

Analyse af Revisorerklæringer

Riise Johansen, Thomas; Kiertzner, Lars

Document Version

Final published version

Publication date:

2014

License

CC BY-NC-ND

Citation for published version (APA):

Riise Johansen, T., & Kiertzner, L. (2014). *Analyse af Revisorerklæringer*. Copenhagen Business School, CBS.

[Link to publication in CBS Research Portal](#)

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us (research.lib@cbs.dk) providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Download date: 04. Jul. 2025



Analyse af revisorerklæringer

Thomas Riise Johansen, CBS, og Lars Kiertzner, FSR – danske revisorer



Forord

Der er i dag en rimelig præcis viden omkring omfanget af lovpligtig revision, der tilnærmelsesvist bestemmes af antallet af revisionspligtige virksomheder. Imidlertid er der ikke noget samlet billede over omfanget af øvrige erklæringer med høj eller begrænset sikkerhed og heller ikke over omfanget af erklæringsopgaver i forbindelse med regnskabsassistance eller aftalte arbejdshandlinger.

Det antages i denne sammenhæng, at andre opgavetyper end lovpligtig revision spiller en betydelig rolle for mange interessenter i mange forskellige sammenhænge, hvor der er behov for at tilføre troværdighed om og yde assistance med transaktioner og øvrige genstandsfelter. Omfanget af disse erklæringsformer er imidlertid i dag skjult, og der mangler præcis viden på området.

CBS og FSR – danske revisorer vil med denne rapport belyse, hvordan revisorer samlet set bidrager med erklæringer inden for det private erhvervsliv, på det kommunale område samt i foreninger og fonde. Rapporten præsenterer resultaterne af en større medlemsundersøgelse af, hvilke erklæringer godkendte revisorer afgiver.

I alt har 588 af foreningens 2.896 medlemmer, der er praktiserende godkendte revisorer, taget sig tid til at besvare spørgeskemaet. Vi er taknemmelige for opbakningen til undersøgelsen.

Analyse af revisorerklæringer

Thomas Riise Johansen, CBS, og Lars Kiertzner, FSR – danske revisorer

Indholdsfortegnelse

Executive summary	4
1 Det overordnede billede	6
2 Erhvervsdrivende private virksomheder	10
2.1 Det generelle billede	10
2.2 Assistance vinder frem	16
2.3 Udvidet gennemgang – i et ret begrænset omfang	19
2.4 Erklæringer til offentlige myndigheder	19
2.5 Særligt om selskabsretlige erklæringer	23
3 Erklæringer inden for det kommunale område	24
4 Erklæringer for private fonde og foreninger	26
5 Erklæringsafgivelse på tværs	28
5.1 Fordelingen af erklæringstyper ved erklæringsafgivelse om årsregnskaber	28
5.2 Er fordelingen af erklæringstyper påvirket af særlige karakteristika?	29
5.3 Anbefalinger af assistance	33
5.4 Den begrænsede udbredelse af erklæringer om aftalte arbejdshandlinger og erklæringer om "andet"	33
5.5 Erfaringer med fortrykte erklæringer	34
Bilag 1 Undersøgelsens metode	36
Bilag 2 Karakteristika for stikprøve og population	37
Bilag 3 Vurdering af antallet af erklæringer	38

Executive summary

Rapporten er baseret på en elektronisk spørgeskemaundersøgelse, som er udarbejdet i et samarbejde mellem CBS og FSR – danske revisorer. Indholdet af spørgeskemaet, herunder særligt erklæringskategorierne samt spørgeteknikken, er drøftet på to workshops samt med udvalgte respondenter. Under disse drøftelser er spørgsmålene og de skønsmæssige vurderinger forbundet hermed testet med henblik på at opnå mest mulig mening inden for den tidsmæssige ramme for besvarelse, som har været 15 minutter.

På generelt niveau viser undersøgelsen, at:

- Private erhvervsdrivende virksomheder er det helt dominerende erklæringsområde. Vi skønner, at ca. 95 % af revisors erklæringer afgives her.
- Et "gennemsnitsmedlem" afgiver ca. 230 erklæringer om året, eller ca. en pr. arbejdsdag. Heraf er omkring halvdelen erklæringer om årsregnskaber.
- Blæst op på alle medlemmer af FSR – danske revisorer, der er erklæringsaktive, skønner vi, at der afgives i alt ca. 664.000 erklæringer om året, hvoraf ca. 352.000 er erklæringer om årsregnskaber og ca. 312.000 andre erklæringer.
- Der er en meget markant bevægelse i retning af at afgive erklæringer uden sikkerhed i form af as-

sistance med opstilling på de områder, hvor det er muligt. Det vil sige ved regnskaber for regnskabsklasse A-virksomheder og små regnskabsklasse B-virksomheder, der har fravalgt revisionen, andre regnskabsmæssige opgørelser (såsom interne regnskaber og perioderegnskaber) samt skattemæssige opgørelser. Dette medfører alt andet lige, at sikkerheden om de pågældende informationer falder og dermed muligvis også en faldende troværdighed i omverdenens øjne.

- Bevægelsen i retning af afgivelse af assistanceerklæringer ser ud til at være særligt udtalt for registrerede revisorer og i mindre revisionsvirksomheder. Denne bevægelse kan forklares med de mindre dokumentationskrav i sammenhæng med klienternes ønsker om lavere honorarer, men den ser også ud til i et vist omfang at være drevet frem af revisorerne selv og ikke kun af deres klienter. Ifølge de mange kommentarer som er afgivet i undersøgelsen, så skyldes dette formentlig et ønske om at undgå den offentlige kvalitetskontrol, som mange finder urimelig. På den anden side beklager mange tendensen og ser den som en trussel mod revisors unikke samfundsmæssige rolle.
- Flere revisorer er bekymrede for forståeligheden og dermed værdien af revisorerklæringer. Standarderne og lovgivningen opfattes som en "spændetrøje".



På mere specifikke områder og som nogle få eksempler påvises det, at:

- Der afgives erklæring om den skattemæssige opgørelse for ca. halvdelen af alle årsregnskabsklienter. Der er tale om en assistanceerklæring i hovedparten af tilfældene (ca. 3/4). Udbredelsen af assistance kan være endnu mere udtalt, idet det er rimeligt at antage, at revisor yder assistance i topartsforhold på blankt papir og uden erklæringsafgivelse for en væsentlig del af den anden halvdel af årsregnskabsklienterne, der ikke får en erklæring på deres skattemæssige opgørelse.
- Godkendte revisorer kun afgiver erklæring i ca. 1/4 af alle almindelige fonde. Hovedparten bliver altså revideret af lægmandsrevisorer, herunder advokater og godkendte forvaltningsafdelinger. Det er rimeligt at antage, at de godkendte forvaltningsafdelinger er hovedaktøren på området – uden at være underlagt formelle krav til revisionsfaglig kompetence og offentlig systematisk kvalitetskontrol tilsvarende de, som gælder for godkendte revisorer
- Aftalte arbejds handlinger har en meget begrænset udbredelse i forhold til det potentiale, som

denne type af erklæring rummer i form af at kunne skræddersyes direkte efter behovet i den konkrete situation.

- Der er indikationer på, at udvidet gennemgang er valgt i begrænset omfang. Udvidet gennemgang vælges især i større regnskabsklasse B-virksomheder, hvor dette er det eneste alternativ til revision, og erklæringen vælges særligt, når statsautoriserede revisorer har opgaven.
- Erklæringer om "andet" er marginale områder for revisorer. Dette kan eksempelvis være erklæringer om miljøregnskaber, CSR-erklæringer, erklæringer om intern kontrol m.v., der typisk afgives efter ISAE 3000.
- Der stadig eksisterer et problem med fortrykte erklæringer, der ikke kan fraviges, og som ikke lever op til kravene i den generelle revisorlovgivning. Problemet må dog anses for at være aftagende. En fortrykt erklæring er ofte udarbejdet i et fast format af en offentlig myndighed, der kræver en revisors kontrol af, at eksempelvis vilkårene for et statsligt tilskud er opfyldt.

1 Det overordnede billede

Der indgår i alt 588 revisorer i undersøgelsen. Dette svarer til ca. 20 % af FSR – danske revisors medlemmer og ca. 17 % af alle godkendte revisorer, der er registrerede som underskriftsberettigede ifølge Revisorregisteret.

Der er redegjort for undersøgelsens metode, herunder design af spørgeskema samt workshops og pilottest med deltagelse af godkendte revisorer, i bilag 1.

Stikprøvens repræsentativitet i forhold til typen af revisor og størrelse af revisionsvirksomhed ifølge registreringerne i Revisorregisteret er begrundet nærmere i bilag 2.

Undersøgelsen omfatter erklæringer for tre grupper af klienter:

Erklæringer for private erhvervsdrivende virksomheder
580 revisorer (98,6 % af 588)

Erklæringer inden for det kommunale område
49 revisorer (8,3 % af 588)

Erklæringer om private fonde og foreninger
327 revisorer (55,6 % af 588)

Revisorerne har modtaget spørgsmål om omfanget af erklæringer i to overordnede kategorier: erklæringer om årsregnskaber og andre erklæringer. Som tabellerne i de efterfølgende afsnit viser, så er disse kategorier yderligere opdelt i forskellige erklæringstyper. For hver af disse erklæringstyper er revisor bedt om skønsmæssigt at vurdere antallet af erklæringer baseret på:

- egen erklæringsafgivelse som godkendt revisor inden for de seneste 12 måneder og
- alene at medtage erklæringer, hvor den pågældende revisor har været opgaveansvarlig.

Der udsendtes 2.896 spørgeskemaer med udgangspunkt i FSR-danske revisors medlemsdatabase, hvor der er 2.911 revisorer, der kan afgive erklæringer med sikkerhed. Ifølge registreringer i Revisorregistret er der i alt 3.430 underskriftsberettigede revisorer.

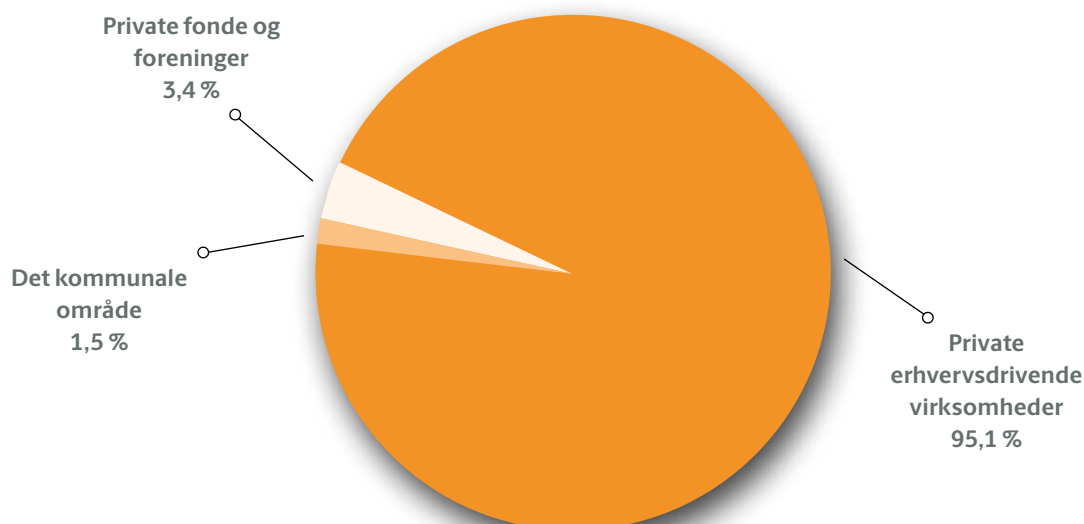
Tabel 1.1 viser det gennemsnitlige antal erklæringer pr. revisor i de resulterende seks kategorier.

Tabel 1.1 Antal erklæringer afgivet i gennemsnit i de overordnede kategorier (gennemsnit 588 revisorer)

	Antal	I %	I % (total)
Private erhvervsdrivende virksomheder			
Erklæringer om årsregnskaber	135.8	50.3	
Andre erklæringer	120.9	44.8	95.1
Det kommunale område			
Erklæringer om årsregnskaber	1.4	0.5	
Andre erklæringer	2.8	1.0	1.5
Private fonde og foreninger			
Erklæringer om årsregnskaber	5.6	2.1	
Andre erklæringer	3.3	1.3	3.4
	269.8		100.0

I figur 1.1 vises fordelingen af erklæringerne inden for de tre overordnede erklæringsområder pr. revisor grafisk.

Figur 1.1 Fordeling af erklæringer afgivet i gennemsnit i de overordnede kategorier (gennemsnit 588 revisorer)



Efter opgørelsen har de deltagende revisorer således i gennemsnit afgivet ca. 270 erklæringer om året.

Opgørelsen viser, at erklæringsafgivelse for private erhvervsdrivende virksomheder fylder klart mest i billedet, idet disse udgør 95% af alle erklæringer. Hertil kan det overordnet fremhæves, at lidt under halvdelen af den gennemsnitlige revisors erklæringer vedrører andre erklæringer end erklæringer om årsregnskaber.

Undersøgelsen er naturligvis forbundet med usikkerhed, idet den er baseret på skønsmæssige betragtninger og ikke er besvaret af alle danske revisorer. Undersøgelsens høje svarprocent gør dog, at usikkerhederne forbundet med de foretagne skøn må forventes at blive udlignet, idet disse usikkerheder antages at gå i begge retninger (såvel overvurdering som undervurdering). Derudover kan der være usikkerheder forbundet med undersøgelsens repræsentativitet, herunder fx at særligt erklæringsaktive har deltaget flittigst i undersøgelsen. Denne mulige skævhed kan fx være særligt udtalt på et mindre

område som erklæringer inden for det kommunale område. Er dette tilfældet, vil dette område relativt set fremstå for omfattende i tabel 1.1. Det er således mest sandsynligt, at oversigten undervurderer den relative betydning af erklæringsafgivelse for private erhvervsdrivende virksomheder.

Det må forventes, at der er en overvægt af særligt erklæringsaktive i undersøgelsen, hvilket er yderligere begrundet i bilag 3. På baggrund heraf er det vurderet, at skøn over det årlige antal erklæringer, der afgives af FSR – danske revisors medlemmer, bør reduceres med 15%. Dette reducerer eksempelvis antallet af årlige erklæringer som vist i tabel 1.1 for en gennemsnitsrevisor fra 269.8 til 229.4. Med dette udgangspunkt er det samlede antal erklæringer afgivet af FSR – danske revisors medlemmer vurderet og vist i tabel 1.2.



