modtagerne. Den seneste udvikling går mod uforståelige erklæringer, fx den seneste assistance-erklæring til skattespecifikationerne.” (Se bilag 1.11)

I dag er der utallige erklæringstyper med forskellige sikkerhedsgrader at vælge imellem. Har samfundet ikke forståelse af værdien af det arbejde, de selv har bedt revisoren om at udføre, kan der opstå urimelige forventninger til revisorens arbejde.

6.4.3. Præstationskløft

Tager vi udgangspunkt i den gældende standard ISRS 4410 beskrevet i afsnit 3.4. i forbindelse med assistanceerklæringer, vil revisorer, så vidt vi er bekendt med, leve op til de faktiske krav, der er gældende på området. Teoretisk set vil ”præstationskløften” minimeres i relation til utilstrækkelige reguleringer. Grunden er, at ved afgivelse af assistanceerklæringer jf. ISRS 4410, skal revisoren udvise professionel faglighed og overholde de eksisterende etiske regler for revisorer ved afgivelse af assistanceerklæringer. Det betyder, at der er tilstrækkelige krav til revisors arbejde jf. standarden sammenlignet med hvad assistanceerklæringer rent faktisk skal bruges til.

Indførelsen af ISRS 4410 den 1. juli 2013, medførte en række ændringer i erklæringskrav, således at der er blevet givet større frihedsgrader til revisorer. Da ISRS 4410 ikke er tilpasset danske regler, vil dette betyde, at revisor nu ikke ligger under for et krav om at overholde ”etiske regler for revisorer” ved udarbejdelse af assistanceopgaver.

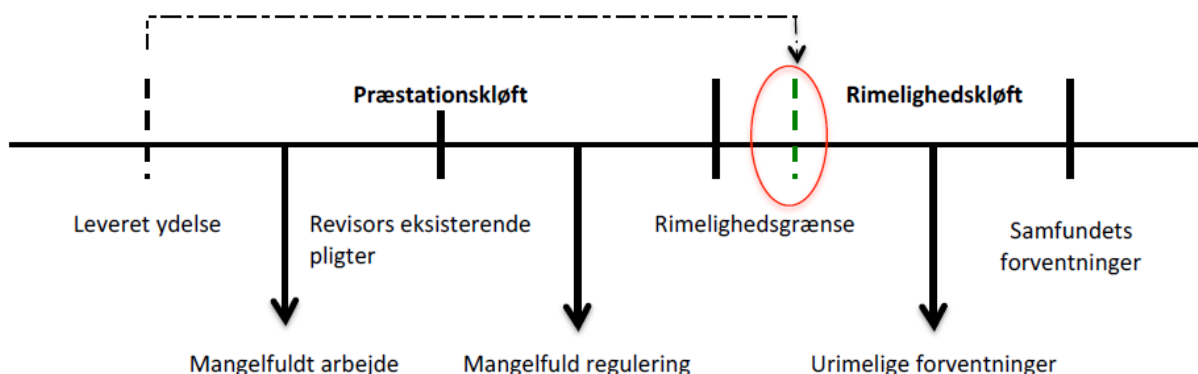
Ved at sammenholde standardens fremstillede krav til revisorer i forbindelse med afgivelse af assistanceerklæringer og den ydelse der skal leveres, vurderer vi, at der ikke er tale om utilstrækkelig regulering. Det betyder, at de faktiske krav standarden stiller til revisor stemmer overens med, hvad der med rimelighed kan forventes af revisor ved afgivelse af assistanceerklæringer. Ud fra egen erfaringer fra vores dagligdags arbejde, kan vi konstatere, at sandsynligheden for mangelfuldt arbejde er også minimalt ved afgivelse af assistanceerklæringer. For selvom revisorer ikke har et juridisk ansvar ved afgivelse af assistanceerklæringer, vil de stadig foretage de nødvendige rettelser i det modtagne materiale. Dette skyldes revisorens faglige stolthed, forventningerne hos klienten, og det forhold at revisors navn fremgår af regnskabet. Det vil sige, at revisor fortsat gerne vil være forbundet med troværdighed og kvalitetsydelser, selvom lovgivning ikke kræver det.

Derudover burde opretholdelse af god revisorskik og et passende niveau af faglighed være en selvfølge, når vi taler om en revisors levering af en ydelse.

Derfor mener vi ikke, at der er uoverensstemmelse mellem det arbejde revisor skal levere, og det samfundet med rimelighed burde forvente af revisor.

Ud fra ovenstående argumenter og med baggrund i Brenda Porters model, som er vist i afsnit 3.5. om forventningskløften, kan vi bemærke at revisors præstation ligger på højre siden af rimelighedsgrænsen, hvilket skyldes at revisor udfører flere handlinger end han burde.

Det vil sige, at der i forbindelse med assistanceerklæringer er tale om en overpræstation i revisors udførte arbejde, hvilket er illustreret i nedenstående figur 16.



Figur 13 Forventningskløft model, Kilde: Egen tilvirkning

Revisors overpræstation er med til at reducere den venstre side af kløften hvilket medvirker at afstanden mellem den leveret ydelse og rimelighedsgrænsen reduceres betydeligt.

Revisorerne mener at samfundet har urimelige forventninger til revisors arbejde sammenlignet med det faktisk arbejde der skal udføres. Set ud fra respondenternes holdning i undersøgelsen, bliver revisors arbejde undervurderet af samfundet.

"I debatten omkring revisors berettigelse mangler at blive fremhævet at vi i 95% af alle regnskaber retter fejl i kundens bogføring, vi opdrager kunderne til at opfører sig ordentligt i relation til skattemæssige forhold og retter således også rigtig mange fejl på dette område. Samfundsmæssigt har dette en kæmpe indflydelse. De ting vi retter påvirker skattebetalig og regnskabets retvisende billed, men det som indgår i den offentlige debat er ofte målinger som medtager totalt ubetydelige fejl, som ikke giver meningsforstyrrelser." (Se bilag 1.30)

Dette kan betyde at selvom revisors har en overpræstation i relation til det udførte arbejde, vil der på grund af samfundets urimelige forventninger stadig eksistere en forventningskløft.

Eksempelvis køber klienten en assistanceerklæring med forventning om at erklæring indeholder en vis grad af sikkerhed og kan benyttes i forbindelse med optagelse af lån i banken eller lignende. Imod alle sine forventninger bliver han negativt overrasket da det viser sig at erklæringen ikke kan bruges til formålet, eftersom den ingen grad af sikkerhed har. I dette tilfælde vil klienten tro at revisoren ikke har udført sit arbejde, som han burde og dermed anser han revisors arbejde for værende mangelfuldt. Som vi tidligere har beskrevet i afsnit 6.4.2 er baggrunden for klientens urimelige forventninger manglen på viden og forståelse for erklæringstyper og indhold.

Ud fra dette kan vi komme frem til at der eksisterer en kløft i samfundet, grundet urimelige forventninger til revisors arbejde som følge af manglende forståelse for erklæringer.

Kløften ville efter vores opfattelse reduceres, hvis samfundet havde en bedre viden om de forskellige erklæringstyper og sikkerhedsniveauer.

Den eksisterende standard og krav, der allerede findes i forbindelse med assistanceafgivelse, anses for værende tilstrækkelig. Derudover vurderes revisorens præstation ved afgivelse af assistanceerklæringer ikke for at være mangelfuld, da de fleste revisorer vil udføre nødvendige handlinger for at vedligeholde kvaliteten af deres arbejde. Dog mener vi, at der er behov for en præcis definition af revisors ansvar, således at revisors navn ikke sidestilles med en ansvarsforsikring i samfundet. Derudover skal rådgivning i forbindelse med de forskellige ydelser samt kommunikationen mellem revisorer og samfundet/ klienten forbedres i branchen.

Kapitel 7. Konklusion

Lempelse af kravene til den lovpligtige revision medfører faldende efterspørgsel efter det, der har været revisors kerneydelse gennem mange år – revision. Disse lovlempelser kunne give samfundet den fejlagtige opfattelse af, at behovet for og betydning af revisors arbejde vil være aftrappende med tiden. Revisors arbejde handler dog ikke kun om erklæringsafgivelse i forbindelse med regnskabsaflæggelser og rapporteringer:

Ud fra undersøgelsens resultater kan vi konstatere at der afgives 6 % flere ”øvrige erklæringer” end erklæringer vedrørende årsregnskab. Fordeles disse øvrige erklæringer efter kundegrupper, udgør erklæringer til erhvervsdrivende private virksomheder den største andel, sammenholdt med erklæringer afgivet til det offentlige, private fonde og foreninger. Imens ”erklæringer med sikkerhed” er dominerende blandt erklæringer afgivet til de offentlige myndigheder, afgives der flest erklæringsopgaver om ”øvrig regnskabsinformation” til private fonde og foreninger. Af erklæringer afgivet til de private erhvervsdrivende virksomheder er ”skattemæssige erklæringer” den mest anvendte type.

Blandt de mange type erklæringer som revisorer afgiver, udskiller fortrykte erklæringer sig fra andre, hvilket skyldes disses særlige karakter, som også er grunden til disses popularitet blandt de offentlige myndigheder. I mange år har fortrykte erklæringer medført udfordringer for revisorerne, da disse erklæringer ikke altid lever op til lovkrav, hvorfor underskrift kan betyde tilsidesættelse af god revisorskik og dermed risiko for bøder eller strafansvar. Da der indtil videre ikke findes en konkret løsning, bliver revisorerens risikosvillighed i høj grad testet, når disse erklæringer modtages.

Ud fra vores undersøgelse kan vi konstatere at problemet forbundet med at disse erklæringer ikke lever op til lovkrav, stadig eksisterer i vidt omfang, på trods af bemærkelsesværdige forbedringer af erklæringerne gennem tiden. Vi kan ligeledes konstatere at der findes revisorer som underskriver disse erklæringer desuagtet potentielle konsekvenser, hvilket medfører en kløft mellem samfundets forventninger til revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant og revisors faktisk udførte arbejde.

Afhjælpning af problemet er essentielt, men er både tids- og ressourcekrævende. Problemet forventes dog på sigt at kunne elimineres med den rette indsats og involvering af samtlige aktører.

En anden vigtig del af vores empirisk undersøgelse har vist at udbredelsen af revisorerklæringer i dansk erhvervsliv kendetegnes ved en særlig præference til erklæringer uden sikkerhed.

Undersøgelsen peger på at revisorerne er tilbøjelige til at anbefale, samt at afgive erklæringer uden sikkerhed. Da revisorerne spiller en stor rolle i udvælgelse af erklæringstyper optræder deres tilbøjelighed som en af de mest afgørende faktorer til udformning af denne tendens med erklæringer uden sikkerhed som den dominante. Der er dog ikke tale om en general tendens i branchen eftersom vores analyse peger på fordelingen af erklæringstype er påvirket af revisors karakteristika.

