

MANGEL PÅ KVALIFICEREDE MEDARBEJDERE I REVISORBRANCHEN

En undersøgelse af medarbejderudviklingen i revisorbranchen samt hvilken betydning udviklingen vil have for revisors efterlevelse af Revisorloven § 15a stk. 1 pkt. 3

Af Siri Elise Norman - 18374

LACK OF QUALIFIED EMPLOYEES IN THE AUDIT INDUSTRY

An examination of the employee development in the audit industry and what consequence the development will have for the auditor's compliance with the Danish Audit Act S. 15 a subsection 1, 3)

Kandidatafhandling | cand.merc.aud

Copenhagen Business School

Vejleder: Karsten Andersen

Afleveret: 17. maj 2021

Antal anslag: 161.627 | Antal normalsider: 71

ABSTRACT

For many years it has been discussed both internally in the audit industry and by industry associations, that the audit industry lacks qualified employees. This is currently seen by employees working overtime and long hours and through the fact, that audit firms have to refuse new tasks and new clients. At the end of the year 2020 a bill emerged as a result of a wish for a new political agreement. Danish companies were required to engage with an auditor. The bill was welcomed by FSR – danske revisorer which seems rather contradictory as this would mean additional clients.

Although the bill was not implemented, I found it interesting whether the audit industry will lack qualified employees in the near future and whether the industry can actually comply with the Audit Act's rules (Danish Act on Approved Auditors and Audit Firms) regarding necessary competent employees, the necessary time and the necessary resources.

In this thesis, the overall questions therefore are: "Will the audit industry in the future lack qualified employees and what significance will the lack of qualified employees have for the auditor's compliance with the Danish Audit Act S. 15 a 3) and which solutions can counteract the derived consequences thereof?"

These questions and the related sub-questions have been answered on the basis of the stated method and delimitation.

The analysis has been performed by an examination of what role an auditor and the auditors work have in society and why the society and the companies need an auditor. In order to answer the research questions, a review will therefore be made of the theoretical basis for the need for the auditor's work, where I use David Flint's audit theory and the Agent-Principal theory in the study. In addition, the study involved an analysis and assessment of current and expected employee development in the audit industry, as well as which technological development trends can counteract the resulting consequences of lack of qualified employees.

The thesis finds that the audit industry in the future will lack employees highest in the education hierarchy, which will mean that the auditing companies in some areas can experience challenges in complying with the Danish Audit Act S. 15 a 3). This will affect the quality of the auditor's report, which according to the theories will lead to the principal and society loses its confidence in the auditor's report. Looking at the solutions that can counteract the derived consequences of the industry lacking a qualified employee, the study shows that there are future technological potentials that are considered developed to optimize the auditor's work. This will mean that in the future the expected technological development will be able to release time resources, as part of the auditor's work actions will be replaced by sophisticated technological resources. Technological advances often require large investments, and technological reforms can have its challenges in relation to the implementation horizon. As the technology is not ready to be used at present, it is difficult to assess how it will affect the audit industry. Also, new technological features will require the auditor's competencies to be developed to reflect technological developments with respect to the audit process. Otherwise, this may directly impede the implementation of digital tools. Whether the industry should rely on technology to offset the lack of certified auditors in the future is a big question.

INDHOLDSFORTEGNELSE

1. INTRODUKTION	3
1.1 INDLEDNING	4
1.2 PROBLEMFORMULERING	5
1.3 AFGRÆNSNING OG DEFINITIONER	6
1.3.1 Afgrænsning	6
1.3.2 Definitioner	7
1.4 METODE	8
1.4.1 Videnskabsteori	9
1.4.2 Dataindsamling	9
1.4.3 Kildekritik	13
1.5 AFHANDLINGENS STRUKTUR	14
1.4.1 Teoretisk del (kapitel 2):	14
1.4.2 Analytisk del (kapitel 3):	15
1.4.3 Vurderende del (Kapitel 4):	18
1.4.4 Konklusion (Kapitel 5):	18
2. TEORI OG REGULERING	19
2.1 REVISIONSTEORI	20
2.1.1 David Flints revisionsteori	20
2.1.2 Principal-Agent teori	25
2.2 RETLIG REGULERING	28
2.2.1 International regulering	28
2.2.2 National regulering	36
2.2.3 Regulering og teori, opsamlet i figur	40
2.3 DELKONKLUSION	42
3. ANALYSE	44
3.1 KOMPETENTE ANSATTE	45