Undersøgelsen inddrager ikke erklæringer afgivet om privatpersoners forhold (selvangivelser m.v.) og heller ikke erklæringer inden for det statslige område samt EU afledte erklæringer. Disse områder blev udeholdt for at reducere tidsforbruget ved besvarelsen og dermed en formentlig lavere svarprocent. Det er vurderingen, at udeladelserne ikke indebærer et væsentligt tab af informationsværdi, og at de eventuelt kan være genstand for særskilte undersøgelser.

Tabel 1.2 Antal erklæringer afgivet i de overordnede kategorier for medlemmer af FSR – danske revisorer (direkte opblæsning nedkorrigeret med 15 %)

	I alt	Pr. medlem
Private erhvervsdrivende virksomheder		
Erklæringer om årsregnskaber	334.285	115.4
Andre erklæringer	297.607	102.8
Det kommunale område		
Erklæringer om årsregnskaber	3.323	1.2
Andre erklæringer	6.799	2.4
Private fonde og foreninger		
Erklæringer om årsregnskaber	13.906	4.8
Andre erklæringer	8.188	2.8
	664.108	229.4

I forbindelse med undersøgelsen har revisorerne haft mulighed for at anføre kommentarer. Næsten 1/5 af respondenterne benyttede sig af denne mulighed, og et af de hyppigst forekommende temaer var en udtalt kritik over for erklæringer som sådan. En del af denne kritik retter sig imod, at erklæringer angiveligt er uforståelige for modtagerne. Et par af de mange eksempler:

"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 arbejde, som om alt er på plads. Det vil sige, at den forventningskløft, der var i 00'erne ..., bare bliver større og større". "Det er "dejligt", at alting laves om hele tiden, så vi kan beskæftige os med meningsfyldt arbejde. Erklæringerne er efterhånden blevet komplet uforståelige for klienterne".

Andre respondenter beklager erklæringernes omfang og formalisme, eksempelvis således:

"Erklæringerne er efterhånden blevet for omfattende og formalistiske".

"Endelig er erklæringerne blevet for lange og intetsigende med det resultat, at der ikke er nogle af brugerne, der læser, hvad der står i erklæringerne. Eksempelvis har jeg været ude for, at der er indsendt modificerede påtegninger til offentlige myndigheder, hvor der ikke reageres på forbehold/supplerende oplysninger; men vi får erklæringer retur, hvis der ikke er skrevet med blåt, eller scannet underskrift".

Endelig sætter nogle respondenter Revisortilsyn, regering og/eller FSR – danske revisorer på anklagebænken vedrørende tingenes uheldige udvikling. Eksempler blandt disse er:

"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".

"Årsagen til, at vi ikke er endt som Grækenland med snyd, korruption, sort arbejde og deraf manglende skattegrundlag, håbløse statistiske 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 seneste 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".

"Der er ingen tvivl om, hvad vej udviklingen går i det smålige, nidkære, styrende og overkontrollerede danske samfund, hvor myndighedernes mistillid regerer... De små praktiserende revisorer overlever ikke revisionsmæssigt på de nuværende betingelser".

Ud over denne kritiske grundindstilling til erklæringer fremhæver en del revisorer, at revisors værdiskabelse især ligger i alle de fejl, der rettes inden færdiggørelse af regnskab og erklæring, og som dermed ikke er synlige for omverdenen. Selv om dette selvfølgelig ville være relevant at undersøge, ligger det uden for rammerne af en undersøgelse om revisors erklæringer. Synspunktet fremføres eksempelvis således:

"Processen ude hos kunden, hvor vi yder assistance med opstilling 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 af vores kunder opfattes som unødvendigt kompliceret og omstændeligt i SMV segmentet".

"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 sparer 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. 50.000".

"I debatten om revisors berettigelse mangler at blive fremhævet, at vi i 95 % af alle regnskaber retter fejl i kundens bogføring, vi opdrager kunderne til at opføre sig ordentligt i relation til skattemæssige forhold og retter således også rigtig mange fejl på dette område. Samfundsmæssigt har dette en kæmpeindflydelse. De ting, vi retter, påvirker skattebetaling og regnskabets retvisende billede, men det, som indgår i den offentlige debat, er ofte målinger, som medtager totalt ubetydelige fejl, som ikke giver meningsforstyrrelser".

De revisorer, der har deltaget i undersøgelsen, har således suppleret de kvantitative opgørelser med kvalitative svar, der indeholder fortrinsvist kritiske kommentarer til udviklingen og værdien af revisors erklæringer. Undersøgelsens resultater skal læses i sammenhæng med disse kommentarer. I alt har godt 20 % af medlemmerne svaret på spørgeskemaet, hvilket vi anser for et meget tilfredsstillende resultat.

I de efterfølgende afsnit behandles erklæringsafgivelsen detaljeret for erhvervsdrivende private virksomheder (afsnit 2), erklæringer inden for det kommunale område (afsnit 3) samt erklæringer for private fonde og foreninger (afsnit 4). Afslutningsvist analyserer afsnit 5 erklæringsafgivelsen "på tværs".

2 Erhvervsdrivende private virksomheder

2.1 Det generelle billede

I afsnit 2.1.1 analyseres de forskellige erklæringstyper for erhvervsdrivende private virksomheder pr. revisor. Grundlæggende opdeles der i årsregnskabserklæringer og andre erklæringer.

Herudfra beregnes der i afsnit 2.1.2 skøn over de samlede antal erklæringer af forskellige typer for FSR – danske revisors medlemmer.

2.1.1 Erklæringer pr. revisor

I tabel 2.1 vises de gennemsnitlige antal erklæringer om årsregnskaber for de i alt 580 deltagende revisorer, der har erklæringer på det private område. Erklæ-

ringerne er opdelt efter regnskabsklasser således:

Regnskabsklasse A, B (små) der kan fravælge revision, B (store) der kan vælge mellem revision og udvidet gennemgang, samt regnskabsklasserne C og D under et.

Det fremgår, at revisorerne i gennemsnit afgiver ca. 136 regnskabserklæringer om året. 43.7 % af disse afgives på regnskaber for virksomheder i regnskabsklasse A, 36.9% på regnskaber i små og 17.4% på regnskaber i store virksomheder i regnskabsklasse B samt 2 % om regnskaber i regnskabsklasserne C og D. Hertil fremgår det, at 2/3 af erklæringerne er med sikkerhed, mens 1/3 er erklæringer om assistance med opstilling af regnskab.

Tabel 2.1 Antal årsregnskabserklæringer pr. revisor (regnskabsklasse og opgavetype) (gennemsnit 580 revisorer)

	Antal	I %	I % (total)
Regnskabsklasse A			
Revision	6.5	11	4.8
Udvidet gennemgang	0.5	1	0.4
Review	20.1	34	14.8
Assistance	32.2	54	23.7
I alt regnskabsklasse A	59.3	100	43.7
Regnskabsklasse B (små)			
Revision	30.6	61	22.5
Udvidet gennemgang	2.6	5	1.9
Review	5.2	10	3.8
Assistance	11.8	24	8.7
I alt regnskabsklasse B (små)	50.2	100	36.9
Regnskabsklasse B (store)			
Revision	21.9	92	16.1
Udvidet gennemgang	1.8	8	1.3
I alt regnskabsklasse B (store)	23.7	100	17.4
Regnskabsklasse C/D			
Revision	2.6	100	2.0
I alt	135.8		100.0

I figur 2.1 vises fordelingen af årsregnskabserklæringer opdelt efter regnskabsklasse grafisk. Hertil viser figur 2.2 fordelingen efter opgavetype.

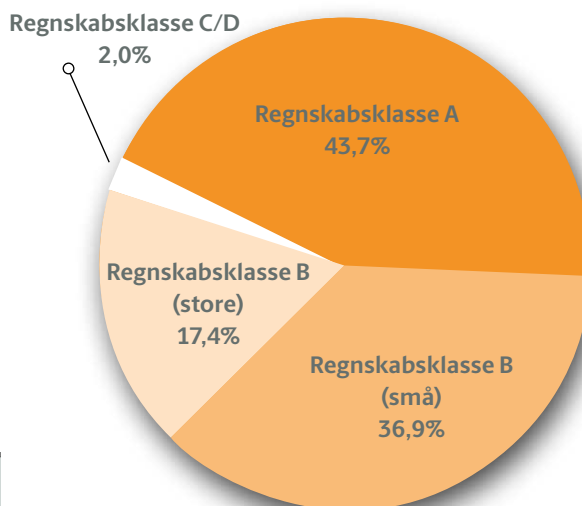
Billedet af årsregnskabserklæringer kan også i nogen grad baseres på opgørelser fra Erhvervsstyrelsen – jf. i øvrigt bilag 3, hvor der argumenteres for beregning af skøn over samlede antal af erklæringer ved netop at sammenholde indeværende undersøgelse med kendte data fra Erhvervsstyrelsen.

Informationen om regnskabsklasse A er imidlertid ikke tilgængelig i offentlige registre. Efter tabel 2.1 og figur 2.1 repræsenterer regnskabsklasse A ca. 44 % af samtlige erklæringer om årsregnskaber. Den honorarmæssige betydning er naturligvis væsentligt mindre. De fleste regnskabsklasse A virksomheder er små, selv om det intet har at gøre med størrelse, men kun med selskabsform, om en konkret virksomhed er en A virksomhed eller en B/C/D virksomhed. Langt de fleste enkeltmandsvirksomheder, interessentskaber og kommanditselskaber m.v. er dog helt givet små.

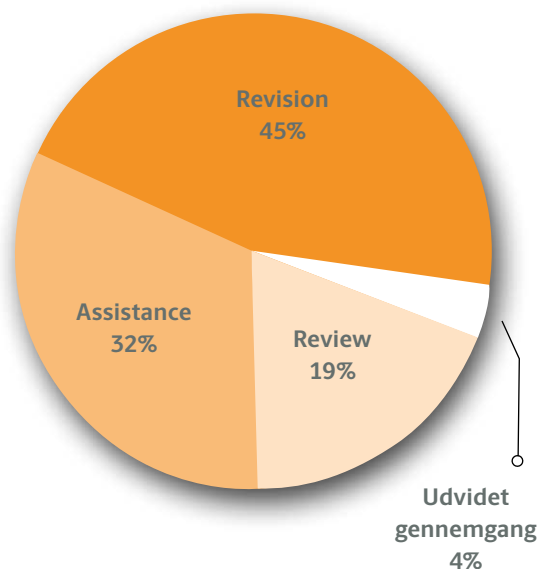
For eksemplets skyld om, at dette ikke behøver være tilfældet, kan der refereres til, at AP Møller før fusionen af de to børsnoterede selskaber i 2005 faktisk drev såvel olie- og naturgas- som containeraktiviteten i interessentskaber, hvor der også indgik fysiske personer som interessenter. Disse interessentskaber var principielt regnskabsklasse A virksomheder, men bestemt ikke små.

I modsætning til antallet af erklæringer om årsregnskaber er der hverken hel eller delvis viden om antallet af andre erklæringer for erhvervsdrivende private virksomheder. I tabel 2.2 vises de gennemsnitlige antal andre erklæringer for erhvervsdrivende private virksomheder. Det fremgår, at der i gennemsnit afgives ca. 121 andre erklæringer for private årsregnskabsklienter. Dette svarer til lidt under én anden erklæring pr. årsregnskabserklæring. Erklæringerne er overordnet opdelt i erklæringer om skat (63.9 %), erklæringer om andre regnskabsopgørelser (15.5 %), erklæringer over for offentlige myndigheder, herunder selskabsretlige erklæringer (11.6 %), budgeterklæringer (4.1 %), aftalte arbejdshandlinger (3.7 %) og andet (1.2 %). Erklæringer om skat er således den dominerende type. Der afgives en sådan erklæring for ca. halvdelen af årsregnskabsklienterne i tabel 2.1. Det er rimeligt at antage, at revisor yder assistance i topartsforhold på blankt papir og uden erklæringsafgivelse for en væsentlig del af den anden halvdel af årsregnskabsklienterne, der ikke får en erklæring på deres skattemæssige opgørelse. Hertil kan det ud fra tabel 2.2 beregnes, at hele 66.5 % af erklæringerne er uden sikkerhed.

Figur 2.1 Andel årsregnskabserklæringer pr. revisor efter regnskabsklasse (gennemsnit for 580 revisorer)



Figur 2.2 Andel årsregnskabserklæringer pr. revisor efter opgavetype (gennemsnit for 580 revisorer)



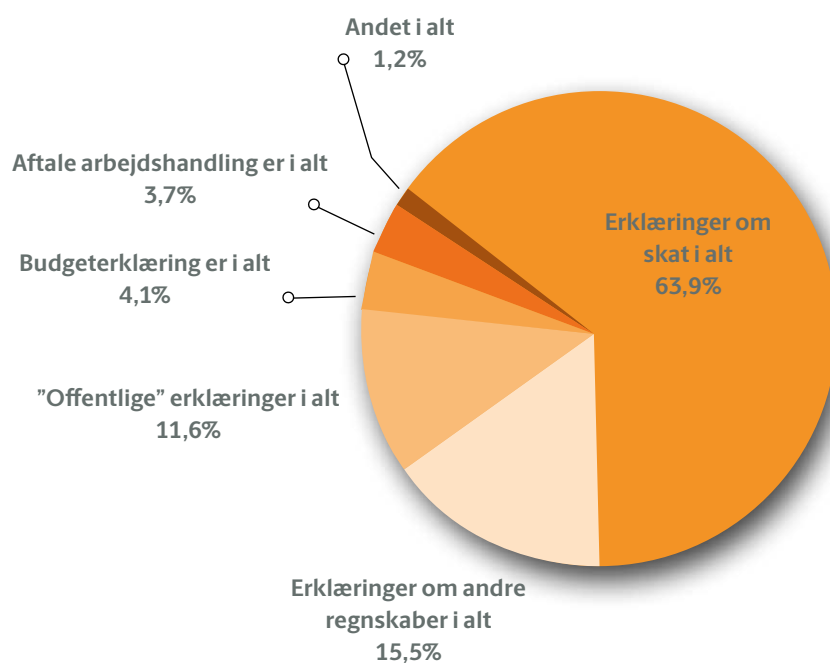
Tabel 2.2 Antal andre erklæringer pr. revisor (gennemsnit 580 revisorer)