Andre afgørende faktorer som også har indflydelse på tendensen, er lempelsen af revisionspligten samt Revisortilsynets høje bødesatser. Lempelserne har åbnet op for at flere virksomheder kan fravælge revision. Tillige har de høje bødesatser haft negativ indflydelse på revisors villighed til at erklære sig med sikkerhed. Honorarets størrelse har ligeledes været med til at drive denne tendens frem, da klienterne i sagens natur ønsker at minimere deres udgifter, når det er muligt.

En sidste, men vigtig faktor som også har været med til at forme denne tendens, er klienternes manglende forståelse for de forskellige erklæringstyper. Samspillet mellem den manglende forståelse og klienternes blinde tillid til deres revisor, medfører en forskel mellem det faktiske arbejde revisor udfører og de forventninger som klienterne har til revisors arbejde, hvilket også betegnes som en forståelseskluft.

Ud fra vores analyse kan vi konkludere at revisorerne høje faglighed og deres ønske om at beskytte deres omdømme, der blandt andet afspejles af kvaliteten af det udførte arbejde, medfører at revisorerne oftest overpræster, ved afgivelse af erklæringer uden sikkerhed, hvis man sammenholder deres præstation med lovens krav. Overpræstationen skyldes med andre ord at det udførte arbejde overstiger det niveau som samfundet med rimelighed kan forvente.

Til trods for overpræstationen eksisterer der stadig en kløft mellem revisors udførte arbejde og samfundets forventninger. Dette beror på, at samfundets manglende kendskab til de forskellige typer af erklæringer har medført urimelige forventninger til revisor og det udførte arbejde.

Efter vores vurdering udgør disse urimelige forventninger en stor udfordring for revisor, hvorfor det er vigtigt at eliminere denne forventningskløft. Da der er tale om en udfordring som skyldes regnskabsbrugernes uvidenhed og manglende forståelse for revisors ydelser og ansvarsområder, spiller regnskabsbrugerne en vigtig rolle, hvis forventningerne skal komme rimelighedsgrænsen i møde. Vi mener det er vigtigt at revisorerne holder en tættere kontakt og bedre kommunikation for dermed bedre at rådgive regnskabsbrugerne. Endvidere finder vi det essentielt at rette fokus på at gøre indholdet af erklæringerne mere forståeligt for regnskabsbrugere, således forståelseskluft kan minimeres så vidt muligt.

7.1 Perspektivering

Afhandlingen præsenterer omfang og fordeling af de forskellige typer af revisorerklæringer, udregnet på baggrund af undersøgelsens resultater. Der skal dog gøres opmærksom på, at resultaterne alene kan være med til at give et overordnet billede af erklæringsafgivelsen i det danske erhvervsliv. Dette skyldes at revisorbranchen ikke har en central registrering af omfanget og typen af afgivne erklæringer. Undersøgelsen er derfor alene baseret på respondenternes hukommelse og deres skønsmæssig vurdering af omfanget af de afgivne erklæringer. Med andre ord er resultatet forbundet med en grad af usikkerhed som ikke kan undgås med de nuværende oplysninger på området.

Vi forholder os derudover kritisk overfor konklusionen om at regnskabsbrugernes manglende forståelse bærer hovedparten af ansvaret for eksistensen af forventningskløften. Dette skyldes at konklusionen er baseret på antagelser, der er dannet på baggrund af undersøgelsen, hvor respondenterne alene er revisorer. Afhandlingen er med andre ord skrevet med udgangspunkt i revisorenes synsvinkel, hvorfor undersøgelsens konklusioner kan diskuteres, eftersom der mangler indsigt i regnskabsbrugernes indstilling til revisors arbejde.

Eksempelvis kan det diskuteres hvorvidt revisors rådgivningsarbejde er mangelfuldt. For selvom revisoren ikke står til ansvar for klientens valg, er det stadig vigtigt at gøre klienten bekendt med den ydelse, vedkommende modtager. På trods af revisors arbejde i forbindelse med

assistanceerklæringer ikke er mangelfuldt, kan en sådan utilstrækkelig rådgivning skabe uoverensstemmelse mellem den ydelse revisor leverer og det klienterne forventer.

En undersøgelse af regnskabsbrugernes indstillingen til revisors arbejde vil give et overblik i situationen set ud fra regnskabsbrugernes synsvinkel hvorfor vi finder det indlysende at inddrage denne parameter i fremtidige undersøgelser af emnet.

Litteraturliste

Bøger

- 1) Don A. Dillman: Internet, mail and Mixed- mode Surveys", Wiley 2008
- 2) Henriksen, Per og Torben Stener Nielsen: „*Folddigudisamfundsfagligemetoder*“ Columbus 2007
- 3) Ib Andersen: "*skinbarlige virkelighed*" Sumfundslitteratur 2013
- 4) Kjeld Chr. Bøg & Lars Kietzner: "*Professionsetik for revisorer*" foreningen af statsautoriserede revisorer 2013
- 5) Kim Füchsel, Martin lunden og Ole Tjørnelund Thomasen: "*Revisors skriftlige erklæringer*" Thomson Reuters 2010
- 6) Makridakis, Wheelwright S.C., Hyndman R.J.; "*Forecasting metodes and asslication*", 1997
- 7) Lars Kiertzner: "*Når regnskaber ikke revideres*", Karnov Group 2013, 1. Udgave
- 8) Lars BO Langsted, Paul Krüger Andersen og Lars Kiertzner: "*Revisoransvar*", Karnov Group 2012, 7. Udg.
- 9) Langsted, Lars Bo; Christensen, Mogens; Füchsel, Kim; Loft, Anne: "*Revision - koncept & teori.*", Karnov Group, 2000.
- 10) Lotte bøgh andersen, Kasper Møller Hansen og Robert Klemmensen: "*Metoder i statskundskab*", Hans Reitzels forlag 2012
- 11) Olsen, Henning: „*Tallenestalendetavshed*“, Akademisk Forlag 1998.
- 12) Paul R. Metelmann: "*Empiriske undersøgelsesmetoder og værktøjer*", KBH universitet Det Humanistiske Fakultet 2012
- 13) Jessica Heckard: "*Mind on statistics*" Cengage Learning 2013
- 14) Jeffrey M. Wooldridge; "Introductory Econometrics, A modern approach", Michigan state University, 2009

Internet hjemmesider

- 15) <http://www.business.dk/oekonomi/brian-mikkelsens-loefte-halter>
- 16) <http://www.business.dk/raadgivning/hoeje-boeder-skraemmer-revisorer-vaek>
- 17) http://www.denstoredanske.dk/Kunst_og_kultur/Bog_ogbiblioteksvaesen/Boghistorie_og_bogtryk/Arial
- 18) http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Revision%20og%20andre%20erklæringsopgaver/Faglige%20notater%20og%20artikler/Fortrykte%20erklæringer
- 19) <https://www.virk.dk/soeg.html?x=revisor+erklæringer>
- 20) <http://www.virk.dk/myndigheder/stat/ERST/Soendagsaabent>
- 21) <http://erhvervsstyrelsen.dk/file/224861/erklæringsvejledningen.pdf>
- 22) http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Responsa/Responsa%20arkiv?page=30
- 23) http://www.advokatavisen.dk/flx/viden_nu/artikler/fortrykte-erklæringer-hvad-hvis-erklæringen-ikke-overholder-erklæringsbekendtgoerelsen-og-eller-erklæringsstandarderne-721/
- 24) <http://www.s-revision.dk/faglig-info/revision-regnskab/vis/revisorerklæringer/>
- 25) <http://finanswatch.dk/Finansnyt/article6001935.ece>
- 26) <https://www.retsinformation.dk/Forms/r0710.aspx?id=117632>
- 27) <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=146315>

Love og standarder

- 28) Begrebsramme for erklæringsopgaver med sikkerhed. Afsnit 7 ”definition af og målet med en erklæringsopgave med sikkerhed, FSRs REVISIONSTEKNISKE UDVALG, JANUAR 2005
- 29) Bekendtgørelse 2013-04-17 nr. 385 om godkendte revisorers erklæringer
- 30) ISRS 4410, Ny standard vedrørende opgaver om opstilling af finansielle oplysninger
- 31) Revisorloven
- 32) RS 4400, “Aftalte arbejdshandlinger vedrørende regnskabs- mæssige oplysninger”

PDF:

- 33) Armstrong J. Scott og Terry S. Overton: ”Journal of marketing Research”, 1977
- 34) Brenda Porter; ”*audit expectation-performance gap in the united kingdom in 1999 and comparison with the gap in new zealand in 1989 and in 1999*” Victoria University, Wellington New Zealand, Published by The Institute of Chartered Accountants of Scotland Edinburgh 2004
http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/Porter_et_al_Final_Report_Combined.pdf
- 35) Bente Halkier; ”Fokusgruppe”, Samfundslitteratur & Roskilde Universitetsforlag, 2002
<http://www.kommunikationsforum.dk/log/30912-fokus.pdf>
- 36) Bekendtgørelse om økonomiske og administrative forhold for modtagere af driftstilskud fra Kulturministeriet
Bekendtgørelse om økonomiske og administrative forhold for modtagere af driftstilskud fra Kulturministeriet
<https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=135007>
- 37) Hvidborg om fremtidens revisoruddannelse, september 2010
http://www.fsr.dk/~media/Files/FSR/Nyheder%20og%20presse/Politiske%20maerkesager/hvidbog_fremtidens_revisoruddannelse.ashx
- 38) Revision og årsregnskaber, FSR 2014
<http://www.fsr.dk/~media/Files/Faglig%20viden/Publikationer/FSR-Revisionsfolder.ashx>
- 39) Report on research conducted in the united kingdom and new zealand in 2008 investigating the audit expectation-performance gap and users’ understanding of, and desired improvements to, the auditor’s report
http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/Porter_et_al_Final_Report_Combined.pdf
- 40) Revisornævnets Årsberetning 2010
- 41) Revisortilsynets kvalitetskontrol
http://erhvervsstyrelsen.dk/file/224620/forskel_mellem_kvalitetskontrol_undersogelser.pdf
- 42) Udvidet gennemgang En fordel for små og mellemstore virksomheder
<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/dk/Documents/audit/Udvidetgennemgang.pdf>

Sager

- 43) Disciplinærnævnet for Statsautoriserede Revisorers kendelse af 24. januar 2000 (sag nr. S-1/1999)
- 44) Revisornævnets kendelse af 29. oktober 2008 (sag nr. 38-2007-R)
file:///Users/siminnikoo/Dropbox/Afhandling/Afhandling/12.%20sager%20vedr.%20fortrykte%20erklæringer/Revisornævnet%20-%2038-2007-R.webarchive