	Antal	I %	I % (total)
Erklæringer med sikkerhed om skattemæssige indkomst	19.1	24.7	15.7
Assistanceerklæringer om skattemæssig indkomst	57.2	73.9	47.3
Andre erklæringer med sikkerhed om skat	1.1	1.4	0.9
Erklæringer om skat i alt	77.4	100.0	63.9
Erklæringer med sikkerhed på perioderegnskaber	2.1	11.2	1.7
Erklæringer med sikkerhed på regnskabssammendrag	1.3	7.0	1.1
Assistance med opstilling af andre regnskaber	15.3	81.8	12.7
Erklæringer om andre regnskaber i alt	18.7	100.0	15.5
Selskabsretlige erklæringer	4.8	34.5	4.0
Ikke fortrykte "offentlige erklæringer"	4.3	30.9	3.6
Fortrykte "offentlige erklæringer", der lever op til revisorlov m.v.	3.7	26.7	3.1
Fortrykte "offentlige erklæringer", der ikke lever op til revisorlov m.v.	1.1	7.9	0.9
"Offentlige" erklæringer i alt	13.9	100.0	11.6
Erklæringer med sikkerhed om budget	1.6	32.0	1.3
Assistanceerklæringer om budget	3.4	68.0	2.8
Budgeterklæringer i alt	5.0	100.0	4.1
"Offentlige" aftalte arbejdshandlinger	1.7	37.8	1.4
"Private" aftalte arbejdshandlinger	2.8	62.2	2.3
Aftalte arbejdshandlinger i alt	4.5	100.0	3.7
Andre erklæringer med sikkerhed	0.9	64.3	0.7
Andre erklæringer	0.5	35.7	0.5
Andet i alt	1.4	100.0	1.2
I alt	120.9		100.0



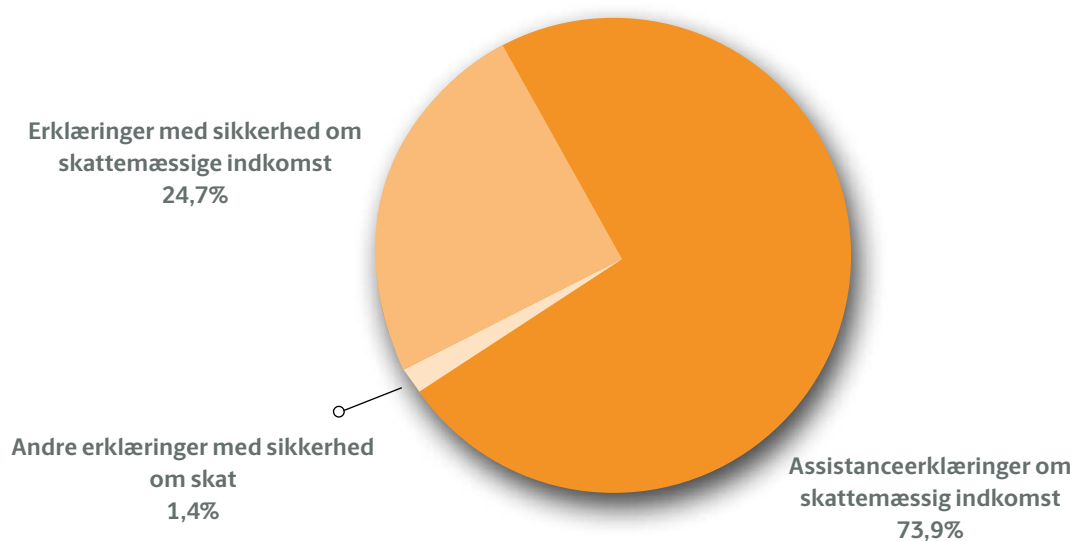
Figur 2.3 viser fordelingen af andre erklæringer på opgavetyper grafisk.

Figur 2.3 Andel andre erklæringer pr. revisor (gennemsnit 580 revisorer)



I figur 2.4 vises den meget skæve fordeling af erklæringerne om skat. Heraf fremgår assistanceerklæringernes dominans klart.

Figur 2.4 Fordeling af erklæringer om skat



2.1.2 Skøn over samlede antal erklæringer afgivet af medlemmer af FSR – danske revisorer

Ud fra respondenternes svar som vist ovenfor i afsnit 2.1.1 beregner tabel 2.3 antallet af erklæringer blæst op på alle medlemmer af FSR – danske revisorer med en 15 % reduktion, jf. begrundelsen i bilag 3.

Det fremgår, at erklæringer om skat antalsmæssigt med 190.528 erklæringer er størst. Herefter følger regnskabs-erklæringer om klasse A virksomheder med 145.973, regnskabsklasse B (små) med 123.572 og regnskabs-klasse B (store) med 58.340 årlige erklæringer.

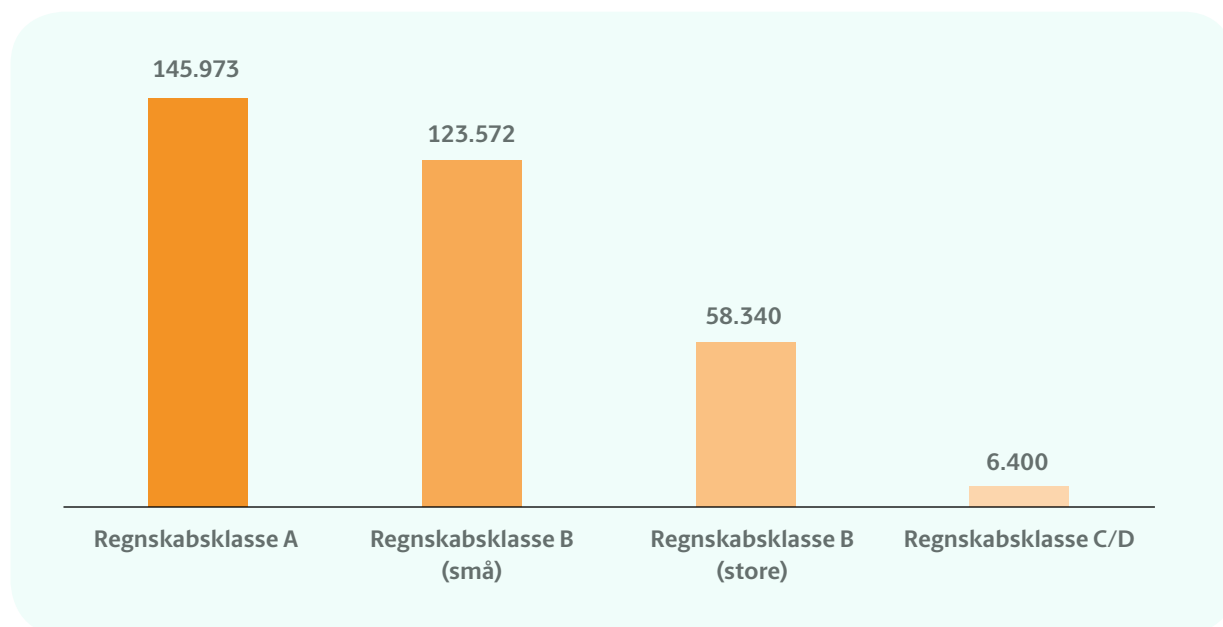
Tabel 2.3 Antal erklæringer om private erhvervsdrivende virksomheder for medlemmer af FSR – danske revisorer (direkte opblæsning nedkorrigeret med 15 %)

	Antal	I %	I % (total)
Regnskabserklæringer			
Regnskabsklasse A	145.973	43.7	23.1
Regnskabsklasse B (små)	123.572	37.0	19.6
Regnskabsklasse B (store)	58.340	17.4	9.2
Regnskabsklasse C/D	6.400	1.9	1.0
Regnskabserklæringer i alt	334.285	100.0	52.9
Andre erklæringer			
Om skat	190.528	64.0	30.2
Om andre regnskabsopgørelser	46.032	15.5	7.3
Til offentlige myndigheder	34.216	11.5	5.4
Om budgetter	12.308	4.1	1.9
Om aftalte arbejdshandlinger	11.077	3.7	1.8
Andet	3.446	1.2	0.5
Andre erklæringer i alt	297.607	100.0	47.1
Erklæringer om private erhvervsdrivende virksomheder i alt	631.892		100.0

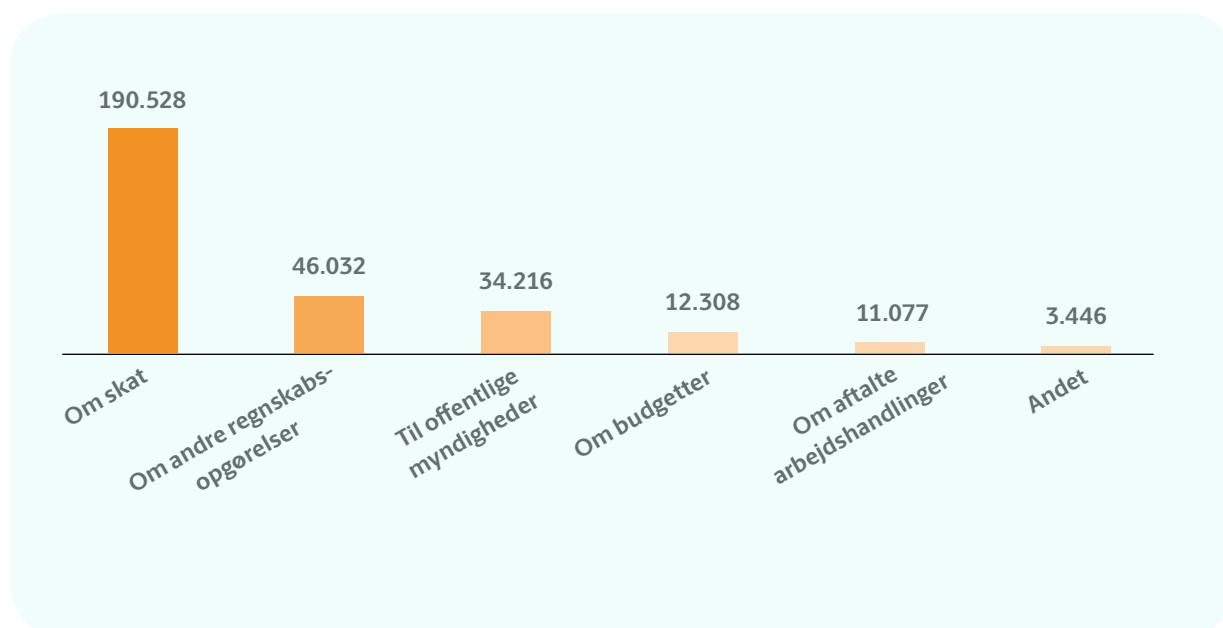


I figur 2.5 vises fordelingen af regnskabserklæringerne opdelt efter regnskabsklasse, mens figur 2.6 viser fordelingen af andre erklæringer.

Figur 2.5 Antal regnskabserklæringer om private erhvervsdrivende virksomheder efter regnskabsklasse (medlemmer af FSR – danske revisorer)



Figur 2.6 Antal andre erklæringer om private erhvervsdrivende virksomheder efter erklæringstype (medlemmer af FSR – danske revisorer)



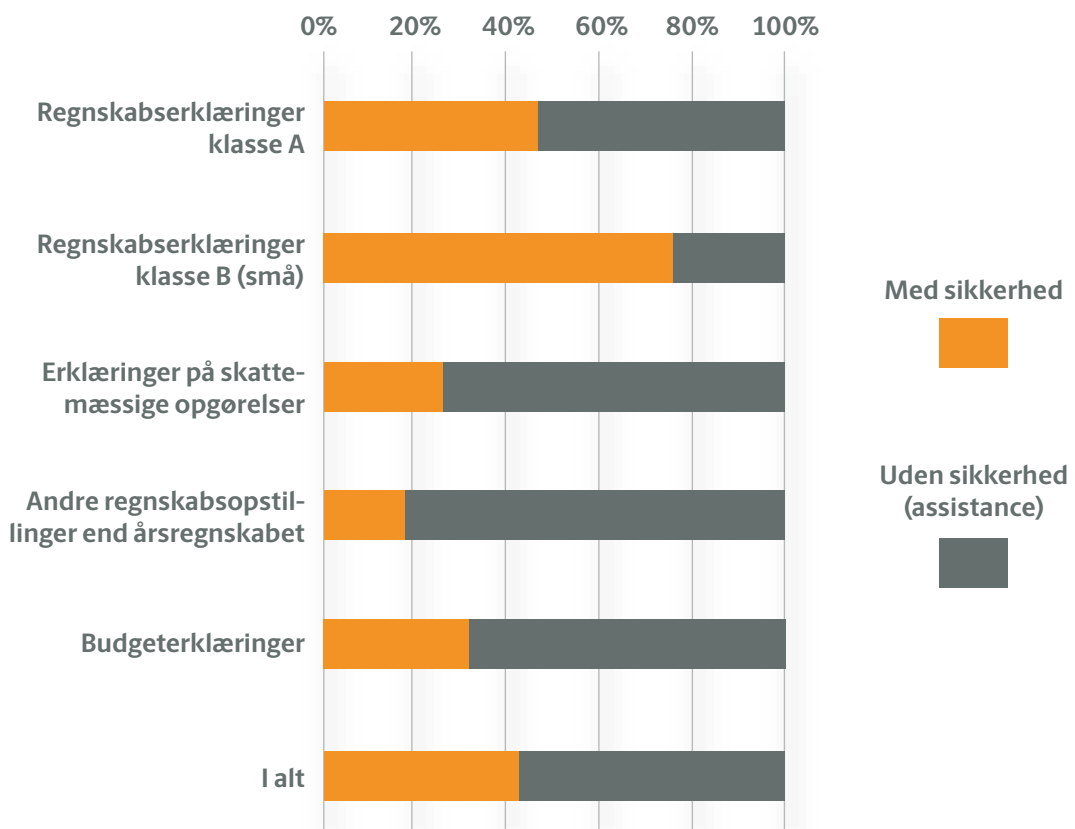
2.2 Assistance vinder frem

Undersøgelsen dokumenterer en betydelig udbredelse af erklæringer om assistance, og resultaterne samt respondenternes kommentarer viser også, at der synes at være en tendens til, at disse erklæringer vinder frem.

Figur 2.7 viser den procentvise fordeling af erklæringer med sikkerhed og erklæringer uden sikkerhed på de områder, hvor der er mulighed for valg mellem en erklæring med sikkerhed og en assistanceerklæring. Det vil sige ved erklæringer om regnskaber (hvor det er muligt, dvs. klasse A og B (små)), erklæringer om skattemæssige opgørelser, erklæringer om andre regnskaber samt erklæringer om budgetter.

Andelen af assistanceerklæringer er mindst ved årsregnskaber efter årsregnskabsloven og særligt i regnskabsklasse B (små), hvor kun ca. ¼ har valgt assistance. Andelen er beregnet ud fra små B-virksomheder, der ikke har fravalgt en revisorerklæring. I regnskabsklasse A er der lidt flere assistanceerklæringer end erklæringer med sikkerhed. Ved budgeterklæringer afgives næsten 7 ud af 10 erklæringer som erklæringer uden sikkerhed. Fravalget af erklæringer med sikkerhed er endnu stærkere ved skattemæssige erklæringer, hvor ca. ⅓ er erklæringer om assistance. Endelig er andelen af assistanceerklæringer størst ved erklæringer om andre regnskabsopgørelser end årsregnskaber, hvor hele 82 % er afgivet uden sikkerhed. Andre regnskabsopgørelser kan være interne regnskaber, specifikationshæfter, perioderegnskaber m.v.

Figur 2.7 Assistanceerklæringer over for erklæringer med sikkerhed på områder med valgfrihed (gennemsnit 580 revisorer)



Et af de hyppigst forekommende temaer blandt respondenternes kommentarer har været valget og udbredelsen af assistanceerklæringer. Der er især fire typer af kommentarer til udviklingen. For det første anføres det af flere, at ydelsen vælges, fordi den ikke omfattes af kvalitetskontrollen, og fordi den er mindre reguleret. Således eksempelvis:

"I bør arbejde for yderligere lempelse af det meget rigide kvalitetssikringssystem, der er opbygget... Revisionsfaget dør, da der er mange "bogholderfirmaer", der tilbyder den samme assistance, som vi reelt yder, men til en meget lavere betaling, fordi de ikke er underlagt kvalitetsstyringen".

"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".

"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".

Udviklingen beklages ligeledes af flere, fordi den på sigt kan udhule revisors særlige position. Den medfører alt andet lige, at sikkerheden om og dermed muligvis de pågældende regnskabers troværdighed i omverdenens øjne falder. Dette skal ses i sammenhæng med, at troværdighed ofte indgår i motivationen for overhovedet at involvere revisor – selvfølgelig ved siden af købet af den nødvendige kompetence. Synspunktet formuleres eksempelvis således:

"Endvidere går udviklingen pga. de noget rigide krav til kvalitetsstyring og i standarderne i den forkerte retning. Mange vælger assistanceerklæringer, selv om kunde og interessenter kunne have nytte af en erklæring med højere sikkerhed. Dette kan vel i yderste konsekvens betyde, at omverdenens opfattelse af vores erhverv kunne blive påvirket væsentligt negativt. Vi bliver da kun bogholdere med en lidt længere uddannelse".

"Det ønskede kvalitetsløft ved skærpede regler omkring erklæringsafgivelse mener jeg ikke er opnået – vi som revisorer går længere og længere ned i erklærings-type – bl.a. på grund af øget arbejdsbyrde og risiko ved erklæringer med sikkerhed og dermed forhøjet revisorhonorar, som kunderne ikke ønsker. Det er blevet en konkurrenceparameter ved valg af erklæringstype

– desværre – og det betyder hele tiden, at den forventede forhøjelse af kvaliteten ikke kommer".

"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... Den igangværende glidning er set ud fra et samfundsmæssigt synspunkt stærkt bekymrende" (Revisortilsyn og SKAT nævnes som de, der driver udviklingen den vej).

Et par respondenter refererer til, at valget af assistance ligefrem er firmapolitik.

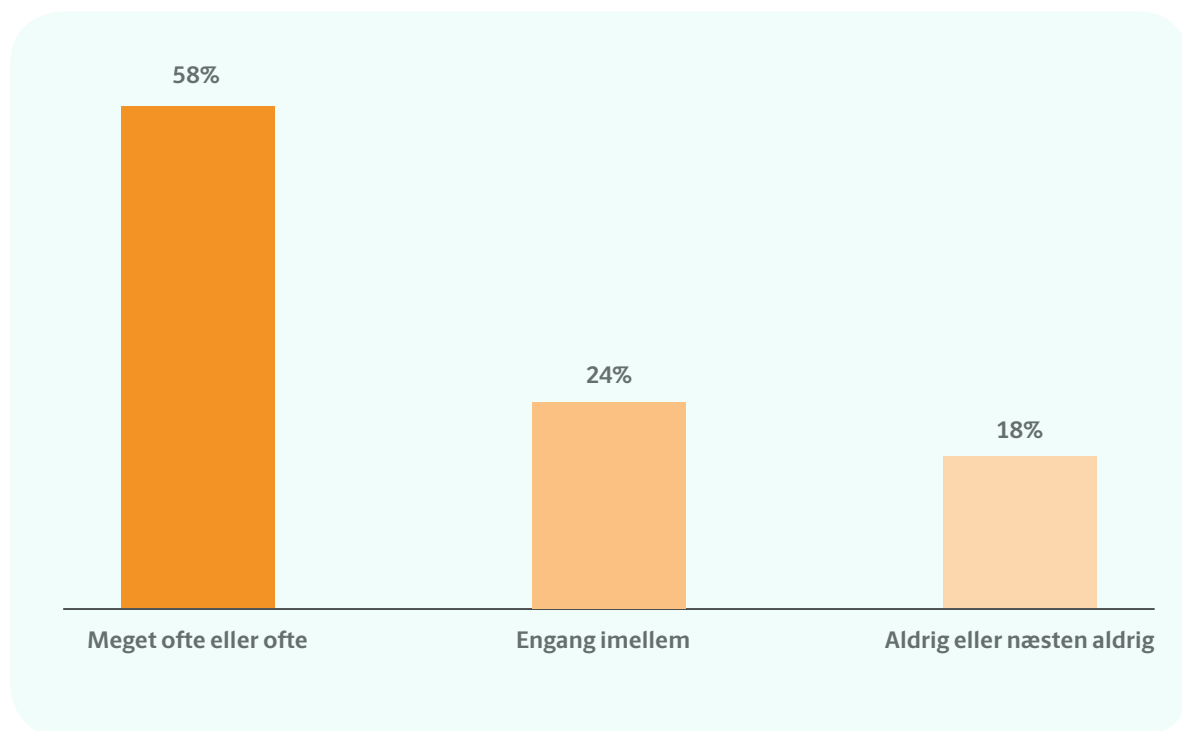
Omkostningsbesparelser og dermed klienternes umiddelbare økonomiske interesser, som politisk har begrundet de senere års "administrative lempelser", anføres som en fjerde type af kommentar til udviklingen. Eksempelvis således:

"Mange revisorer vælger assistanceerklæringer. Da de ikke er med i kvalitetskontrollen, og som udgangspunkt er det jo useriøst, men det sælges på grund af prisen".

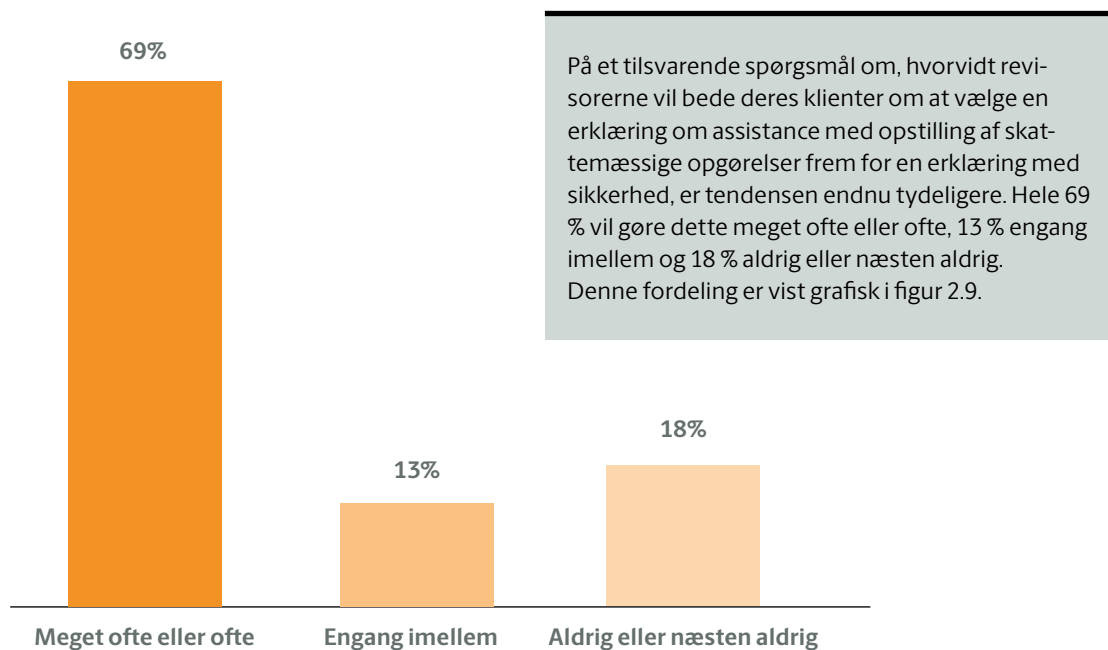
"Man skal måske også fokusere på, at det har været lovgivers sigte, at visse virksomheder skal kunne fravælge erklæringer med sikkerhed af omkostningsmæssige hensyn. I den forbindelse skal revisor loyalt medvirke, således at klienten kan opnå en besparelse".

Valget af assistance frem for erklæringer med sikkerhed er ligeledes undersøgt i to særskilte spørgsmål. Svarene på disse spørgsmål viser en klar tendens til valg af assistanceerklæringer. Revisorerne blev spurgt, om de anbefaler deres klienter at vælge en erklæring om assistance med opstilling af regnskab, når klienten har denne valgmulighed. Hertil angiver 58 %, at de vil anbefale dette meget ofte eller ofte, 24 % engang imellem, og kun 18% aldrig eller næsten aldrig. Denne fordeling er vist grafisk i figur 2.8.

Figur 2.8 Har du anbefalet en klient at vælge en erklæring om assistance med opstilling af regnskab, når klienten har haft denne mulighed?



Figur 2.9 Vil du bede dine klienter om at vælge en erklæring om assistance med opstilling af skattemæssige opgørelser frem for en erklæring med sikkerhed?



Svarene blev givet på en skala fra 0-4. Beregnede gennemsnit er henholdsvis 2.9 og 2.6. Langt de fleste respondenter (513 og 506) besvarede spørgsmålene.

2.3 Udvidet gennemgang – i et ret begrænset omfang

Det fremgik af tabel 2.1, at udvidet gennemgang kun er valgt i begrænset omfang. Blandt de små B-virksomheder, der ikke helt har fravalgt revisor, vælges udvidet gennemgang af 5 %, mens de store B-virksomheder er oppe på 8 %.

Størstedelen af de respondenter, som har klienter med mulighed for at vælge udvidet gennemgang, har ingen klienter, som har valgt dette. Det gælder for 74 % af respondenterne med små B-virksomheder og for 80 % af respondenterne med store B-virksomheder som klienter, at de ikke har klienter som har valgt udvidet gennemgang. Henholdsvis 114 og 72 af de i alt 580 revisorer oplyser at have klienter, der har valgt udvidet gennemgang. Blæses disse tal op på medlemmerne af FSR – danske revisorer, der kan afgive erklæringer (2.896), skulle 569 medlemmer have små B-virksomheder og 360 medlemmer have store B-virksomheder, der har valgt ydelsen.

Det begrænsede omfang kan formentlig delvist henføres til, at valget af udvidet gennemgang skal ske på en ordinær generalforsamling, hvilket virksomheder let kunne overse i perioden fra den generelle lov blev vedtaget i december 2012 og frem til den detaljerede udmøntning i en særlig standard forelå som bilag til den nye erklæringsbekendtgørelse i april 2013.

Der ser ud til at være en større udbredelse blandt store B-virksomheder. Dette kan skyldes, at omkostningsbesparelsen er relativt størst her, hvor de egentlige revisionshandlinger fylder mere end i en lille B-virksomhed med et større behov for regnskabsassistance. Endvidere kan den interne kontrol i en større B-virksomhed forebygges, at der opstår behov for yderligere handlinger ved mistanke om væsentlige fejl på ressourcerkrævende undersøgelsesområder som varebeholdninger og debitorer. Opstår en sådan mistanke, skal det føre til yderligere handlinger.

Udvidet gennemgang anvendes efter det oplyste ved erklæringsafgivelse på 1 % af regnskaberne i klasse A.

Dette er i strid med IFAC's begrebsramme og dermed professionens regulering, men ikke med lovgivningen. Ni revisorer oplyser at have A-klienter, der benytter ydelsen. En direkte opblæsning peger på, at 45 medlemmer af FSR – danske revisorer kunne være i samme situation.

Nogle få respondenter fremsætter kommentarer om udvidet gennemgang. Kommentarerne understøtter den begrænsede udbredelse. Nogle er kritiske over for ydelsen, mens andre opfatter det som et spørgsmål om tid, før den vinder indpas. Nedenfor er anført et par eksempler.

"Brug af udvidet gennemgang contra review – synliggørelse af, at den danske standard er et fejlprodukt, som blot forvirrer mere, end det gavner".

"Uanset drøftelser omkring revisionspligt eller ej, så efterspørger finansieringspartnere og især banker revisionspåtegninger på årsrapporter. De er endnu ikke så vilde med den udvidede gennemgang, men det er nok mest et spørgsmål om information og undervisning".

"Undersøgelsen vil være mere interessant om et år, når overgang til udvidet gennemgang har forplantet sig. For langt størsteparten af vores 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 over for de lokale banker".