Bilag 1

1. Det nye med en erklæring om udvidet gennemgang er der ikke mange af virksomhederne, der forstår eller aner hvad forskellen er i forhold til revision.
2. Problematikken og bødestørrelserne bestemmer at der i fremtiden bliver flere og flere assistanceerklæringer u/sikkerhed - hvor det er muligt
3. - Erklæringerne er efterhånden blevet for omfattende og formalistiske.
4. Jeg har ofte fra pengeinstitutter oplevet, at de ikke tillægger erklæringer større værdier - i "korsbæk" lægges der mere vægt på hvilken revisor der assisterer kunden.
5. Branchen er efterhånden ødelagt for mindre revisionsvirksomheder. Revisortilsynet og FSR knalder de små revisionsvirksomheder, fordi de ikke kan overskue de store. Så kan de slå sig for brystet, når de har knaldet en lille revisor for småfejl, og råbe ud offentligt: "Se, vi har jo orden i eget hus". Det er lige til at brække sig over.
6. - Øget konsekvens for dem der ikke har "orden" i sagerne.
7. -Jeg har først fået min autorisation i november 2013 og har endnu ikke afgivet erklæringer.
8. Husk at revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant - ikke det offentliges tillidsrepræsentant. Der er også behov for at revisors kunder beskyttes mod det offentlig udover behovet for at beskytte det offentlige, aktionærer og kreditorer overfor virksomhederne. Vores rolle er således flersidet og det er derfor nogen gange i det offentliges interesse at stække revisors betydning. Ærgeligt.
9. Uforståelige erklæringer for "menigmand" - den gennerelle holdning og opfattelse!!! fra de fleste kunder, at har revisor lavet arbejdet så er det i orden, selvom det er en assistanceerklæring!! - de skelner ikke mellem 4 erklæringstyper - mange revisorer vælger assistance erklæringer, da denne ikke er med kvalitetskontrollen og som udgangspunkt er det jo useriøst, men det sælges pga. prisen.
10. Erklæringer er ofte uforståelige for modtager. Vi har en stor opgave med at forklare forskelle i erklæringer overfor interessenter.
11. Erklæringernes formuleringer bør skrives forståeligt for modtagerne. Den seneste udvikling går mod uforståelige erklæringer, fx den seneste assistance-erklæring til skattenspecifikationerne. Under uddannelsen til statsautoriseret revisor er det et vigtigt punkt, at der kan skrives til rette modtager. Dette er der desværre en tendens til at vores erklæringer ikke følger, hvilket gør, at vores kunder ikke forstår vores produkt/erklæring.
12. Synes at spørgsmål mht. antal er en lidt håbløs opgave. Det er et skøn. Har ikke siddet og hentet lister el. lign. Jeg kunne ikke finde detailforretninger under branche. Synes brancherne var lidt håbløse i forhold til faktiske forhold. Der er flere stavefejl i undersøgelsen!
13. Jeg har netop været til møde med en arkitekt om forståelse af Aarhus Kommunes anvendelsesparagraffer for en erhvervsejendom, der er til salg. Det var stort set uforståeligt. Det er vore erklæringer også for - i hvert fald - hovedparten af kunderne.
14. Utroligt mange små kunder (læs: Alle) vil gerne undgå revision pga omkostningerne.
15. mulighed for tilføjelser/begrænsninger i erklæringer ville de være af større værdi for læserne/samfundet.
16. så stort så regnskabsbrugerne ikke ved hvad de dækker - og den reelle forskel. Det mest reelle vil nok være at afskaffe den udvidet gennemgang og ophæve revisionen for B-selskaber - det vil være klart forståeligt.
17. Problemstillingen i de nuværende erklæringer at der er så meget information, at informationen er værdiløs. Ingen forstår revisors erklæringer herunder forskel på forbehold og supplerende oplysninger. Hvad er revisors erklæringer værdi, når ingen - heller ikke professionelle - forstår og kan anvende erklæringerne. REVU er ude af trit med virkeligheden.
18. uforståelige for brugere og kunderne. Tror snart kun det er revisorer der forstår indholdet. Dette betragter jeg som et meget stort problem for vores arbejde. Lige en fra hverdagen! Deltagere en gang i mellem i generalforsamlinger for A/B. Det værste der kan ske til en sådan generalforsamling det er at en person som har læst dansk på universitetet eller lignende spørg til det som står i

revisionspåtegningen. Det er ikke til at forklare før alle er blevet meget tætte! Endvidere går udviklingen pga. de noget rigide krav til kvalitetsstyring og i standard i den forkerte retning. Mange vælger assistanceerklæringer selv om kunde og interessenter kunne have dog nytte af en erklæring med højere sikkerhed. Dette kan vel i yderste konsekvens betyde at omverdens opfattelse af vores erhverv kunne blive påvirket væsentlig negativt. Vi bliver da kun bogholdere med en lidt længere uddannelse.

19. Indgangsvinklen er at der afgives assistanceerklæring såfremt der ikke er en efterspørgsel efter erklæringer med sikkerhed. Det er det pt. ikke meget af fra bankernes side - jeg har en lille forventning om at dette på et tidspunkt vender, hvor bankerne vil have større fokus på revisors erklæringstype.
20. Jeg synes at værdien af revisors rådgivning er vigtigere end værdien af erklæringen. Regnskabet er ikke forkert bare fordi der er ydet assistance, da vi udfører vores arbejde med omhu og omhyggelighed som godkendt revisor.
21. Bødestørrelsen fra nævnet er medvirkende faktor til at vi råder kunderne til at fravælge revision. Det er i gruppen SMV kundeportefølgen ligger og her betyder prisen på revisors årshonorar meget for kunden.
22. I bør arbejde for yderligere lempelse af det meget rigide kvalitetssikringssystem, der er opbygget. Man bruger for meget tid på ydelser, der reelt set ikke kan faktureres kunderne, men hvor ydelsen går op i at tjekke skemaer m.m. Revisionsfaget dør, da der er mange "bogholderfirmaer" der tilbyder den samme assistance som vi reelt yder, men til meget lavere betaling, fordi de ikke er underlagt kvalitetssikringen. Jeg skal afslutningsvis anføre, at jeg synes, at kvalitetssikringen er nødvendig for selskaber m.m. der er offentligt noterede, har offentlighedens interesse osv. Men kvalitetssikringen sikrer ikke, at der i fremtiden ikke vil opstå en Nordisk Fjer sag, en IT Factory sag eller andre tilsvarende sager tværtimod.
23. Årsregnskaber uden revisionserklæring bliver i høj grad frarådet af pengeinstitutter såfremt der er virksomhederne har gæld til pengeinstitutterne og der er pant i aktiverne
24. Nok har vore kunder indflydelse på hvilken erklæring de såkaldt kan lade sig nøje med, men i virkeligheden sker det ofte først, hvor vi som rådgiver gør dem opmærksom herpå. Det administrative "bøvl" er på mange områder blevet en stor byrde uden reel værdi for vores arbejde.
25. Årsagen til at vi ikke er endt som Grækenland, med snyd, korruption, sort arbejde og deraf manglende skattegrundlag, håbløse statiske oplysninger om landets tilstand og virksomhedernes tilstand, skyldes i høj grad at vi har en 100 årig tradition for god og fornuftig kontrol med virksomheder og offentlige institutioner udført af uafhængige revisorer med en grad af sikkerhed. Desværre har de sidste 13 års regeringer i Danmark ihærdigt forsøgt at ødelægge både revisors produkter og revisors adgang til at udføre dette arbejde, så på sigt ender vi nok som Grækenland. De sidste 6 års heksejagt på revisor har jo også medført at revisor nu selv anbefaler et dårligere produkt til kunderne for ikke at blive "brændt på bålet" af myndighederne.
26. IAS erklæringsapparatet er defekt set såvel fra et bruger som et leverandørsynspunkt.
27. Man skal måske også fokusere på, at det har været lovgivers sigte, at visse virksomheder skal kunne fravælge erklæringer med sikkerhed af omkostningsmæssige hensyn. I den forbindelse skal revisor loyalt medvirke, således at klienten kan opnå en besparelse.
28. Jeg udarbejder årligt mellem 30 og 40 erklæringer efter ISAE 3000 og ISAE 3402-standarderne. Disse er imidlertid ikke medtaget i undersøgelsestemaet, hermed undervurderes omfanget af revisors erklæringsafgivelse efter erklæringsbekendtgørelsen.
29. De mindre kunder kender ikke forskel på revision, review og assistance med regnskabsopstilling, de vil have vores logo og titel på deres regnskab og hvad vi så skriver er næsten ligegyldigt. Det offentlige er blevet markant bedre i løbet af det sidste år, stort set alle deres erklæringer er tilrettet/opdateret og vi oplever ikke længere at behøver at udarbejde særskilte erklæringer efter erklæringsbekendtgørelsen.
30. Der bruges rigtig meget tid på indenfor branchen og lovgivningen i øvrigt at definere forskellige erklæringstyper og sikkerheder. Dette primært som oprydning på fejl i 00'erne. Det vigtigste

budskab er sådan set, at brugerne ikke forstår hvad der står i erklæringerne og hvad revisors arbejde faktisk består af. Det vil sige, at man bruger ressourcer på at forfine erklæringer og grader af sikkerheder men brugerne betragter fortsat revisors erklæringer som om alt er på plads. Det vil sige, at den forventningskløft som der var der i 00'erne mellem det arbejde som revisor faktiske udførte og som brugerne troede blev udført bare bliver større og større. En pointe er således, at så længe regnskabsbrugerne ikke forstår hvad revisor skriver og hvilken sikkerhed der er tale om, giver det ikke mening at bruge så meget tid på grader af sikkerheder og erklæringstyper mv.

Forventningskløften bliver bare større fordi revisors arbejde på de mindre virksomheder bliver mindre og mindre i takt med at graden af sikkerheden falder (fra revision til udvidet gennemgang til review til assistanceerklæring) men regnskabsbrugerne tror stadigvæk at vi laver det samme. Jeg er ikke uenig i at erklæringstyperne er vigtige og en yderst relevant proces herunder muligheden for at smv'er kan vælge udvidet gennemgang for det er den bestemt. Men man må ikke glemme regnskabsbrugerne og deres forståelse af hvad revisor laver og skriver.