2.4 Erklæringer til offentlige myndigheder

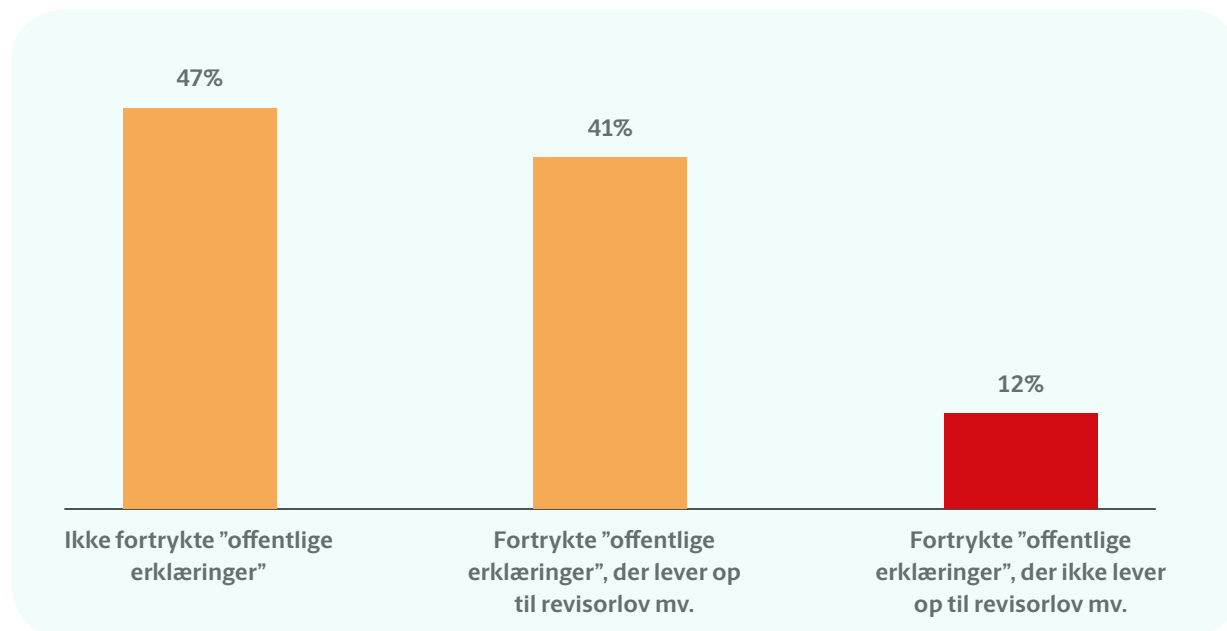
Det fremgår af tabel 2.4, at andelen af ikke-fortrykte og fortrykte erklæringer til offentlige myndigheder er nogenlunde lige store. En fortrykt erklæring er ofte udarbejdet i et fast format af en offentlig myndighed, der kræver en revisors kontrol af, at eksempelvis vilkårene for et statsligt tilskud er opfyldt.

Tabel 2.4 Erklæringer til offentlige myndigheder (gennemsnit 580 revisorer)

	Antal	I %
Ikke fortrykte "offentlige erklæringer"	4.3	47
Fortrykte "offentlige erklæringer", der lever op til revisorlov m.v.	3.7	41
Fortrykte "offentlige erklæringer", der ikke lever op til revisorlov m.v.	1.1	12
Erklæringer i alt	9.1	100

Figur 2.10 viser fordelingen grafisk. De fortrykte erklæringer, der ikke lever op til revisorlovgivningen, er fremhævet som problematiske ved den røde farve.

Figur 2.10 Fordeling af erklæringer til offentlige myndigheder (gennemsnit 580 revisorer)





Det ses altså, at hovedparten af de fortrykte erklæringer vurderes som værende i overensstemmelse med den generelle revisorlovgivning, herunder erklæringsbekendtgørelsen. Dette tyder på, at diverse ministerier ofte tager højde for revisorreguleringen, når de udsteder retningslinjer og krav til undersøgelser og erklæringer herom.

En enkelt revisor komplimenterer det offentlige således:

"Det offentlige er blevet markant bedre i løbet af det sidste år, stort set alle deres erklæringer er opdateret/tilrettet, og vi oplever ikke længere, at vi behøver at udarbejde særskilte erklæringer efter erklæringsbekendtgørelsen".

Det må dog alligevel ses som et problem, at 12 % af erklæringerne til de offentlige myndigheder stadig ikke lever op til kravene i den generelle revisorlovgivning. Blæses dette op på FSR – danske revisors medlemmer, svarer det til, at der årligt er ca. 3.200 erklæringssituationer, hvor revisor bliver sat i den svære situation: Der skal træffes et valg mellem at afgive en erklæring efter ministeriets skabelon og dermed se bort fra den generelle revisorlovgivning, eller – muligvis – at skabe et problem for klienten.

Et par respondenter kommenterer dette.

"Med hensyn til standarderklæringer har jeg angivet, at

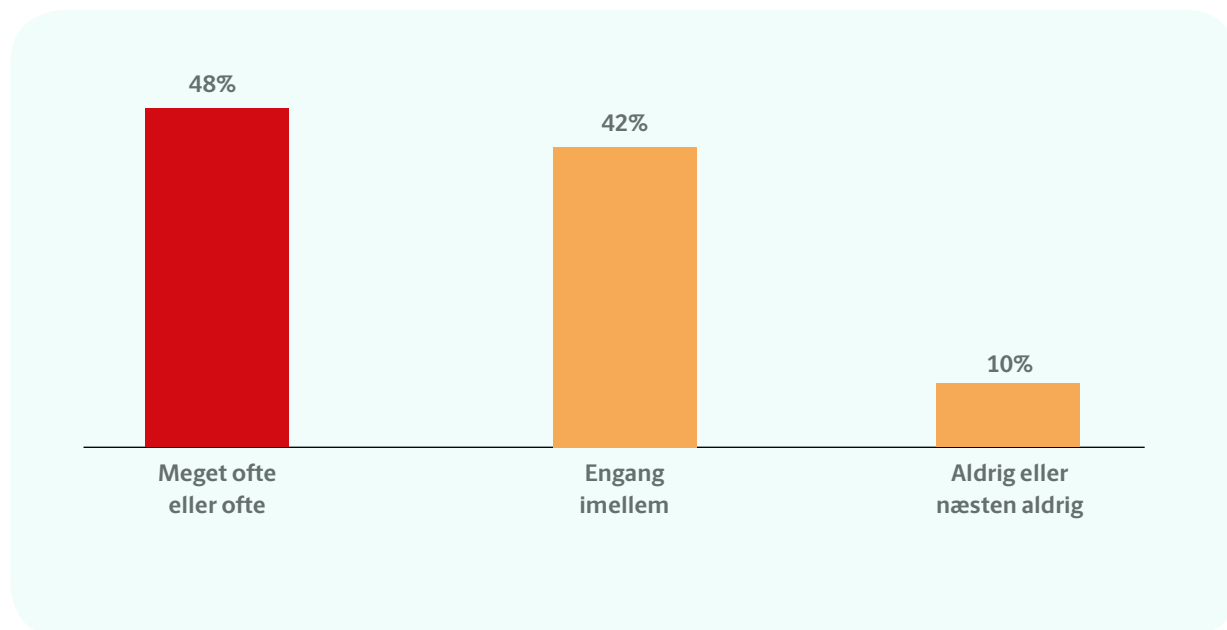
disse ofte afviger fra erklæringsbekendtgørelsen, hvilket er korrekt. I den forbindelse er problemet, at der ikke er andre end revisorer, der interesserer sig for de ændringer, der løbende sker, og der er ikke nogen, der har overblik over eller interesse i løbende at tilpasse".

"Endvidere bør det ikke forekomme, at offentlige myndigheder kan bede om erklæringer, som er i strid med erklæringsbekendtgørelsen".

Der er tilsyneladende stadig et problem med fortrykte erklæringer, hvilket understøttes af, at 48 % af respondenterne meget ofte eller ofte støder på sådanne erklæringer, der er i strid med erklæringsbekendtgørelsen, mens 42 % møder problemet engang imellem og kun 10 % aldrig eller næsten aldrig. Denne fordeling er vist grafisk i figur 2.11, hvor den røde farve fremhæver problemområdet.

På området for tilskudserklæringer mv. skal virksomheder være opmærksomme på, at der kan være sammenhæng mellem særlige erklæringskrav og den faktiske mulighed for at fravælge revision. Konkrete eksempler herpå er erklæringskrav fra Rejsegarantifonden og for kulturelle institutioner, der modtager tilskud med tilknyttede erklæringskrav fra Kulturministeriet. Her kan de konkrete særlige krav reelt gøre fravalget af revision af årsregnskabet u hensigtsmæssigt.

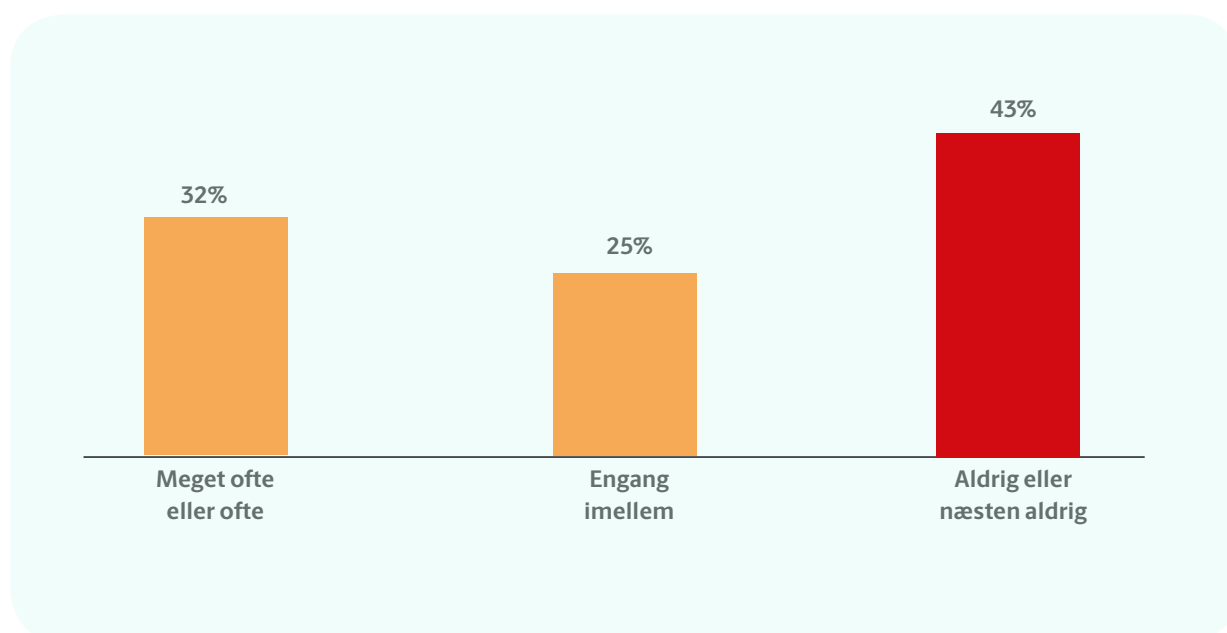
Figur 2.11 Er du stødt på fortrykte erklæringer, der er i strid med erklæringsbekendtgørelsen?



På spørgsmålet om, hvorvidt offentlige myndigheder er modtagelige over for nødvendige fravigelser, mener 32 %, at dette er tilfældet meget ofte eller ofte, 25 % engang imellem, mens de resterende 43 % aldrig eller næsten aldrig erfarer en sådan modtagelighed. Denne fordeling er vist grafisk i figur 2.12, hvor den røde farve indikerer problemet.

Kun henholdsvis 301 og 228 respondenter havde svar på disse spørgsmål. Der skulle svares på en skala 0-4, og de respektive gennemsnit var 2.55 på problemets omfang og 1.89 på de offentlige myndigheders modtagelighed for at løse det.

Figur 2.12 Oplever du, at offentlige myndigheder er modtagelige over for nødvendige fravigelser?



2.5 Særligt om selskabsretlige erklæringer

Selskabsloven m.v. indeholder en lang række krav om selskabsretlige erklæringer, hvor revisor skal erklære sig om eksempelvis værdiansættelsen af apportindskud og -udlodning, åbnings- og mellembalancer, kreditorernes sikkerhed ved fusioner og spaltninger, efterfølgende begivenheder ved visse kapitalforhøjelser og -nedsættelser m.v.

Det fremgår af tabel 2.2, at revisor gennemsnitligt afgiver 4.8 selskabsretlige erklæringer om året. Efter tabel 2.1 afgiver gennemsnitsrevisor 76.5 årsregnskaberklæringer. Hvis det antages, at der kun afgives en selskabsretlig erklæring pr. selskab, svarer det til, at der afgives en selskabsretlig erklæring i lidt over 6 % af selskaberne.

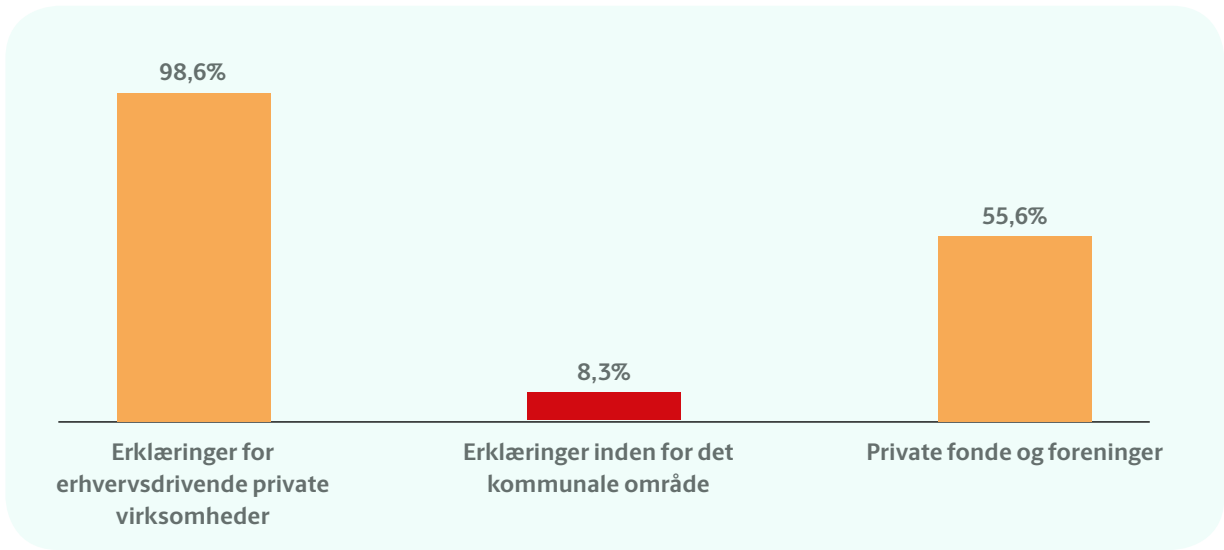


3 Erklæringer inden for det kommunale område

I tabel 3.1 vises antallet af regnskabserklæringer inden for det kommunale område. Det bemærkes, at området tilsyneladende er for

specialister, idet kun 49 revisorer af de 588, der deltog i undersøgelsen, har haft opgaver i den kategori, jf. nedenstående figur 3.1 og den røde søjle her.

Figur 3.1 Andel af undersøgelsens revisorer, som har udarbejdet erklæringer inden for de overordnede kategorier



De 49 revisorer afgav i gennemsnit ca. 16 regnskabs-erklæringer om året. Hvis andelen i vores undersø-gelse er repræsentativ for FSR – danske revisors medlemmer, har i alt 245 af disse opgaver inden for dette område.

Kommunalt finansierede institutioner dominerer antalsmæssigt med næsten 11 af gennemsnitligt 16 regnskabserklæringer. Kommunalt finansierede insti-

tutioner kan være skoler, daginstitutioner, opholds-steder m.v., der helt eller delvist er finansierede af kommunale midler.

Kommuner og kommunale institutioner repræsente-r stort set de resterende 5 regnskabserklæringer af de i alt 16, mens kommunale fællesskaber fremstår som et marginalt erklæringsfelt.

Tabel 3.1 Antal årsregnskabserklæringer pr. revisor (gennemsnit 49 revisorer)

	Antal	I %	I % (total)
Kommuner og kommunale institutioner			
Revision	3.70	78	23.2
Assistance	1.06	22	6.6
I alt kommuner	4.76	100	29.8
Kommunalt finansierede institutioner			
Revision	10.67	99	66.8
Review	0.04	1	0.2
I alt kommunalt finansierede institutioner	10.71	100	67.0
Kommunale fællesskaber			
Revision	0.51	100	3.2
I alt	15.98		100.0

I tabel 3.2 oplystes det gennemsnitlige antal af andre erklæringer afgivet af de 49 revisorer.

Der afgives næsten 33 erklæringer i gennemsnit, hvoraf hovedparten er erklæringer med sikkerhed til det offentlige. Denne type erklæringer vedrører

typisk forhold med relevans for, om en konkret kommunalt finansieret institution opfylder tilskudsbetingelserne. Hvis alle erklæringerne er afgivet for kommunalt finansierede institutioner, svarer det til, at der afgives ca. 2 ½ tilskudserklæring pr. årsregnskabsklient.

Tabel 3.2 Antal andre erklæringer pr. revisor (gennemsnit 49 revisorer)

	Antal	I %
Andre regnskabserklæringer	2.10	6.4
Budgeterklæringer	1.27	3.9
Erklæringer med sikkerhed til det offentlige (tilskud)	25.73	78.7
Andre erklæringer med sikkerhed	1.63	5.0
Aftalte arbejdshandlinger	1.96	6.0
I alt	32.69	100.0

I tabel 3.3 vises antallet af erklæringer blæst op på alle medlemmer af FSR – danske revisorer. Det fremgår, at erklæringer for kommunalt finansierede institutioner er dominerende.

Tabel 3.3 Antal erklæringer inden for det kommunale område for medlemmer af FSR – danske revisorer (direkte opblæsning nedkorrigeret med 15 %)

	Antal	I %	I % (total)
Regnskabserklæringer			
Kommuner og kommunale institutioner	990	29.8	9.8
Kommunalt finansierede institutioner	2.227	67.0	22.0
Kommunale fællesskaber	106	3.2	1.0
Regnskabserklæringer i alt	3.323	100.0	32.8
Andre erklæringer			
Andre regnskabserklæringer	437	6.4	4.3
Budgeterklæringer	264	3.9	2.6
Erklæringer med sikkerhed til det offentlige (tilskud)	5.351	78.7	53.9
Andre erklæringer med sikkerhed	339	5.0	3.3
Aftalte arbejdshandlinger	408	6.0	4.1
Andre erklæringer i alt	6.799	100.0	68.2
Erklæringer inden for det kommunale område i alt	10.122		100.0

4 Erklæringer for private fonde og foreninger

I tabel 4.1 oplistes det gennemsnitlige antal årsregnskabserklæringer om fonde og foreninger. I alt har 327 af 588 revisorer opgaver på dette felt.

Det fremgår, at der afgives en årsregnskabserklæring i gennemsnit om erhvervsdrivende fonde. Det skal nævnes, at erhvervsdrivende fonde altid er revisionspligtige efter ISA standarderne uanset størrelse.

Hertil fremgår det, at der afgives lidt mere end 2 årsregnskabserklæringer for almindelige fonde. Revisionsbestemmelserne i lov om fonde og visse foreninger er meget særprægede, idet stort set alle kan være "revisor" i en fond med en egenkapital under 3 mio.kr, mens kun revisorer, advokater og godkendte forvaltningsafdelinger kan have opgaven i større almindelige fonde.

Det antages, at der er ca. 13.000 almindelige fonde – tallet er usikkert, da der siden 1992 ikke har været en centralt fondsregister. Hvis respondenterne i undersøgelsen var repræsentative, skulle FSR – danske revisors medlemmer afgive i alt 3.483 årsregnskabserklæringer om almindelige fonde. En 15% reduktion, jf. bilag 3, giver 2.956 årsregnskabserklæringer. Dette svarer til, at kun godt 23 % af de almindelige fonde

er revideret af godkendte revisorer. Det er rimeligt at antage, at de godkendte forvaltningsafdelinger er hovedaktøren på området.

Advokater og godkendte forvaltningsafdelinger dog kun, hvis de selv har udarbejdet regnskabet.

Endelig fremgår det, at der i gennemsnit afgives næsten 7 årsregnskabserklæringer for foreninger. Foreningsområdet er bredt og omfatter kun i begrænset omfang lovpligtig revision, såsom i faglige foreninger (FSR – danske revisorer er eksempelvis en branche-forening og DI en arbejdsmarkedssammenslutning i den kategori) og i investeringsforeninger. Herudover er den frivillige revision udbredt i foreningstyper som andelsboligforeninger og mere sjældent i eksempelvis sportsforeninger.

For at holde spørgeskemaet på et acceptabelt omfang undlod vi at detaljere det yderligere på foreningsområdet. Herved mistes selvfølgelig muligheden for yderligere analyse

Tabel 4.1 Antal årsregnskabserklæringer pr. revisor (gennemsnit 327 revisorer)

	Antal	I % (total)
Erhvervsdrivende fonde		
Revision	1.00	10.0
Almindelige fonde		
Revision	2.13	21.3
Foreninger		
Revision	6.02	
Review	0.38	
Assistance	0.49	
	6.89	68.7
I alt	10.02	100.0

I tabel 4.2 fremgår det, at der i gennemsnit afgives ca. 6 andre erklæringer i fonde og foreninger.

Tabel 4.2 Antal andre erklæringer pr. revisor (gennemsnit 327 revisorer)

	Antal	I % (total)
Andre regnskabserklæringer	2.20	37.3
Budgeterklæringer	0.94	15.9
Erklæringer med sikkerhed til det offentlige (tilskud)	1.28	21.7
Andre erklæringer med sikkerhed	0.77	13.1
Aftalte arbejdshandlinger	0.71	12.0
I alt	5.90	100.0

I tabel 4.3 vises antallet af erklæringer blæst op på alle medlemmer af FSR – danske revisorer. Det ses, at årsregnskabserklæringer for foreninger er det største delområde.

Tabel 4.3 Antal erklæringer om fonde og foreninger for medlemmer af FSR – danske revisorer (direkte opblæsning nedkorrigeret med 15 %)

	Antal	I %	I % (total)
Regnskabserklæringer			
Erhvervsdrivende fonde	1.388	10.0	6.3
Almindelige fonde	2.956	21.3	13.4
Foreninger	9.562	68.7	43.3
Regnskabserklæringer i alt	13.906	100.0	63.0
Andre erklæringer			
Andre regnskabserklæringer	3.053	37.3	13.8
Budgeterklæringer	1.305	15.9	5.9
Erklæringer med sikkerhed til det offentlige (tilskud)	1.776	21.7	8.0
Andre erklæringer med sikkerhed	1.069	13.1	4.8
Aftalte arbejdshandlinger	985	12.0	4.5
Andre erklæringer i alt	8.188	100.0	37.0
Erklæringer for fonde og foreninger i alt	22.094		100.0



5 Erklæringsafgivelse på tværs

I dette afsnit foretages en videre analyse af undersøgelsens resultater på følgende områder:

- Er der en ensartet fordeling af årsregnskabserklæringer for regnskabsklasserne A og små B-virksomheder? (afsnit 5.1)
- Er fordelingen påvirket af, hvorvidt de enkelte revisorer er statsautoriserede eller registrerede revisorer, størrelsen af revisionsvirksomheden, samt hvorvidt revisor er placeret øst eller vest for Storebælt? (afsnit 5.2)
- I hvilket omfang anbefaler revisorerne assistance til deres klienter? (afsnit 5.3)
- Hvor udbredte er aftalte arbejdshandlinger og erklæringer om andet end finansielle informationer? (afsnit 5.4)
- Hvilke erfaringer har revisorerne med fortrykte erklæringer? (afsnit 5.5)

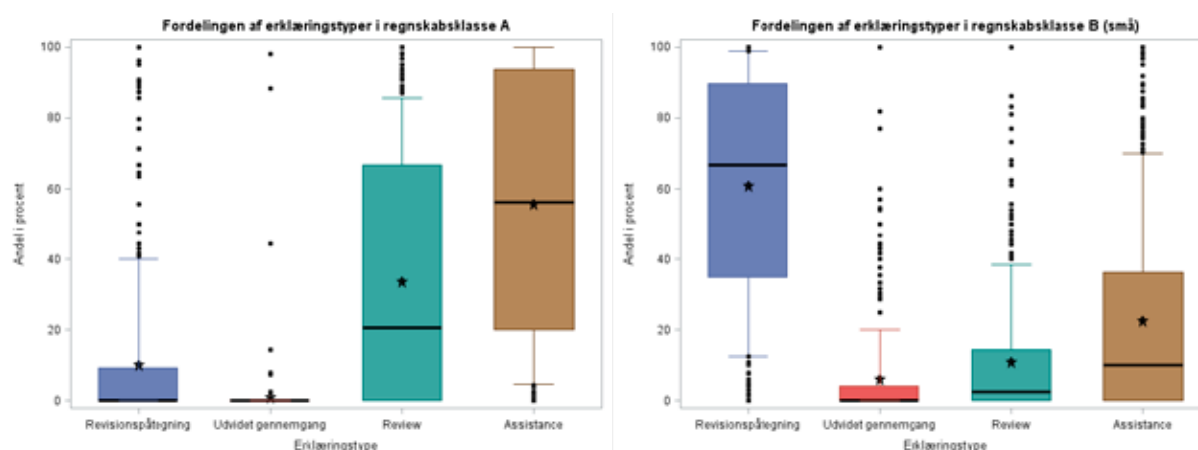
5.1 Fordelingen af erklæringstyper ved erklæringsafgivelse om årsregnskaber

I det følgende undersøges fordelingen af erklæringstyper ved erklæringsafgivelse om årsregnskaber. Der er således inden for hver regnskabsklasse, A og B (små), foretaget en beregning af den procentvise fordeling for hver revisor på de fire mulige erklæringstyper. Der er kun medtaget de revisorer, der er særligt erklæringsaktive ved, at de har 20 eller flere erklæringsopgaver i de pågældende regnskabsklasser. Der er 386 revisorer af disse i regnskabsklasse A og 367 i regnskabsklasse B (små). Dette skal imødegå,

at revisorer med få observationer skaber støj i resultaterne.

Idet der kun medtages revisorer med mere end 20 kunder i hver regnskabsklasse, så må det forventes, at fordelingen af erklæringstyper er ensartet på tværs af revisorer. Figur 5.1 viser, at dette ikke er tilfældet. Jo mere boksen og de tilhørende linjer for hver erklæringstype er trukket ud, jo mere forskellig er udbredelsen af den pågældende erklæringstype blandt revisorernes klientporteføljer.

Figur 5.1 Fordelingen af erklæringstyper (for respondenter med mere end 20 klienter i den pågældende regnskabsklasse)



Note: a) Stjernesymbolet markerer den gennemsnitlige procentandel for hver erklæringstype. b) Den vandrette streg placeret inden i hver boks markerer medianen, hvilket vil sige den midterste observation. c) Hver boks er afgrænset af det øverste og nederste kvartil, hvilket vil sige, at boksen indeholder de 50% respondenter, som er tættest på medianen/gennem-

snittet (de midterste observationer). d) Stregerne i forlængelse af hver boks har sit vandrette slutpunkt ved de øverste og nederste percentiler. e) De cirkler, der er over eller under de vandrette slutpunkter, markerer de respondenter, som har procentandele for den givne erklæring blandt de 10% højeste eller de 10% laveste.

Det ses eksempelvis for assistanceerklæringer i regnskabsklasse A, at de 50% revisorer, der er tættest på gennemsnittet og medianen, stadigvæk svinger mellem at afgive assistanceerklæringer på mellem 20% og 94% af deres klienter. Det ses også, at de revisorer, som ikke afgiver assistanceerklæring i regnskabsklasse A, overvejende afgiver reviewerklæringer.

For regnskabsklasse B (små) afgiver de fleste revisionserklæringer. Det ses dog, at de 50% revisorer, der er tættest på gennemsnittet/medianen, svinger mellem at udføre revision for mellem 35% og 90% af deres klienter. For udvidet gennemgang viser figuren, at det gennemsnitligt kun er en lille andel af klienterne, hvor dette er valgt. Imidlertid ses det, at de 10% revisorer, som har de højeste andele af udvidet gennemgang i klientporteføljen, afgiver denne erklæring

for mellem 20% og 100% af alle deres klienter i klasse B (små). Det betyder, at klienterne for nogle revisorer i høj grad har valgt udvidet gennemgang, mens klienterne for de fleste revisorer slet ikke har valgt den erklæringstype.

Disse resultater viser således, at fordelingen af erklæringstyper synes meget forskellig blandt revisorerne, hvilket tyder på, at revisorerne har betydelig indflydelse på valg af erklæringstype. Det kan naturligvis ikke udelukkes, at noget af forklaringen kan skyldes intern firma-allokering af bestemte erklæringstyper til bestemte revisorer, eller at klienter vælger revisor, alt efter hvilken erklæringstype revisor kan tilbyde. Imidlertid er ovenstående resultater så markante, at sådanne forhold ikke kan forklare de store forskelle i fordelingen.