31. Det ønskede kvalitetsløft ved skærpede regler omkring erklæringsafgivelse mener jeg ikke er opnået - vi som revisorer gå længere og længere ned i erklæringstype - bl.a på grund af øget arbejdsbyrde og risiko ved erklæringer med sikkerhed og dermed forhøjet revisorhonorar, som kunder ikke ønsker. Det er blevet en konkurrenceparameter ved valg af erklæringstype - desværre - og det betyder hele tiden, at den forventede forhøjelse af kvalitet ikke kommer.
32. Det er yderst interessant at vurdere værdien af erklæringer på oplysninger fra mindre virksomheder herunder betydningen i forhold til banker og kvalitet af selvangivelser
33. I debatten omkring revisors berettigelse mangler at blive fremhævet at vi i 95% af alle regnskaber retter fejl i kundens bogføring, vi opdrager kunderne til at opfører sig ordentligt i relation til skattemæssige forhold og retter således også rigtig mange fejl på dette område. Samfundsmæssigt har dette en kæmpe indflydelse. De ting vi retter påvirker skattebetalig og regnskabets retvisende billed, men det som indgår i den offentlige debat er ofte målinger som medtager totalt ubetydelige fejl, som ikke giver meningsforstyrrelser.
34. Undersøgelsen vil være mere interessant om et år, når omfanget af overgang til udvidet gennemgang har forplantet sig. For langt størsteparten af vore kunder som er mindre erhvervsdrivende, hvad enten de er personer eller selskaber, oplever vi at selve erklæringen har lavere værdi end brevpapiret - forstået på den måde, at tilliden følger mere med vores navn end selve erklæringen overfor de lokale banker.
35. Erklæringer til offentlige inst. hvor vi skal afgive en erklæring vi ikke kan se indholdet af. Det gælder ved køretilladelser til lastvogne.
36. Der er ingen tvivl om, hvad vej udviklingen går i det smålige, nidkære, styrende og overkontrollerede danske samfund, hvor myndighedernes mistillid regerer: Reducér/eliminér erklæringer med sikkerhed mest muligt i de små virksomheder (0-10 ansatte). Lav kun regnskaber med assistanceerklæringer eller gerne helt uden revisor-erklæringer, men hvor revisor har hjulpet kunden med råd og dåd, herunder skattemæssigt, fordi reglerne desværre ikke kan gennemskues af menigmand. Lad revisionen foregå i store, centrale revisionshuse, hvor rutinen og ekspertisen på Revisortilsynets præmisser er tilstede. De små praktiserende revisionshuse overlever ikke revisionsmæssigt på de nuværende betingelser.
37. Værdien af erklæringer er ikke meget bevendt, fordi kunder ikke forstår det sprog, de er skrevet i. De betragter det som en lang ansvarsfraskrivning
38. Der er en markant forskel i kvaliteten på godkendte revisores arbejde og arbejde som udføres af cykelbogholdere, ikke-godkendte osv.
39. Det er "dejligt" at al ting laves om hele tiden, så vi kan beskæftige os med meningsfyldt arbejde. Erklæringerne er efterhånden blevet komplet uforståelige for klienterne og kravene til kvalitetskontrol overstiger enhver form for rimelig i omfang og sanktionerne burde være irettesættelser i stedet for bøder.
40. Det er "dejligt" at al ting laves om hele tiden, så vi kan beskæftige os med meningsfyldt arbejde. Erklæringerne er efterhånden blevet komplet uforståelige for klienterne og kravene til

kvalitetskontrol overstiger enhver form for rimelig i omfang og sanktioner burde være i rettesættelser i stedet for bøder.

41. Det er min opfattelse, at der i branchen er ved at ske en meget uheldig glidning over mod assistanceerklæringer til Klasse A og B virksomheder i stedet for erklæringer med sikkerhed. Jeg er bekendt med flere revisorer/revisionsfirmaer, der så vidt muligt flytter deres kunder over til assistanceerklæringer. Dette skyldes primært et ønske om at undgå de efterhånden meget omfattende krav til arbejde og dokumentation i de gældende standarder samt et ønske om at undgå Revisortilsynets kvalitetskontrol, som opleves som dyr og ude af proportioner i forhold til revisionsfirmaer, der betjener SMV-segmentet. Endelig er det min erfaring, at erhvervsrådgivere i banker og SKAT, som nogen af de primære regnskabsbrugere ikke helt forstår hvor stor forskel, der er på omfanget og arten af arbejdet, som ligger til grund for revisors erklæringer. Den igangværende glidning er set ud fra et samfundsmæssigt synspunkt stærkt bekymrende, i det validiteten af de regnskabsdata, som ligger til grund for kreditgivning og beskatning, alt andet lige er stærkt forringet når, der kun foreligger en assistanceerklæring på et regnskab. Afslutningsvis skal jeg bemærke, at SKAT's udfarende adfærd over for revisorer også synes at have medført et skifte fra reviewerklæringer til assistanceerklæringer på skattemæssige opgørelser (bilag til selvangivelsen) for selskaber.
42. De fleste af kunderne er ligeglade med revisors erklæring. De går mest op i tallene og skatten.
43. Assistanceerklæringer vælges hvor det er overhovedet er muligt for at undgå rigide krav efter standarder og kvalitetskontrol. Dette er nok ikke en hensigtsmæssig udvikling for branchen. Antallet af erklæringer og kompleksiteten er steget væsentligt over de senere år, hvilket næppe styrker anvendeligheden og forståelsen af disse hos regnskabsbrugerne.
44. Risikoen for at ikke opdagede fejl og mangler i årsregnskabet og skatteopgørelserne er umiddelbart anslået væsentligt større, når disse ikke udarbejdes af og/eller gennemgås eller revideres af en godkendt revisor.
45. Efterspørgslen mangler. Dem der mener der er behov for erklæringer med sikkerhed må frembringe dette ønske ellers aftrappes behovet. Klienterne ønsker naturligvis at "slippe"; så billigt som muligt om ved regnskabsaflæggelsen.
46. Standardudstedelse på erklæringsområdet har for længst nået et punkt, hvor vi som revisorer ikke kan følge med og se værdien for brugerne i den tsunami af ændringer og redigeringer, der kommer i de forskellige erklæringer. Erklæringerne er efterhånden blevet så akademiske og vanskeligt tilgængelige, at vi forlængst har mistet kontakt til omverdenen. Omverdenen og regnskabsbrugerne kan ikke hitte rede i den mangfoldighed, der er af erklæringer og hvad de betyder. Her især tyranniet omkring supplerende oplysninger og inddelingen af disse i undergrupperinger. Det er helt i skoven og brugerne tilføres ingen værdi her.
47. Omfang af assistance erklæring frem for review erklæringer på privat regnskaber og skattebilag, er ændret overordnet for kæden
48. Der er himmel vid forskel på kundernes behov/ønsker og det produkt de skal betale for en revision. Der er også stor forskel på hvad en revision er og hvad omverdenen mener en revision er.
49. Erklæringsafgivelsen er én ting, men forud for at skrive under sker der en lang række fejlrettelser i det materiale, der erklæres om. Såfremt der ikke var krav om erklæringer, ville fejlene i materialet enten aldrig blive fundet eller først når den uheldige konsekvens er indtruffet. Det kunne være spændende at vide, hvor mange brugere (banker, skat, virksomheder mm) der svarer ja til, at de tror revisor retter fejl i det materiale, de påtegner. Jeg tror % vil nærme sig 100.
50. Efter de administrative stramninger på erklæringsområdet vil det kommende år uden tvivl bære præg af yderligere fravalg af erklæringer med sikkerhed i forhold til det netop forgangne år.
51. FSR og tilsynet er i gang med at udrydde de små revisionsfirmaer som vores (8 medarbejdere) ved de fuldstændig vanvittige kvalitetskontrolkrav, som de små revisionsfirmaer skal opfylde.
52. Det kunne være interessant at høre pengeinstitutterne efter deres krav. Oplever tit, at jeg hører de kreditansvarlig i pengeinstitutterne sige, at de vil have en erklæring med sikkerhed, men i de lokale filialer er de ligeglade om der er med eller uden sikkerhed.

53. Jeg mener den efterhånden lette adgang til at stifte selskaber hvor der ikke er personlig hæftelse kombineret med muligheden for fravalg af revision samt manglende grundige undersøgelser af konkurser medfører en høj risiko for at kreditorer, herunder især offentlige myndigheder, i fremtiden kommer til at lide tab på mere eller mindre kriminelle aktiviteter i denne type selskaber.
54. Forhold omkring erklæringer til det offentlige, hvor man har indtryk af, at erklæringerne blot skal indhentes uden at modtager læser hvad der står, bør belyses og drøftes. Et samfundsmæssigt problem er eksempelvis overfor foreninger, hvor kommuner m.fl. beder om udført forvaltningsrevision for tildeling af små tilskud - omfanget af revisors arbejde og sådanne foreningers administrative byrder hænger ikke sammen. Endvidere bør det ikke forekomme at offentlige myndigheder kan bede om erklæringer som er i strid med Erklæringsbekendtgørelsen. Og brug af udvidet gennemgang contra review - synliggørelse af, at den danske standard er et fejlprodukt, som blot forvirrer mere end den gavner.
55. Manglende mulighed for at afgive oplysninger i forbindelse med erklæringer uden sikkerhed.
56. Selskabers fravalg af revision er ikke slået rigtigt igennem endnu, men det er på vej til at blive mere.
57. Jeg afgiver overhovedet ikke erklæringer på årsregnskaber m.m. Jeg udfærdiger årsregnskab m.m. på enten blankt papir eller på kundens brevpapir. Helt uden ansvar for revisor (skriftligt fralagt). Mine kunder er alle velkonsoliderede virksomheder helt uafhængig af omverdenens vurdering.
58. Revisors erklæringer er for klasse B-selskaber ved at blive udvandet. Meget få (kunder og pengeinstitutter) har fokus på revisorens erklæring. Det er et spørgsmål om revisorens omdømme/brand, som afgør troværdigheden i lokalsamfundet.
59. Vore erklæringer tillægges stor vægt af vore klienters interessegrupper, især finansieringskilder.
60. Bøderne for fejl i erklæringer er helt ude af proportioner. PS. Jeg har aldrig selv fået bøde
61. Processen ude hos kunde, hvor vi yder assistance med opstillingen af årsregnskabet mv løser mange af virksomhedens problemstillinger og vi sørger for at virksomheden retter mange fejl mht moms, løn, skattefradrag på omkostninger. Denne proces opleves som mere værdiskabende for de fleste virksomheder end arbejdet med erklæringen som af mange kunder opfattes som unødvendigt kompliceret og omstændigt i SMV segmentet
62. Fra politisk side er vores arbejde dybt undervurderet. I forbindelse med afgivelse af erklæringer på årsregnskaber, finder vi en del fejl, som vi hjælper virksomhederne med at få på plads. Det sidste eklatante eksempel, er den gode Margrethe Vestagers udtalelse, om at en sparet "revisor kr." ryger direkte på bundlinjen. Min første tanke var, ja den første time jeg spare væk for kunden, det er den hvor jeg skulle hjælpe med at lave en efterangivelse af en momsfejl, med for lidt afregnet moms på kr. 50000. Så har kunden da rigtig fået valuta for besparelsen af "en revisor kr.". Er det så også det man vil samfundsmæssigt? Nej, det viser desværre med al tydelighed, at der er ingen forståelse for vores arbejde i marken. Jeg håber på lidt opbakning fra vores forening, og prøv at forklare, at det ikke handler om brødnid.
63. God undersøgelse. Synd at I ikke samtidig får belyst, hvor mange gange, der rettes væsentlige fejl, inden afgivelse af erklæring, samt hvor mange erklæringer, der er med forbehold eller supplerende oplysninger.
64. Så længe der uddeles bøder i det antal og særligt den størrelsesorden er det ikke interessant for mig at afgive erklæringer med sikkerhed, hvorfor jeg i år i samarbejde med mine klienter fravælger revision i næsten alle mine sager og kun tilbyder assistance. Denne udvikling er uheldigt for de unge mennesker, som ønsker en revisoruddannelse, da jeg og andre af mine kollegaer ikke længere kan ansætte elever, da vi ikke har nok af revisionsopgaver til dem og dermed ikke kan uddanne dem forsvarligt. Bødernes størrelse står derfor ikke længere mål med regeringens hensigt om, at vi som

Bilag 2+3

Beder klienten om at vælge assistanceerklæring * RR/SR? Crosstabulation

			RR/SR?		Total
			RR	Statsautoriseret	
Beder klienten om at vælge assistanceerklæring	Ved ikke	Count	9	13	22
		Expected Count	10,4	11,6	22,0
		% of Total	1,7%	2,5%	4,2%
	Sjælen	Residual Count	-1,4	1,4	85
		Expected Count	48	37	85,0
		% of Total	9,2%	7,1%	16,4%
	En gang imellem	Residual Count	7,7	-7,7	63
		Expected Count	28	35	63,0
		% of Total	5,4%	6,7%	12,1%
	Hyppigt	Residual Count	-1,9	1,9	349
		Expected Count	161	188	349,0
		% of Total	165,4	183,6	349,0
Total		Count	246	273	519
		Expected Count	246,0	273,0	519,0
		% of Total	47,4%	52,6%	100,0%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	3,623 ^a	3	,305
Likelihood Ratio	3,624	3	,305
N of Valid Cases	519		

a. 0 cells (.0%) have expected count less than 5. The

Anbefaler klienten om at vælge assistanceerklæring * RR/SR? Crosstabulation

			RR/SR?		Total
			RR	Statsautoriseret	
Anbefaler klienten om at vælge assistanceerklæring	Ved ikke	Count	8	17	25
		Expected Count	11,9	13,1	25,0
		% of Total	1,5%	3,3%	4,8%
	Sjælen	Residual Count	-3,9	3,9	85
		Expected Count	32	53	85,0
		% of Total	6,2%	10,2%	16,4%
	En gang imellem	Residual Count	-8,4	8,4	120
		Expected Count	56	64	120,0
		% of Total	10,8%	12,4%	23,2%
	Hyppigt	Residual Count	-1,0	1,0	288
		Expected Count	150	138	288,0
		% of Total	136,8	151,2	288,0
Total		Count	246	272	518
		Expected Count	246,0	272,0	518,0
		% of Total	47,5%	52,5%	100,0%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	8,177 ^a	3	,042
Likelihood Ratio	8,285	3	,040
N of Valid Cases	518		

a. 0 cells (.0%) have expected count less than 5.

Beder klienten om at vælge assistanceerklæring * virk.str.rekode Crosstabulation

			virk.str.rekode				Total
			Meget små	Små	Mellemstore	Store	
Beder klienten om at vælge assistanceerklæring	Ved ikke	Count	6	1	0	1	8
		Expected Count	5,6	1,1	,4	,9	8,0
		% of Total	1,6%	,3%	0,0%	,3%	2,1%
	Sjælen	Residual Count	,4	-1	-4	,1	71
		Expected Count	45	11	4	11	71,0
		% of Total	12,0%	2,9%	1,1%	2,9%	18,9%
	En gang imellem	Residual Count	-4,5	1,0	,8	2,7	45
		Expected Count	27	10	4	4	45,0
		% of Total	7,2%	2,7%	1,1%	1,1%	12,0%
	Hyppigt	Residual Count	-4,4	3,7	2,0	-1,3	252
		Expected Count	184	31	9	28	252,0
		% of Total	175,6	35,5	11,4	29,5	252,0
Total		Count	262	53	17	44	376
		Expected Count	262,0	53,0	17,0	44,0	376,0
		% of Total	69,7%	14,1%	4,5%	11,7%	100,0%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	8,454 ^a	9	,489
Likelihood Ratio	8,109	9	,523
Linear-by-Linear Association	1,819	1	,177
N of Valid Cases	376		

a. 5 cells (31,3%) have expected count less than 5. The

Anbefaler klienten om at vælge assistanceerklæring * virk.str.rekode Crosstabulation

			virk.str.rekode				Total
			Meget små	Små	Mellemstore	Store	
Anbefaler klienten om at vælge assistanceerklæring	Ved ikke	Count	6	0	0	2	8
		Expected Count	5,6	1,1	,4	,9	8,0
		% of Total	1,6%	0,0%	0,0%	,5%	2,1%
	Sjælen	Residual Count	,4	-1,1	-4	,1	61
		Expected Count	39	6	6	10	61,0
		% of Total	10,4%	1,6%	1,6%	2,7%	16,2%
	En gang imellem	Residual Count	-3,3	-2,8	3,2	2,9	90
		Expected Count	56	21	4	9	90,0
		% of Total	14,9%	5,6%	1,1%	2,4%	23,9%
	Hyppigt	Residual Count	-6,5	8,1	-1	-1,5	217
		Expected Count	160	27	7	23	217,0
		% of Total	150,6	31,2	9,8	25,4	217,0
Total		Count	261	54	17	44	376
		Expected Count	261,0	54,0	17,0	44,0	376,0
		% of Total	69,4%	14,4%	4,5%	11,7%	100,0%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	16,957 ^a	9	,049
Likelihood Ratio	16,526	9	,057
Linear-by-Linear Association	3,805	1	,051
N of Valid Cases	376		

a. 5 cells (31,3%) have expected count less than 5.

Beder klienten om at vælge assistanceerklæring * Alder rekode Crosstabulation

			Alder rekode			Total
			30-44	45-59	60+	
Beder klienten om at vælge assistanceerklæring	Ved ikke	Count	4	14	4	22
		Expected Count	6,2	11,1	4,7	22,0
		% of Total	,8%	2,7%	,8%	4,3%
	Sjælen	Residual Count	-2,2	2,9	-7	86
		Expected Count	27	46	13	86,0
		% of Total	5,2%	8,9%	2,5%	16,6%
	En gang imellem	Residual Count	2,9	2,4	-5,3	64
		Expected Count	22	34	8	64,0
		% of Total	17,9	32,4	13,6	64,0
	Hyppigt	Residual Count	4,1	1,6	-5,6	345
		Expected Count	92	168	85	345,0
		% of Total	96,8	174,8	73,4	345,0
Total		Count	145	262	110	517
		Expected Count	145,0	262,0	110,0	517,0
		% of Total				

Anbefaler klienten om at vælge assistanceerklæring * Alder rekode Crosstabulation

			Alder rekode			Total
			30-44	45-59	60+	
Anbefaler klienten om at vælge assistanceerklæring	Ved ikke	Count	7	16	2	25
		Expected Count	7,0	12,7	5,3	25,0
		% of Total	1,4%	3,1%	,4%	4,9%
	Sjælen	Residual Count	,0	3,3	-3,3	85
		Expected Count	26	43	16	85,0
		% of Total	5,0%	8,3%	3,1%	16,5%
	En gang imellem	Residual Count	2,1	-1	-2,0	117
		Expected Count	37	65	15	117,0
		% of Total	32,9	59,3	24,8	117,0
	Hyppigt	Residual Count	4,1	5,7	-9,8	288
		Expected Count	75	137	76	288,0
		% of Total	81,1	146,0	61,0	288,0
Total		Count	145	261	109	515
		Expected Count	145,0	261,0	109,0	515,0
		% of Total				

% of Total	28,0%	50,7%	21,3%	100,0%
------------	-------	-------	-------	--------

Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	9,243 ^a	6	,160
Likelihood Ratio	9,723	6	,137
Linear-by-Linear Association	2,209	1	,137
N of Valid Cases	517		

a. 1 cells (8,3%) have expected count less than 5. The

% of Total	28,2%	50,7%	21,2%	100,0%
------------	-------	-------	-------	--------

Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	12,940 ^a	6	,044
Likelihood Ratio	13,872	6	,031
Linear-by-Linear Association	4,802	1	,028
N of Valid Cases	515		

a. 0 cells (0%) have expected count less than 5. The

Beder klienten om at vælge assistanceerklæring * Postnr. Rekode Crosstabulation					
		Postnr. Rekode			
		Sjælland	Fyn og øerne	Jylland	Total
Beder klienten om at vælge assistanceerklæring	Ved ikke	Count 10	2	6	18
		Expected Count 8,6	1,3	8,1	18,0
		% of Total 2,0%	,4%	1,2%	3,6%
		Residual Count 1,4	,7	-2,1	
Sjælen		Count 36	2	45	83
		Expected Count 39,7	6,2	37,1	83,0
		% of Total 7,3%	,4%	9,1%	16,8%
		Residual Count -3,7	-4,2	7,9	
En gang imellem		Count 28	5	29	62
		Expected Count 29,6	4,6	27,7	62,0
		% of Total 5,7%	1,0%	5,9%	12,6%
		Residual Count -1,6	,4	1,3	
Hyppigt		Count 162	28	141	331
		Expected Count 158,1	24,8	148,1	331,0
		% of Total 32,8%	5,7%	28,5%	67,0%
		Residual Count 3,9	3,2	-7,1	
Total		Count 236	37	221	494
		Expected Count 236,0	37,0	221,0	494,0
		% of Total 47,8%	7,5%	44,7%	100,0%
		Residual Count			

Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	6,952 ^a	6	,325
Likelihood Ratio	7,880	6	,247
Linear-by-Linear Association	,662	1	,416
N of Valid Cases	494		

a. 2 cells (16,7%) have expected count less than 5. The

Anbefaler klienten om at vælge assistanceerklæring * Postnr. Rekode Crosstabulation					
		Postnr. Rekode			
		Sjælland	Fyn og øerne	Jylland	Total
Anbefaler klienten om at vælge assistanceerklæring	Ved ikke	Count 13	1	7	21
		Expected Count 10,0	1,6	9,4	21,0
		% of Total 2,6%	,2%	1,4%	4,3%
		Residual Count 3,0	-,6	-2,4	
Sjælen		Count 38	4	40	82
		Expected Count 39,2	6,2	36,7	82,0
		% of Total 7,7%	,8%	8,1%	16,7%
		Residual Count -1,2	-2,2	3,3	
En gang imellem		Count 55	8	51	114
		Expected Count 54,5	8,6	51,0	114,0
		% of Total 11,2%	1,6%	10,4%	23,2%
		Residual Count ,5	-,6	,0	
Hyppigt		Count 129	24	122	275
		Expected Count 131,4	20,7	123,0	275,0
		% of Total 26,2%	4,9%	24,8%	55,9%
		Residual Count -2,4	3,3	-1,0	
Total		Count 235	37	220	492
		Expected Count 235,0	37,0	220,0	492,0
		% of Total 47,8%	7,5%	44,7%	100,0%
		Residual Count			

Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	3,425 ^a	6	,754
Likelihood Ratio	3,517	6	,742
Linear-by-Linear Association	,158	1	,691
N of Valid Cases	492		

a. 1 cells (8,3%) have expected count less than 5. The

Bilag 4

Fra: Faglig hotline <faglighotline@fsr.dk>

Dato: fredag den 8. august 2014 11.21

Til: Namyin Yung [REDACTED]

Emne: VS: Vedr. artiklen om fortrykte erklæringer skrevet d.3. okt. 2012

Fra: [REDACTED] **Sendt:** 8. august 2014 11:16 **Til:** 'Namyin Yung' **Emne:** VS: Vedr. artiklen om fortrykte erklæringer skrevet d.3. okt. 2012

Fra: Faglig hotline **Sendt:** 8. august 2014 11:12 **Til:** 'Namyin Yung' **Emne:** SV: Vedr. artiklen om fortrykte erklæringer skrevet d.3. okt. 2012

Hej Namyin,

Desværre har der ikke været den store udvikling på dette område.