5.2 Er fordelingen af erklæringstyper påvirket af særlige revisorkarakteristika?

Såfremt revisorerne har betydelig indflydelse på klienternes valg af erklæringstype, eller måske ligefrem vælger for dem, så kan valg af erklæringstype måske også være påvirket af særlige revisorkarakteristika. Tabel 5.1 viser de procentvise andele af registrerede respektive statsautoriserede revisorer opdelt efter opgavetype ved afgivelse af regnskabserklæringer for private virksomheder. Analysen omfatter regnskabsklasser med valgmuligheder, dvs. regnskabsklasse A og B (små).

Det fremgår, at registrerede revisorer har markant højere andele ved assistance og lavere andele ved revision i klasse A og udvidet gennemgang i klasse B. Derimod er andelen lige store ved review i begge regnskabsklasser.

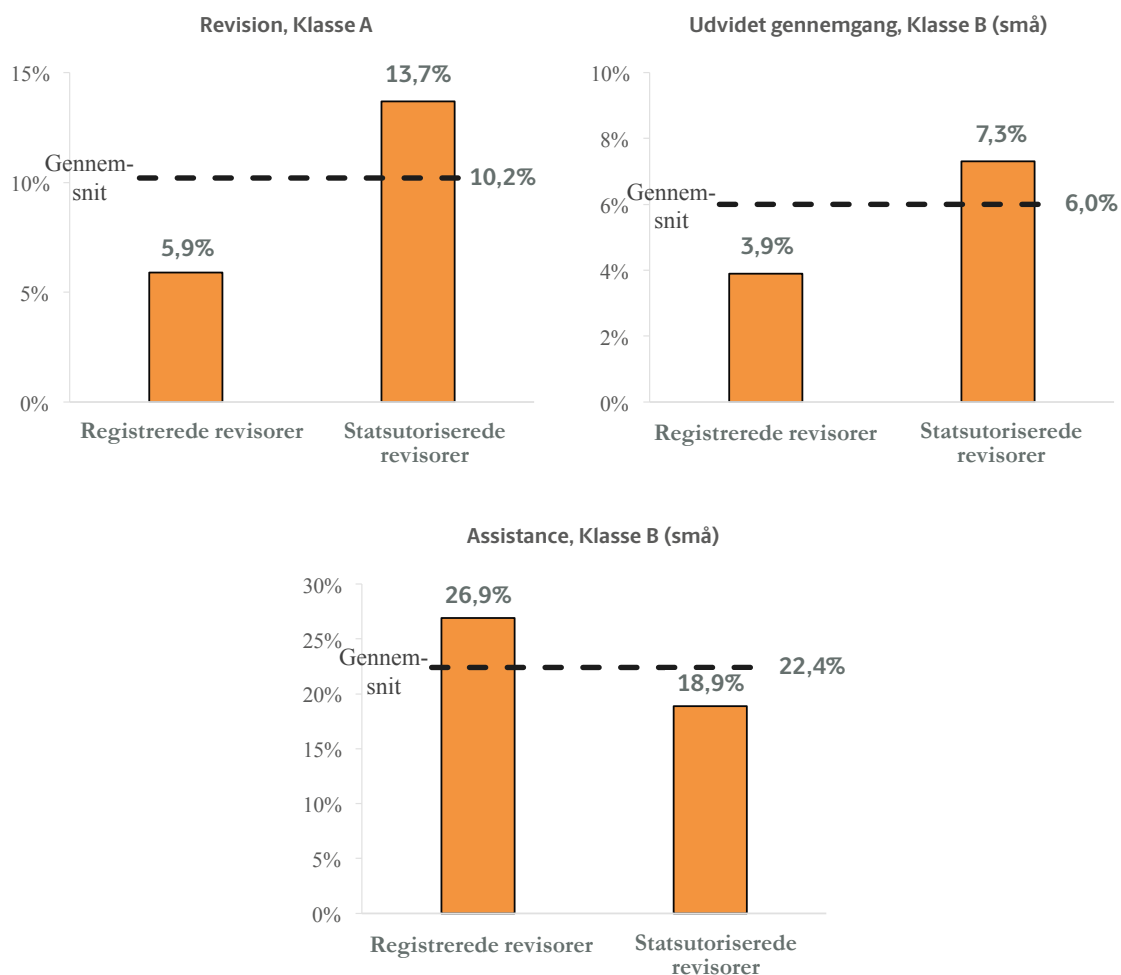
Tilsvarende afsnit 5.1 foretages analyserne i dette afsnit på grundlag af de revisorer, der har 20 eller flere erklæringsopgaver i henholdsvis regnskabsklasse A (386 af de 580 revisorer) og regnskabsklasse B, små (367 revisorer), samt 10 eller flere erklæringer om skattemæssige opgørelser (444 af de 580 revisorer). I tabellerne vises gennemsnit opdelt på revisorkarakteristika med fed såfremt disse er statistisk signifikant højere end de øvrige gennemsnit. Ved statistiske tests er signifikansniveauet 5% (dvs. p-værdier lavere end 0,05). Dette gælder tilsvarende for de efterfølgende tabeller.

Tabel 5.1 Valg af revisorydelse i regnskabsklasse A og B (små) opdelt efter revisortype (erklæringsaktive med minimum 20 erklæringer: 386 i klasse A og 367 i klasse B, små)

	Revision	Udvidet gennemgang	Review	Assistance	I alt
Klasse A					
Registrerede revisorer	0.059	0.001	0.311	0.629	1.000
Statsautoriserede revisorer	0.137	0.011	0.369	0.483	1.000
Gennemsnit	0.102	0.007	0.335	0.556	1.000
Klasse B, små					
Registrerede revisorer	0.587	0.039	0.105	0.269	1.000
Statsautoriserede revisorer	0.629	0.073	0.109	0.189	1.000
Gennemsnit	0.609	0.060	0.107	0.224	1.000

Figur 5.2 viser de markante forskelle grafisk.

Figur 5.2 Andel af regnskabserklæringer fordelt på revisortype, erklæringstype og regnskabsklasse



I tabel 5.2 er den samme analyse foretaget med en opdeling af revisorerne efter revisionsvirksomhedsstørrelse. Det fremgår, at små revisionsvirksomheder har en overvægt af erklæringer om assistance med regnskabsopstilling, mens store og mellemstore virksomheder ligger højere på erklæringer med sikkerhed. I regnskabsklasse A gælder dette for review i mellemstore revisionsvirksomheder og for revision i store virksomheder. I regnskabsklasse B (små) gælder det for revision, udvidet gennemgang og review i store revisionsvirksomheder, samt for revision og review i mellemstore revisionsvirksomheder.

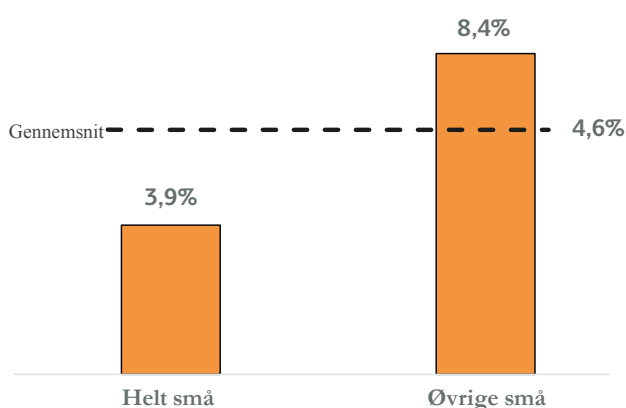
Revisionsvirksomhedsstørrelserne er defineret således: små revisionsvirksomheder op til 20 ansatte, mellemstore revisionsvirksomheder med mellem 21 og 600 ansatte og store revisionsvirksomheder med over 600 ansatte.

Tabel 5.2 Valg af revisorydelse i regnskabsklasse A og B (små) opdelt efter størrelse af revisionsvirksomhed (erklæringsaktive med minimum 20 erklæringer: 386 i klasse A og 367 i klasse B, små)

	Revision	Udvidet gennemgang	Review	Assistance	I alt
Klasse A					
Små	0.064	0.001	0.284	0.651	1.000
Mellemstore	0.106	0.012	0.436	0.446	1.000
Store	0.166	0.011	0.354	0.469	1.000
Gennemsnit	0.102	0.007	0.335	0.556	1.000
Klasse B, små					
Små	0.576	0.040	0.077	0.307	1.000
Mellemstore	0.690	0.035	0.155	0.120	1.000
Store	0.606	0.119	0.137	0.138	1.000
Gennemsnit	0.609	0.060	0.107	0.224	1.000

Hvis de små revisionsvirksomheder opdeles i helt små med 0-5 ansatte og øvrige små med mellem 6 og 20 ansatte, viser analysen, at det især er de helt små, der har klienter, der fravælger erklæringer med sikkerhed i regnskabsklasse A, mens der ikke er samme tendens i regnskabsklasse B. I regnskabsklasse A er der således markante forskelle ved revision (helt små 0.039 og øvrige små 0.084). Ved review er det de helt små, der trækker den samlede gruppe ned i forhold til andre revisionsvirksomheder, mens de øvrige små ligger på niveau med de store revisionsvirksomheder (helt små 0.230 og øvrige små 0.327, hvor de store revisionsvirksomheder ligger på 0.354). Figur 5.3 anskueliggør grafisk, at det er de helt små revisionsvirksomheder, der i særlig grad har klienter, der fravælger revision i regnskabsklasse A.

Figur 5.3 Opdeling i helt små og øvrige små revisionsvirksomheder, som foretager revision af virksomheder i regnskabsklasse A



Tabel 5.3 viser den tilsvarende analyse af erklæringer øst for og vest for Storebælt. I begge regnskabsklasser er der større præference for review vest for Storebælt.

Tabel 5.3 Valg af revisorydelse i regnskabsklasse A og B (små) opdelt efter, om de er afgivet øst for eller vest for Storebælt (erklæringsaktive med minimum 20 erklæringer: 386 i klasse A og 367 i klasse B, små)

	Revision	Udvidet gennemgang	Review	Assistance	I alt
Klasse A					
Øst	0.119	0.011	0.291	0.579	1.000
Vest	0.081	0.004	0.386	0.529	1.000
Gennemsnit	0.102	0.007	0.335	0.556	1.000
Klasse B, små					
Øst	0.612	0.058	0.091	0.239	1.000
Vest	0.605	0.061	0.127	0.207	1.000
Gennemsnit	0.609	0.060	0.107	0.224	1.000

I tabel 5.4 er der vist forskelle i andele i erklæringer med sikkerhed om skattemæssige opgørelser. Det ser således ud til, at det især er registrerede revisorer og mindre revisionsvirksomheder, der går væk fra erklæringer med sikkerhed.

Tabel 5.4 Andele af erklæringer om skattemæssige opgørelser afgivet med sikkerhed fordelt på revisorkategori, firmastørrelse og øst/vest for Storebælt (erklæringsaktive med minimum 10 erklæringer: 444)

Registrerede revisorer	0.199
Statsautoriserede revisorer	0.330
Små revisionsvirksomheder	0.209
Mellemstore revisionsvirksomheder	0.283
Store revisionsvirksomheder	0.360
Øst for Storebælt	0.259
Vest for Storebælt	0.281

En opdeling mellem helt små og øvrige små viser ingen markante forskelle. I tråd med tendensen for regnskabserklæringer i klasse A ligger de helt små dog lavest (0.183 over for øvrige små 0.228).

5.3 anbefalinger af assistance

Det er tidligere fremgået, at assistance med opstilling vinder udbredelse i disse år. Derfor spurgte vi, om revisorerne anbefalede deres klienter ydelsen, når valgmuligheden forelå generelt, og om de specifikt bad klienter om at vælge assistancedydelser ved skattemæssige opgørelser.

Generelt lå revisorerne højt på disse spørgsmål, der skulle besvares på en 0-4 skala, hvor 0 betød "aldrig" og 4 "meget ofte". Det høje niveau peger på, at revisor spiller en uhensigtsmæssigt aktiv rolle for klienters "valg" af revisorydelse. Dette kan også udledes af analysen af erklæringsfordelingen i de små virksom-

heder (afsnit 5.1) samt de mange tidligere anførte citater om "flugten over i assistance" for at undgå kvalitetskontrollen. Sat på spidsen – så indikerer resultaterne at revisor reelt ofte vælger for klienten.

Tabel 5.5 analyserer anbefalingerne opdelt efter revisortype. Her ligger begge typer meget højt ved anbefalingen om skattemæssige erklæringer. Dette gælder lidt mindre udtalt i andre situationer, hvor assistance med opstilling er et muligt valg. Her ligger de registrerede revisorer markant højest. Tabel 5.1 viste, at dette også gjaldt ved faktisk afgivne erklæringer. Hertil fremgår der en markant højere anbefalings-score i små revisionsvirksomheder.

Tabel 5.5 Anbefalinger af assistance opdelt efter revisortype og efter størrelse af revisionsvirksomhed (0= aldrig til 4= meget ofte)

	Beder klient vælge assistance ved skattemæssig opgørelse	Anbefaler klient at vælge assistance ved mulighed
Registrerede revisorer	2.85	2.82
Statsautoriserede revisorer	2.98	2.48
Gennemsnit	2.90	2.65
Små	3.02	2.83
Mellemstore	2.65	2.42
Store	3.01	2.45
Gennemsnit	2.90	2.65

Analysen opdelt efter geografisk placering øst og vest for Storebælt viser ikke signifikante forskelle og er derfor ikke vist.

5.4 Den begrænsede udbredelse af erklæringer om aftalte arbejdshandlinger og erklæringer om "andet"

Det er fremgået, at erklæringer om aftalte arbejdshandlinger ikke er særligt udbredte. Nedenfor er de tidligere skøn over antal og andele på de tre erklæringsområder vist i tabel 5.6.

Tabel 5.6 Antal erklæringer om aftalte arbejdshandlinger afgivet af medlemmer af FSR – danske revisorer

	Antal	% på område
Private erhvervsdrivende virksomheder	11.077	1.8
Kommunale område	408	4.1
Fonde og foreninger	985	4.5

Hvorvidt der er en tendens til udbredelse af aftalte arbejdshandlinger er yderligere undersøgt i et særskilt spørgsmål, hvor de deltagende revisorer er bedt om at vurdere, i hvilket omfang der afgives erklæringer om aftalte arbejdshandlinger for klienter, der ikke tidligere har rekvireret sådanne erklæringer.