Ikke sådan at forstå at punktet ikke fortsat er på vores agenda, men mangel på tid og andre opgaver har ikke gjort det muligt at komme længere med sagen på nuværende tidspunkt.

Mvh

[REDACTED]

Fra: [REDACTED] **Sendt:** 7. august 2014 10:23 **Til:** Faglig hotline **Emne:** VS: Vedr. artiklen om fortrykte erklæringer skrevet d.3. okt. 2012

Bilag 5

Independent Samples Test										
		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
xRevisionnonresponse	Equal variances assumed	2.603	.107	-.544	505	.587	-3.2236	5.9243	-14.8628	8.4156
	Equal variances not assumed			-.545	478.707	.586	-3.2236	5.9156	-14.8474	8.4002
xAssisnonrespons	Equal variances assumed	.018	.894	.145	505	.885	.8500	5.8800	-10.7023	12.4023
	Equal variances not assumed			.145	503.796	.885	.8500	5.8779	-10.6982	12.3982
xerklæringeromørgregnskabsinformation	Equal variances assumed	2.517	.113	-1.023	505	.307	-5.4918	5.3700	-16.0421	5.0584
	Equal variances not assumed			-1.026	408.291	.306	-5.4918	5.3542	-16.0170	5.0334
xerklæringerbaseretpåafaltte arbejdshandlinger	Equal variances assumed	.002	.968	-.359	505	.720	-.3377	.9405	-2.1855	1.5102
	Equal variances not assumed			-.359	504.558	.720	-.3377	.9403	-2.1851	1.5097
xVirksomhederiklasseAPrivat	Equal variances assumed	.800	.372	-.440	432	.660	-3.5899	8.1508	-19.6100	12.4302
	Equal variances not assumed			-.443	407.934	.658	-3.5899	8.1089	-19.5305	12.3506
VirksomhederiklasseBderkanfravælgeenrevisorerklæring	Equal variances assumed	3.694	.055	-.824	422	.410	-5.3542	6.4944	-18.1197	7.4113
	Equal variances not assumed			-.822	373.137	.412	-5.3542	6.5156	-18.1661	7.4577
xrevisionoffentlig	Equal variances assumed	.427	.514	.345	505	.730	.3208	.9300	-1.5064	2.1480
	Equal variances not assumed			.344	422.676	.731	.3208	.9324	-1.5120	2.1535
xErklæringermedsikkerhedtil detoffentligeAntalindenfor	Equal variances assumed	1.697	.198	.790	61	.433	16.7399	21.2009	-25.6540	59.1338
	Equal variances not assumed			.788	60.035	.434	16.7399	21.2333	-25.7326	59.2124
xrevisionfonde	Equal variances assumed	.838	.360	-.378	504	.705	-.4394	1.1619	-2.7223	1.8434
	Equal variances not assumed			-.379	447.265	.705	-.4394	1.1603	-2.7197	1.8409
xErklæringsopgaveromøvrig regnskabsinformationmedellerude	Equal variances assumed	.187	.666	-.359	207	.720	-.9145	2.5508	-5.9434	4.1143
	Equal variances not assumed			-.357	194.146	.722	-.9145	2.5637	-5.9708	4.1418
Erklæringermedsikkerhedtil detoffentligeAntalindenfors	Equal variances assumed	7.337	.007	-1.656	218	.099	-1.1470	.6928	-2.5124	.2183
	Equal variances not assumed			-1.598	151.080	.112	-1.1470	.7179	-2.5655	.2714
xfortrykte	Equal variances assumed	.312	.577	1.926	505	.055	.3371	.1750	-.0067	.6808
	Equal variances not assumed			1.926	504.382	.055	.3371	.1750	-.0067	.6809
xtendensbeder	Equal variances assumed	3.378	.067	1.622	505	.105	.2299	.1417	-.0485	.5083
	Equal variances not assumed			1.623	503.039	.105	.2299	.1417	-.0484	.5082
xtendensanbefale	Equal variances assumed	.113	.737	.407	505	.684	.0527	.1294	-.2015	.3069
	Equal variances not assumed			.407	504.986	.684	.0527	.1294	-.2015	.3069

Bilag 6

Regression virk. A - Revisortype

Model Summary					
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	
1	.160 ^a	.026	.024	.374390	

ANOVA ^a					
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F
1	Regression	1,640	1	1,640	11,702
	Residual	62,094	443	,140	
	Total	63,735	444		

Coefficients ^a					
Model		Unstandardized Coefficients	Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Beta		
1	(Constant)	,592	,025	23,722	,000
	XrrSR	-,121	-,160	-3,421	,001

a. Dependent Variable: Aandel

Regression virk. B - revisortype

Model Summary					
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	
1	.131 ^a	.017	.015	.3076	

ANOVA ^a					
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F
1	Regression	,729	1	,729	7,706
	Residual	41,919	443	,095	
	Total	42,648	444		

Coefficients ^a					
Model		Unstandardized Coefficients	Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Beta		
1	(Constant)	,273	,021	13,319	,000
	XrrSR	-,081	-,131	-2,776	,006

Model Summary					
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	
1	.098 ^a	.010	.007	.380	

ANOVA ^a					
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F
1	Regression	,612	1	,612	4,249
	Residual	63,257	439	,144	
	Total	63,869	440		

Coefficients ^a					
Model		Unstandardized Coefficients	Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Beta		
1	(Constant)	,330	,100	3,299	,001
	Angivdinalder	,004	,098	2,061	,040

Regression virk. B - alder

Model Summary					
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	
1	.079 ^a	.006	.004	.310	

ANOVA ^a					
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F
1	Regression	,262	1	,262	2,723
	Residual	42,248	439	,096	
	Total	42,510	440		

Coefficients ^a					
Model		Unstandardized Coefficients	Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Beta		
1	(Constant)	,104	,082	1,277	,202
	Angivdinalder	,003	,079	1,650	,100

Oneway Virk. A - Virk. str.

Descriptives					
Aandel					
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	
Små	244	,61	,38	,02	
Mellem	69	,47	,35	,04	
Store	130	,42	,36	,03	
Total	443	,53	,38	,02	

ANOVA					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	3,381	2	1,690	12,341	,000
Within Groups	60,271	440	,137		
Total	63,651	442			

Post Hoc Tests					
Multiple Comparisons					
(I) xvirksr			Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.
Scheffe	Små	Mellem	,140926529568763 [*]	,0505	,021
		Store	,189742484156828 [*]	,0402	,000
		Små	-,140926529568763 [*]	,0505	,021
	Mellem	Store	0,05	,0551	,676
		Små	-,189742484156828 [*]	,0402	,000
		Mellem	-0,05	,0551	,676
Dunnnett T3	Små	Mellem	,140926529568763 [*]	,0490	,014
		Store	,189742484156828 [*]	,0397	,000
		Små	-,140926529568763 [*]	,0490	,014
	Mellem	Store	0,05	,0527	,731
		Små			
		Store			

95% Confidence Interval					
			Lower Bound	Upper Bound	
Scheffe	Små	Mellem	,017	,265	
		Store	,091	,288	
		Små	-,265	-,017	
	Mellem	Store	-,087	,184	
		Små	-,288	-,091	
		Mellem	-,184	,087	
Dunnnett T3	Små	Mellem	,022	,259	
		Store	,094	,285	
		Små	-,259	-,022	
	Mellem	Store	-,078	,176	
		Små			
		Store			

	Store	Små	-.189742484156828*	.0397	.000	-.285	-.094
		Mellem	-.05	.0527	.731	-.176	.078

Means Plots

Test for ens varians mellem grupperne

Aandel

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
2,788	2	440	.063

Oneway B virk. - virk. str.

Test of Homogeneity of Variances

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
47,760	2	440	.000

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	3,478	2	1,739	19,513	.000
Within Groups	39,212	440	.089		
Total	42,690	442			

Post Hoc Tests

Multiple Comparisons

Dependent Variable: Bandel

(I) xvirkrstr		Mean Difference (I-J)		Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
						Lower Bound	Upper Bound
Scheffe	Små	Mellem	.182641582534554*	.004	.000	.083	.283
		Store	.175652646222011*	.003	.000	.096	.255
	Mellem	Små	-.182641582534554*	.004	.000	-.283	-.083
		Store	-.01	.004	.988	-.116	.102
	Store	Små	-.175652646222011*	.003	.000	-.255	-.096
		Mellem	.01	.004	.988	-.102	.116
Dunnett T3	Små	Mellem	.182641582534554*	.004	.000	.096	.270
		Store	.175652646222011*	.003	.000	.106	.246
	Mellem	Små	-.182641582534554*	.004	.000	-.270	-.096
		Store	-.01	.003	.996	-.089	.075
	Store	Små	-.175652646222011*	.003	.000	-.246	-.106
		Mellem	.01	.003	.996	-.075	.089

Oneway A virk. - post nr.

Descriptives

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
Sjælland	191	.567	.393	.028	.511	.623	.000	1.000
Fyn	35	.553	.384	.065	.421	.685	.000	1.000
Jylland	195	.497	.366	.026	.445	.548	.000	1.000
Total	421	.533	.381	.019	.497	.570	.000	1.000

Test of Homogeneity of Variances

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
1,898	2	418	.151

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.497	2	.248	1,718	.181
Within Groups	60,432	418	.145		
Total	60,929	420			

Multiple Comparisons

(I) xpostnr		Mean Difference (I-J)		Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
						Lower Bound	Upper Bound
Scheffe	Sjælland	Fyn	.015	.070	.978	-.157	.186
		Jylland	.071	.039	.190	-.024	.166
	Fyn	Sjælland	-.015	.070	.978	-.186	.157
		Jylland	.056	.070	.725	-.115	.228
	Jylland	Sjælland	-.071	.039	.190	-.166	.024
		Fyn	-.056	.070	.725	-.228	.115
Dunnett T3	Sjælland	Fyn	.015	.071	.996	-.160	.190
		Jylland	.071	.039	.191	-.022	.164
	Fyn	Sjælland	-.015	.071	.996	-.190	.160
		Jylland	.056	.070	.808	-.117	.229
	Jylland	Sjælland	-.071	.039	.191	-.164	.022
		Fyn	-.056	.070	.808	-.229	.117

Descriptives

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
Sjælland	191	.284	.332	.024	.237	.331	.000	1.000
Fyn	35	.228	.304	.051	.124	.332	.000	1.000
Jylland	195	.203	.295	.021	.161	.244	.000	1.000
Total	421	.242	.315	.015	.212	.272	.000	1.000

Test of Homogeneity of Variances

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
5,095	2	418	.007

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.644	2	.322	3,283	.038

Within Groups	40,991	418	,098	
Total	41,634	420		

Post Hoc Tests

			Multiple Comparisons				
(I) xpostnr			Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
						Lower Bound	Upper Bound
Scheffe	Sjælland	Fyn	,056	,058	,625	-,086	,197
		Jylland	,081243404439849*	,032	,040	,003	,160
	Fyn	Sjælland	-,056	,058	,625	-,197	,086
		Jylland	,025	,057	,907	-,116	,167
	Jylland	Sjælland	-,081243404439849*	,032	,040	-,160	-,003
		Fyn	-,025	,057	,907	-,167	,116
Dunnnett T3	Sjælland	Fyn	,056	,057	,694	-,084	,196
		Jylland	,081243404439849*	,032	,034	,005	,158
	Fyn	Sjælland	-,056	,057	,694	-,196	,084
		Jylland	,025	,056	,956	-,112	,163
	Jylland	Sjælland	-,081243404439849*	,032	,034	-,158	-,005
		Fyn	-,025	,056	,956	-,163	,112

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

ØAC/AN
Oktober 2012
Sag nr. 002.88L.271



(15) Revisorerklæring

Til Undervisningsministeriet, Kvalitets- og Tilsynsstyrelsen, Tilskuds- og controllerkontor:

Vi har undersøgt indberetning af aktivitet ved arbejdsmarkedsuddannelser og enkeltfag optaget i en fælles kompetencebeskrivelse (FKB), der er omfattet af de bilagsnumre, der er anført i det vedhæftede af institutionen underskrevne indberetningsskema for 1. kvartal 2012 dateret den .

Institutionens ledelse har ansvaret for opgørelsen af aktivitet. Vort ansvar er på grundlag af vort arbejde at udtrykke en konklusion om indberetningen.

Det udførte arbejde:

Vi har udført vort arbejde i overensstemmelse med den internationale revisionsstandard om andre erklæringsopgaver med sikkerhed og yderlige krav ifølge dansk revisionslovgivning, samt i overensstemmelse med gældende bekendtgørelse om revision og tilskudskontrol m.m. ved institutioner for erhvervsrettet uddannelse (Revisionsbekendtgørelsen). Kravene heri er, at vi tilrettelægger og udfører arbejdet med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for, at indberetningen af aktivitet ikke indeholder væsentlig fejlinformation. Arbejdet omfatter stikprøvevis undersøgelse af information, der understøtter indberetningen af aktivitet. Vort arbejde omfatter endvidere stillingtagen til den af ledelsen anvendte praksis ved opgørelse og registrering af aktivitet.

Det er vor opfattelse, at det udførte arbejde giver et tilstrækkeligt grundlag for vor konklusion.

Forbehold:

Konklusion:

Det er vor opfattelse, at den opgjorte periodes indberetning af gennemført aktivitet er foretaget i overensstemmelse med gældende bekendtgørelse om tilskudsudbetaling m.v. til institutioner for erhvervsrettet uddannelse m.v. (Tilskudsbekendtgørelsen) med senere ændringer, gældende bekendtgørelse om åben uddannelse og tilskud til arbejdsmarkedsuddannelser mv., gældende bekendtgørelse om deltagerbetaling ved erhvervsrettet voksen- og efteruddannelse og IEU-instruksen.

Supplerende oplysninger

Sted og dato

Revisors navn med blokbogstaver

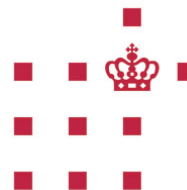
Revisorfirma (stempel)og underskrift m. blåt

Bilag 8



Forsvarets Bygnings-
& Etablissementstjeneste

Udbud af rammeaftale om vareindkøb til Forsvarets kantiner



Revisorerklæring

Revisorerklæringen udfyldes af den virksomhed, som afgiver tilbud til Forsvarets Bygnings- og Etablissementstjenestes (FBE) udbud af rammeaftale om indkøb af drikkevarer til forswarets kantiner.

Erklæringen skal underskrives af en revisor og indsendes som en del af virksomhedens tilbud.

Det bemærkes, at såfremt den revisorerklæring der indsendes, IKKE er underskrevet af en revisor, finder FBE erklæringen ugyldig.

Det bemærkes endvidere, at FBE IKKE stiller krav om, at denne revisorerklæring benyttes. Alternativt kan anvendes en af revisor udarbejdet erklæring. Det er blot et krav, at revisorerklæringen indeholder samme regnskabstal som efterspurgt i denne erklærings punkt 2a til 2e.

1. Oplysninger om revisoren

1a. Virksomhedsoplysninger

Revisors navn	
Adresse	
CVR-nr.	
Telefonnummer	

1b. Virksomhedens navn

Anfør navnet på den virksomhed, revisorerklæringen vedrører:

Navn	
------	--

2. Regnskabstal

Undertegnede revisor bekræfter hermed, at de nedenfor anførte regnskabstal er gældende for den i punkt 1b. anførte virksomhed.

Hvis den økonomiske aktør er etableret eller har startet sin virksomhed på et senere tidspunkt, anføres samme oplysninger for de seneste disponible regnskabsår, hvor balancen er opgjort.

2a. Samlet omsætning

Anfør – i DKK – størrelsen af virksomhedens samlede omsætning samt regnskabsår.

Sidste regnskabsår	
Næstsidste regnskabsår	
Tredjesidste regnskabsår	

2b. Årets resultat

Anfør – i DKK – størrelsen af virksomhedens årsresultat samt regnskabsår.

Sidste regnskabsår	
--------------------	--

Næstsidste regnskabsår	
Tredjesidste regnskabsår	

2c. Egenkapital

Anfør – i DKK – størrelsen af virksomhedens egenkapital samt regnskabsår.

Sidste regnskabsår	
Næstsidste regnskabsår	
Tredjesidste regnskabsår	

2d. Overskudsgrad

Anfør – i DKK – størrelsen af virksomhedens overskudsgrad samt regnskabsår.

Sidste regnskabsår	
Næstsidste regnskabsår	
Tredjesidste regnskabsår	

2e. Soliditetsgrad

Anfør – i DKK – størrelsen af virksomhedens soliditetsgrad samt regnskabsår.

Sidste regnskabsår	
Næstsidste regnskabsår	
Tredjesidste regnskabsår	

3. Supplerende oplysninger

3a. Revisorerklæring, jf. bekendtgørelse nr. 688 af 26.06.2008 om godkendte revisorers erklæringer § 14, stk.

1. Supplerende oplysninger relateret til denne revisorerklæring kan anføres nedenfor:

--

4. Underskrift

Revisorens underskrift anføres i rubrikken nedenfor.

--

Den af revisorens underskrevne erklæring indsendes af den i punkt 1b. anførte virksomhed som en del af virksomhedens tilbud.

Bilag 9

Revisorerklæringer - synliggørelse af professionens mange opgaver

Spørgeundersøgelse for år 2014

I det følgende stilles du en række spørgsmål om din afgivelse af erklæringer. Du bedes tage udgangspunkt i:

- din egen erklæringsafgivelse som godkendt revisor **inden for de seneste 12 måneder**
- at du alene skal medtage erklæringer, hvor du har været **opgaveansvarlig**
- at du skal medtage erklæringer uanset om du som opgaveansvarlig har underskrevet erklæringen alene eller sammen med andre godkendte revisorer.

Vi forventer ikke, at du kan svare eksakt og beder dig derfor om at give dit bedste umiddelbare skøn.

Spørgeskemaet tager ca. 10-15 minutter at gennemføre. Tak for din tid.

PRIVATE VIRKSOMHEDER

Har du inden for de seneste 12 mdr. afgivet erklæringer for private virksomheder, der aflægger regnskab efter ÅRL? (Du bedes se bort fra kunder, der er under tilsyn af finanstilsynet)

- ☐ Ja
☐ Nej

PRIVATE VIRKSOMHEDER

Antallet af erklæringsopgaver om årsregnskaber

På grundlag af din afgivelse af erklæringer inden for det seneste år bedes du vurdere antallet af erklæringer inden for hver af nedenstående kategorier.

Du bedes angive det faktiske antal erklæringer.

	Virksomheder i klasse A	Virksomheder i klasse B, der kan fravælge en revisorerklæring	Øvrige virk- somheder i klasse B	Virksomheder i klasse C og D
Revisionspåtegning på årsregnskab	_____	_____	_____	_____
Erklæring ved udvidet gennemgang	_____	_____	_____	I/R
Review-erklæring på årsregnskab	_____	_____	I/R	I/R
Assistanceerklæring på årsregnskab	_____	_____	I/R	I/R

PRIVATE VIRKSOMHEDER

Erklæringsopgaver udover erklæringer om årsregnskaber (side 1 af 2)

I det følgende præsenteres du for en række kategorier, der repræsenterer forskellige typer af erklæringer. Du bedes skønsmæssigt vurdere antallet af erklæringer, hvor du har været opgaveansvarlig inden for de seneste 12 mdr.

Du bedes kun medtage erklæringsopgaver for private virksomheder.

Erklæringsopgaver om øvrig regnskabsinformation

- Erklæringsopgaver med sikkerhed på perioderegnskab Erklæringer udarbejdet efter ISRE 2400 og 2410 
- Erklæringer med sikkerhed vedr. regnskabssammendrag Erklæringer udarbejdet efter ISA 810. Eksempler er sammendrag, der benyttes, hvor det fulde regnskab ikke gives 
- Assistanceerklæringer ved regnskabsmæssige opstillinger som ikke vedr. årsregnskaber eller skattemæssige opgørelser Erklæringer udarbejdet efter ISRS 4410 

Skattemæssige erklæringer

- Erklæringer med sikkerhed på opgørelser af skattepligtig indkomst Sådanne erklæringer udarbejdes ofte efter ISRE 2400 og 2410 
- Andre erklæringer med sikkerhed til Skat Sådanne erklæringer kan være relateret til transfer pricing 

Antal erklæringer inden for de
seneste 12 måneder

- Assistanceerklæringer ved skattemæssige opgørelser Erklæringer udarbejdet efter ISRS 4410 og anvendt på fx skatteopgørelser for selskaber, selvstændigt erhvervsdrivende og personer

Budgeterklæringer

- Budgeterklæringer med sikkerhed "Erklæringer udarbejdet efter ISAE 3400

- Assistanceerklæringer vedrørende budgetter Erklæringer udarbejdet efter ISRS 4410

PRIVATE VIRKSOMHEDER

Erklæringsopgaver udover erklæringer om årsregnskaber (side 2 af 2)

Du bedes kun medtage erklæringsopgaver for private virksomheder.