Generelt lå revisorerne lavt på dette spørgsmål, der skulle besvares på en 0-4 skala, hvor 0 svarer til "aldrig" og 4 "meget ofte". Dette er overraskende, idet aftalte arbejdshandlinger faktisk kan være passende i mange konkrete tilfælde. Den meget negative og ansvarsbegrænsende tekst, der afslutter standar-

derklæringen, kan bære en del af skylden for den begrænsede udbredelse:

"Da ovennævnte arbejdshandlinger hverken er en revision eller gennemgang i overensstemmelse med danske revisionsstandarder, udtrykker vi ikke nogen grad af sikkerhed om opgørelsen af xxx for perioden 1. januar til 31. december 201#.

Hvis vi havde udført yderligere arbejdshandlinger, revideret eller udført review i overensstemmelse med danske revisionsstandarder, kunne andre forhold være fundet og rapporteret.

Vores erklæring er udelukkende udarbejdet med det formål, der er nævnt i denne erklærings indledning, og til Deres brug. Den må ikke bruges til noget andet formål eller videregives til nogen anden. Erklæringen

vedrører kun de oplysninger og forhold, der er nævnt ovenfor, og kan ikke udstrækkes derudover"

Det forekommer unødigt negativt at opliste alt det, som revisor ikke har gjort, hvilket kan skabe misforståelser omkring værdien af erklæringen. Som følge af, at handlingerne anføres i erklæringen, burde det være tydeligt, at der ikke er udført revision/review eller handlinger ud over de anførte handlinger.

Der ses en tendens til, at statsautoriserede revisorer samt mellemstore og store revisionsvirksomheder afgiver sådanne erklæringer lidt hyppigere, som det fremgår af tabel 5.7. Det er dog på et meget lavt niveau. Eksempelvis kan den gennemsnitlige vurdering af revisorer i store revisionsvirksomheder (1.37) indplaceres mellem "næsten aldrig" og "engang imellem" og tættest på "næsten aldrig".

Tabel 5.7 Hyppighed af erklæringer om aftalte arbejdshandlinger opdelt efter revisortype og efter størrelse af revisionsvirksomhed

Registrerede revisorer	1.08
Statsautoriserede revisorer	1.30
Gennemsnit	1.19
Små	1.06
Mellemstore	1.26
Store	1.37
Gennemsnit	1.19

Analysen opdelt efter geografisk placering viser ikke signifikante forskelle og er derfor ikke vist.

Tilsvarende viser de tidligere anførte skøn over antal og andele af erklæringer om "andet", at der er tale om marginale områder for revisorer. "Andet" kan eksempelvis være erklæringer om miljøregnskaber, CSR-erklæringer, erklæringer om intern kontrol m.v., der typisk afgives efter ISAE 3000. De tidligere skøn er vist i nedenstående tabel 5.8.

Tabel 5.8 Antal erklæringer om "andet" afgivet af medlemmer af FSR – danske revisorer

	Antal	% på område
Private erhvervsdrivende virksomheder	3.446	0.5
Kommunale område	339	3.3
Fonde og foreninger	1.069	4.8

5.5 Erfaringer med fortrykte erklæringer

Undersøgelsen har ved hjælp af specifikke spørgsmål undersøgt erfaringer med fortrykte erklæringer. Det første spørgsmål går på, om revisor oplevede, at myndighedernes krav til fortrykte erklæringer er i strid med den generelle revisorlovgivning.

Gennemsnitssvaret lå på 2.55 og således mellem "engang imellem" og "ofte" på den anvendte 0-4 skala. Der var imidlertid ingen forskelle efter revisortype, virksomhedsstørrelse eller geografisk placering, hvorfor analyserne ikke vises.

Det andet spørgsmål vedrørte, om revisor oplevede, at myndigheder var modtagelige for justeringer i tilfælde af en konflikt mellem en fortrykt erklæring og revisorlovgivningens generelle krav. Her oplevede statsautoriserede revisorer en større modtagelighed, mens der ikke var markante forskelle efter virksomhedsstørrelser og geografi. Dette er vist i tabel 5.9.



Tabel 5.9 Offentlige myndigheders oplevede modtagelighed for justeringer af fortrykte erklæringer (0=aldrig til 4=meget ofte)

Registrerede revisorer	1.60
Statsautoriserede revisorer	2.05
Gennemsnit	1.89

Det tredje og sidste spørgsmål vedrørte, om revisor havde været ude for at have følt sig presset til at afgive en fortrykt erklæring velvidende, at den var i modstrid med revisorlovgivningen. Dette havde registrerede revisorer oplevet hyppigere, mens der ikke var forskelle

efter virksomhedsstørrelse og geografi. Det skal dog understreges, at gennemsnittet på 1.49 for registrerede revisorer lå mellem "næsten aldrig" og "engang imellem". Resultatet er vist i tabel 5.10.

Tabel 5.10 Afgivet erklæring, der var i strid med revisorlovgivningen, som følge af klientpres

Registrerede revisorer	1.49
Statsautoriserede revisorer	1.21
Gennemsnit	1.34

Bilag 1 Undersøgelsens metode

Undersøgelsen er blevet til i et samarbejde mellem Thomas Riise Johansen, CBS, og Lars Kiertzner, FSR – danske revisorer. Analytiker Thomas Baadsgaard, FSR- danske revisorer, har bidraget med den grafiske præsentation. I forløbet har Anders Lau og Charlotte Schmidt Jensen fra FSR – danske revisorer givet input. Det samme har to ansatte studentermedhjælpere i projektet, stud.merc.aud. Nam Yin Yung og stud.merc.aud. Simin Nikoo.

Undersøgelsen er baseret på et spørgeskema. Et udkast til spørgeskema er drøftet og testet ved to workshops afholdt den 21. og 28. november 2013 med deltagelse af henholdsvis 5 og 4 godkendte revisorer i to fokusgrupper. Fokusgrupperne var sammensat med repræsentation af revisorer fra store og små revisionsvirksomheder, fra offentlig revision samt fra såvel specialister i faglige afdelinger som praktiserende revisorer. De to workshops resulterede i værdifulde drøftelser af undersøgelsens tilgang og mulighed for et spørgeskemadesign, der kunne opsamle skønsmæssige vurderinger af enkeltrevisoreres erklæringsafgivelse i løbet af 12 måneder samtidig med, at det skulle være muligt at besvare inden for cirka 15 minutter. På baggrund af workshoppen blev det oprindelige udkast til spørgeskema væsentligt ændret. Det blev blandt andet fastlagt, at spørgeskemaet skulle have en grundlæggende struktur, der falder i tre dele om henholdsvis erklæringer for private erhvervsdrivende virksomheder, inden for det kommunale område samt for private fonde og foreninger.

Det foreløbige spørgeskema blev herefter pilottestet af fire praktiserende revisorer. Pilottestet førte til

yderligere tilretning, især i form af en reduceret undersøgelsesdybde inden for det kommunale område og fonde/foreninger, samt bortfald af detaljerede spørgsmål om tidsforbrug på erklæringsopgaver.

Det endelige spørgeskema blev udsendt af CBS den 3. april til samtlige 2.896 medlemmer af FSR – danske revisorer, der afgiver erklæringer, med en efterfølgende rykker.

Der blev modtaget 588 brugbare svar, svarende til ca. 20 % af foreningens medlemmer. Hertil havde ganske mange delvist udfyldt skemaet, ligesom enkelte skrev til os og begrundede, hvorfor de ikke deltog.

Der er ikke tvivl om, at timingen af undersøgelsen kunne have været mere velvalgt. Første halvdel af april er generelt en meget travl tid for praktiserende revisorer. Derudover skal nævnes, at vi bad vi om angivelser af antal af erklæringer afgivet det seneste år, hvilket stillede revisorerne over for at skulle sammenlægge en del af 2013 regnskabssæsonen med en del af en endnu ikke afsluttet 2014 sæson. Dette forhold gør samtidig skøn over udbredelsen af udvidet gennemgang noget skrøbelige. Endelig bygger vores valideringer på Erhvervsstyrelsens tal fra 2012-regnskaberne, mens vores undersøgelse vil være en eller anden blanding af 2012 og 2013 tal, hvor de sidste endnu ikke er kendte. Ud fra disse betragtninger havde eksempelvis august været en mere hensigtsmæssig tidsmæssig placering.

Når dette er sagt, er vi dog yderst tilfredse med den opnåede svarprocent og kvaliteten af de afgivne svar.



Bilag 2 Karakteristika for stikprøve og population (stikprøvens repræsentativitet)

Populationen er godkendte revisorer, der kan afgive erklæringer med sikkerhed. Sådanne revisorer har status som "aktive" i Revisorregisteret og skal samtidig efter lovgivningen have en tilknytning til en revisionsvirksomhed som følge af kravet om kvalitetskontrol. Der findes en del revisorer i Revisorregisteret med status som aktive, som hverken er "aktive"

inden for erklæringsafgivelse eller nødvendigvis tilknyttet en revisionsvirksomhed – eksempelvis har FSR – danske revisorer 307 sådanne medlemmer, der ikke kan afgive erklæringer med sikkerhed.

Nedenstående er baseret på en liste modtaget af Erhvervsstyrelsen 2. juni 2014.

	Revisorer	Revisorer med deponeret beskikkelse
Statsautoriserede revisorer	2.046	1.525
Heraf ikke "aktive"	-309	
Registrerede revisorer	1.871	5.481
Heraf ikke "aktive"	-178	
I alt	3.430	7.006

Efter FSR – danske revisorers medlemsdatabase kan nedenstående opstilles:

Godkendte revisorer	3.218
Heraf ikke "aktive" (in-house forsikrede)	-307
I alt "aktive"	2.911

Nedenfor er stikprøven på 588 revisorer sammenholdt med populationen.

	Stikprøve	Population
Antal	588	3.430
Stikprøve: Andel af population	18,1%	
Stikprøve: Andel af FSR-medlemmer	20,2%	
FSR-medlemmer: Andel af population	84,9%	
Revisortype:		
Andel registrerede revisorer	47,8%	49,4%
Andel statsautoriserede revisorer	52,2%	50,6%
Størrelse af revisionsvirksomhed:		
Andel små (< 21 ansatte)	52,5%	42,3%
Andel mellemstore	22,7%	22,3%
Andel stor (>600 ansatte)	24,8%	30,4%

Fastsættelsen af, hvilke revisionsvirksomheder der er små, er baseret på en antagelse om, at virksomheder med færre end 6 godkendte revisorer er små. Tilsvarende er fastsættelsen af, hvilke revisionsvirksomheder der er store, baseret på en antagelse af, at virksomheder med mere end 80 godkendte revisorer er store.

Det er vores vurdering, at stikprøven kan vurderes som tilstrækkeligt repræsentativ i forhold til såvel typen af "aktiv" godkendt revisor som revisionsvirksomhedsstørrelser.

Bilag 3 Vurdering af antallet af afgivne erklæringer

En direkte opblæsning af undersøgelsens resultater til skøn over totale antal erklæringer er undergivet to væsentlige usikkerhedsfaktorer. Den ene vedrører, om undersøgelsen har en overrepræsentation af særligt erklæringsaktive revisorer, mens den anden vedrører den antageligvis anderledes erklærings-

profil for revisorer, der ikke er medlemmer af FSR – danske revisorer.

Forudsat at deltagerne i undersøgelsen er repræsentative, så afgives der følgende antal regnskabserklæringer for private virksomheder:

	Medlemmer (2.896 "aktive")	Revisorer i alt (3.430 "aktive")
Regnskabsklasse A	171.732	203.398
Regnskabsklasse B (små)	145.379	172.186
Regnskabsklasse B (store)	68.635	81.291
Regnskabsklasse B i alt	214.014	253.477
Regnskabsklasse C/D	7.530	8.918
	393.276	465.793



Disse tal må dog antages at være klart overvurderede vedrørende B og C/D virksomheder, da ikke-medlemmer af FSR – danske revisorer må forventes at have relativt få af sådanne opgaver. Hertil kommer, at det er rimeligt at antage, at undersøgelsen har haft en særlig appel til erklæringsaktive revisorer, hvilket også trækker i retning af, at tallene er overvurderede.

Ifølge Experian og dermed Erhvervsstyrelsen var der i 2012 i alt 206.417 selskaber i regnskabsklasse B, hvoraf 19.076 helt havde fravalgt revisor. Der blev således afgivet 187.341 regnskabserklæringer i denne klasse. I ovenstående oversigt har medlemmer af FSR – danske revisor angiveligt afgivet 214.014 sådanne erklæringer, mens opblæsningen på alle revisorer giver 253.477 regnskabserklæringer. Selv om der givet er kommet selskaber til fra 2012 til 2013, fremstår tallene som overvurderede. Alt efter om det forventes, at de revisorer, der står uden for FSR – danske revisorer, har den samme erklæringsprofil som de revisorer, der er medlem, kan overvurderingen opgøres til mellem 14 % og op til 35 %. Det må vurderes, at den lave ende er mest sandsynlig, idet medlemmer af FSR – danske revisorer forventes at være mere erklæringsaktive.

Ifølge Experian 2012 var der 6.679 selskaber i regnskabsklasserne C og D. Ifølge oversigten skulle medlemmer af FSR have afgivet 7.530 sådanne erklæringer. Dette giver en overvurdering på ca. 13 %, som må kunne henføres til, at erklæringsaktive har været mest tilbøjelige til at besvare spørgeskemaet. Det må antages at ikke-medlemmer kun i meget begrænset omfang afgiver erklæringer for disse selskaber, hvorfor det ikke giver mening at lave beregninger på ikke medlemmer.

Efter registreringer i Erhvervsstyrelsen er der ca. 1.400 erhvervsdrivende fonde. Hvis respondenterne i undersøgelsen var repræsentative, skulle FSR – danske revisors medlemmer afgive i alt 1.635 årsregnskabserklæringer om erhvervsdrivende fonde. En 15 % reduktion ved opblæsning ville give 1.390 årsregnskabserklæringer for erhvervsdrivende fonde, hvilket er rimeligt.

Samlet set er det bedste bud, at en direkte ekstrapolering ud fra stikprøven resulterer i en overvurdering i niveauet 15 %. Denne korrektionsfaktor anvendes de steder i rapporten, hvor der vises beregninger af, hvor mange erklæringer der afgives af FSR – danske revisors 2.896 medlemmer. ■

CBS



COPENHAGEN
BUSINESS SCHOOL
HANDELSHØJSKOLEN

DANSKE
REVISORER

F S K