Erklæringer med sikkerhed til det offentlige (udover til Skat)

Antal erklæringer inden for de seneste 12 måneder

- Selskabsretlige erklæringer Erklæringer i forbindelse med fx fusion, spaltning, omdannelse eller kapitalforhøjelse/-nedsættelse

- Ej fortrykte erklæringer til det offentlige Erklæringer til det offentlige - ofte i forbindelse med modtagelse af tilskud

- Fortrykte erklæringer til det offentlige, der er i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsen (herunder vedr. tilskud)

- Fortrykte erklæringer til det offentlige, der ikke er i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsen og ikke har mulighed for fravigelse (herunder vedr. tilskud)

Andre erklæringer med sikkerhed

- Erklæringer på ikke-finansielle regnskaber Erklæringer, der ofte udarbejdes efter ISAE 3000

- Andre erklæringer med sikkerhed som ikke er angivet i overstående kategorier

Andre erklæringer baseret på aftalte arbejdshandlinger

- Erklæring ved aftalte arbejdshandlinger over for offentlige myndigheder Erklæringer udarbejdet efter ISRS 4400

- Erklæring ved aftalte arbejdshandlinger over for private parter Erklæringer udarbejdet efter ISRS 4400. Dette kan fx være vedrørende belåningsgrundlag, klientkonto eller rejsegarantifond

PRIVATE VIRKSOMHEDER

Antal erklæringer udover erklæringer om årsregnskaber

Du har angivet, at du har afgivet 0 erklæringer udover erklæringer om årsregnskaber. Du bedes skønsmæssigt fordele disse erklæringer på regnskabsklasser.

Virksomheder i klasse A

Virksomheder i klasse B, der kan fravælge en revisorerklæring

Øvrige virksomheder i klasse B

Virksomheder i klasse C og D

OFFENTLIGE ELLER OFFENTLIGT FINANSIEREDE INSTITUTIONER

Har du inden for de seneste 12 mdr. afgivet erklæringer for offentlige eller offentligt finansierede institutioner?

☐ Ja

☐ Nej

OFFENTLIGE ELLER OFFENTLIGT FINANSIEREDE INSTITUTIONER

Antallet af erklæringsopgaver om årsregnskaber

På grundlag af din afgivelse af erklæringer i det seneste år, bedes du vurdere antallet af erklæringer inden for hver af nedenstående kategorier.

Du bedes angive det faktiske antal erklæringer.

	Kommune	Kommunale institutioner	Kommunalt finansieret institutioner	Kommunale fælleskab
Revisionspåtegning på årsregnskab				
Review-erklæring på årsregnskab				
Assistanceerklæring på årsregnskab				

OFFENTLIGE ELLER OFFENTLIGT FINANSIEREDE INSTITUTIONER

Erklæringsopgaver udover erklæringer om årsregnskaber

I det følgende præsenteres du for en række kategorier, der repræsenterer forskellige typer af erklæringer. Du bedes skønmæssigt vurdere antallet af erklæringer, hvor du har været opgaveansvarlig inden for de seneste 12 mdr.

Du bedes kun medtage erklæringsopgaver for offentlige eller offentligt finansierede institutioner.

	Antal erklæringer inden for de seneste 12 måneder
Erklæringsopgaver om øvrig regnskabsinformation - med eller uden sikkerhed Erklæringer på perioderegnskaber, vedr. regnskabssammendrag eller regnskabsmæssige opstillinger som ikke er årsregnskaber. Udarbejdet efter ISA 810, ISRE 2400, ISRE 2410 eller ISRS 4410.	
Budgeterklæringer - med eller uden sikkerhed Udarbejdet efter ISAE 3400 eller ISRS 4410.	
Erklæringer med sikkerhed til det offentlige Ofte vedrørende tilskud fra offentlige myndigheder. Kan være såvel fortrykte som ikke fortrykte erklæringer	
Andre erklæringer med sikkerhed Erklæringer udarbejdet efter ISAE 3000.	
Andre erklæringer baseret på aftalte arbejdshandlinger Erklæringer udarbejdet efter ISRS 4400.	

PRIVATE FONDE OG FORENINGER

Har du inden for de seneste 12 mdr. afgivet erklæringer for private fonde og foreninger?

- ☐ Ja
☐ Nej

PRIVATE FONDE OG FORENINGER

Antallet af erklæringsopgaver om årsregnskaber

På grundlag af din afgivelse af erklæringer inden for de seneste 12 måneder, bedes du vurdere antallet af erklæringer inden for hver af nedenstående kategorier.

Du bedes angive det faktiske antal erklæringer.

	Erhvervsdrivende fonde	Alm. fonde	Foreninger
Revisionspåtegning på årsregnskab			
Review-erklæring på årsregnskab	I/R	I/R	
Assistanceerklæring på årsregnskab	I/R	I/R	

PRIVATE FONDE OG FORENINGER

Erklæringsopgaver udover erklæringer om årsregnskaber

I det følgende præsenteres du for en række kategorier, der repræsenterer forskellige typer af erklæringer. Du bedes skønmæssigt vurdere antallet af erklæringer, hvor du har været opgaveansvarlig inden for de seneste 12 mdr.

Du bedes kun medtage erklæringer for private fonde og foreninger.

	Antal erklæringer inden for de seneste 12 måneder
Erklæringsopgaver om øvrig regnskabsinformation - med eller uden sikkerhed Erklæringer på perioderegnskaber, vedr. regnskabssammendrag eller regnskabsmæssige opstillinger som ikke er årsregnskaber. Udarbejdet efter ISA 810, ISRE 2400, ISRE 2410 eller ISRS 4410.	
Budgeterklæringer - med eller uden sikkerhed Udarbejdet efter ISAE 3400 eller ISRS 4410.	
Erklæringer med sikkerhed til det offentlige Ofte vedrørende tilskud fra offentlige myndigheder. Kan være såvel fortrykte som ikke fortrykte erklæringer	
Andre erklæringer med sikkerhed Erklæringer udarbejdet efter ISAE 3000.	
Andre erklæringer baseret på aftalte arbejdshandlinger Erklæringer udarbejdet efter ISRS 4400.	

Fortrykte erklæringer

Hvor ofte oplever du følgende forhold eller situationer?

	Aldrig 0	Næsten aldrig 1	Engang imellem 2	Ret ofte 3	Meget ofte 4	Ved ikke
At myndighedernes krav i fortrykte erklæringer er i strid med den generelle revisorlovgivning.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
At myndighederne er modtagelige over for forslag til justeringer af de fortrykte	☐	☐	☐	☐	☐	☐

erklæringer i tilfælde, hvor kravene er i strid med den generelle revisorlovgivning.

☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐

Tilfælde, hvor en fortrykt erklæring ikke kan fraviges, og den er i strid med den generelle revisorlovgivning, men hvor du alligevel må underskrive den af hensyn til klienten.

☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐

Tendenser

Hvor ofte oplever du følgende forhold eller situationer?

	Aldrig 0	Næsten aldrig 1	Engang imellem 2	Ret ofte 3	Meget ofte 4	Ved ikke
Jeg beder mine kunder om at vælge en erklæring om assistance med opstilling af skattemæssige opgørelser frem for en erklæring med sikkerhed herom.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Jeg anbefaler mine kunder at vælge en erklæring om assistance med opstilling af regnskab, når kunden har valgmuligheden mellem en sådan erklæring og en erklæring med sikkerhed (eksempelvis ved perioderegnskaber, budgetter eller virksomheder undtaget fra revisionspligten).	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Jeg afgiver erklæringer baseret på aftalte arbejdshandlinger for kunder som tidligere ikke har modtaget sådanne erklæringer.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
De kunder, som vælger revisionen fra, efterspørger i stedet andre erklæringer.	☐	☐	☐	☐	☐	☐

Baggrundsspørgsmål (side 1 af 2)

Du bedes tage udgangspunkt i de kunder du har arbejdet med inden for de seneste 12 måneder og vælge de tre typiske brancher der kendetegner dine kunder.

☐ Landbrug, jagt, skovbrug og fiskeri	☐ Bygge- og anlægsvirksomhed	☐ Pengeinstitut- og finansvirksomhed, forsikring
☐ Råstofindvinding	☐ Engrohandel og detailhandel, reparation af motorkøretøjer	☐ Fast ejendom
☐ Fremstillingsvirksomhed	☐ Overnatningsfaciliteter og restaurationsvirksomhed	☐ Liberale, videnskabelige og tekniske tjenesteydelser
☐ El, gas og fjernvarmeforsyning	☐ Transport og godshåndtering	☐ Administrative tjenesteydelser og hjælpetjenester
☐ Vandforsyning, kloakvæsen, affaldshåndtering og rensning af jord og grundvand	☐ Information og kommunikation	☐ Offentlige forvaltning og forsvar, socialsikring
☐ Undervisning	☐ Sundhedsvæsen og sociale foranstaltninger	☐ Kultur, forestillinger og sport
☐ Andre serviceydelser	☐ Private husholdninger	☐ Ekstraterritoriale organisationer og organer

Du bedes skønsmæssigt vurdere dit årlige tidsforbrug på følgende (angiv venligst i %):

a) Erklæringsafgivelse

b) Rådgivning

c) Administrative funktioner, herunder uddannelse og ledelse

Baggrundsspørgsmål (side 2 af 2)

Angiv din alder

Angiv hvorvidt du er statsautoriseret eller registreret revisor

☐ Registreret revisor

☐ Statsautoriseret revisor

☐ 1 - 5 medarbejdere i Danmark

Hvor mange danske medarbejdere er der i den revisionsvirksomhed, hvor du arbejder?

- ☐ 6 - 20 medarbejdere i Danmark
☐ 21 - 50 medarbejdere i Danmark
☐ 51 - 100 medarbejdere i Danmark
☐ 101 - 300 medarbejdere i Danmark
☐ 301 - 600 medarbejdere i Danmark
☐ Mere end 600 medarbejdere i Danmark

Angiv postnummer for din arbejdsplads

Må vi kontakte dig såfremt vi får behov for uddybning af dine svar?

Ja



Nej



Ønsker du pr. email at modtage den rapport, der udarbejdes på baggrund af undersøgelsen?

Ja



Nej



Yderligere kommentarer

Vi ønsker med undersøgelsen at synliggøre omfanget og dermed værdien af revisors erklæringer. Er der forhold eller perspektiver som du mener har stor betydning for dette fokus? (beskriv venligst)