INDHOLDSFORTEGNELSE

3.1.1 Medarbejdere i revisiorbranchen	45
3.1.2 Forecast - Medarbejdere i revisiorbranchen	53
3.2 TID.....	58
3.2.1 Antal virksomheder og tid.....	58
3.2.2 Forecast – Antal virksomheder og tid	60
3.3 RESSOURCER	61
3.3.1 Generation 1 robotter (RPA)	63
3.3.2 Generation 2 robotter - Cognitiv automatisering og virtuelle assistenter	64
3.3.3 Generation 3 robotter - Intelligent automatisering: Selvregulerende opgavehåndtering	65
3.4 DELKONKLUSION	66
 4. VURDERING	 68
4.1 MANGEL PÅ KVALIFICERET ARBEJDSKRAFT OG REVISORLOVEN § 15A STK. 1 PKT. 3.....	 69
 5. KONKLUSION	 73
5.1 KONKLUSION	74
5.2 PERSPEKTIVERING	75
 6. LITTERATURLISTE.....	 77
Bibliografi	78
7. BILAG	81

1. INTRODUKTION

- 1.1 Indledning
- 1.2 Problemformulering
- 1.3 Afgrænsning og definitioner
- 1.4 Metoder
- 1.5 Afhandlingens struktur

Afsnittets indhold

Dette afsnit introduceres afhandlingens emne, som er hvilken betydning manglen på revisorer vil have for revisors mulighed for, at efterleve revisorlovens regelsæt om nødvendige kompetente ansatte, den nødvendige tid og de nødvendige ressourcer. Problemfeltet skitseres her for læseren og problemformuleringen præsenteres, hvorved forståelse motivationen for afhandlingen opnås. Til sidst præsenteres afgrænsninger, metode og opgavens struktur, der danner rammerne for undersøgelsen.

INTRODUKTION

1.1 INDLEDNING

Den 6. oktober 2020 fremlagde regeringen sit lovprogram (Statsministeriet, 2020) for folketingsåret 2020/2021, indeholdende de lovforslag som regeringen forventede at præsentere i løbet af 2020/2021. I Lovprogrammet var forslag om "Ændring af årsregnskabsloven m.v. (Revisorpligt) (Feb II). Lovforslaget udsprang af et ønske om en ny politisk aftale om revisorpligt for danske virksomheder. Lovforslaget er senere hen behandlet og er ikke blevet vedtaget. I følge FSR – danske revisorer, var lovforslaget et resultat af

"Mange års arbejde med at dokumentere og synliggøre værdien for samfundet af at involvere en godkendt revisor i virksomhedernes regnskaber – enten med assistance til opstilling af regnskabet eller med revision. Navnlig i forhold til at undgå skattesnyd og sikre statens provenu gør det en stor forskel, om der er en godkendt revisor involveret eller ej" (Jepsen, 2020)

FSR – danske revisorer hilste lovforslaget velkomment i artiklen den 8. oktober 2020 "Gode nyheder til revisorbranchen i regeringens lovkatalog" og påpeger at lovforslaget "imødekommer de synspunkter og forslag, foreningen har kæmpet for de senere år" (Jepsen, 2020). Var lovforslaget blev gennemført, ville revisionsbranchen have oplevet en stigning i klienttilgang, da virksomheder, der førhen anvendte ikke-autoriserede/godkendte revisions- og regnskabshuse¹, nu skulle tilknyttes en godkendt revisor. FSR – danske revisorer har i en årrække påpeget, at revisionsbranchen mangler revisorer og kvalificerede medarbejdere, hvorfor det kan virke paradoksalt, at foreningen imødekommer, at branchen ville blive pålagt yderligere arbejdsopgaver. FSR oplyser i 2018, at der uddannes et halvt hundrede statsautoriserede revisorer om året, mens der er op mod 300 som forlader branchen (Jepsen, 2018). Dette vil medføre at branchen i fremtiden vil stå i en situation, hvor der vil være mangel på revisorer. Yderligere fremhæver FSR, at flere revisionshuse på nuværende tidspunkt oplever mangel på kvalificerede medarbejdere. Fire ud af 10 virksomheder har forgæves forsøgt at rekruttere medarbejdere. En ud af 10 har sagt nej til ordrer, fordi de mangler medarbejdere (Jepsen, 2018). Som godkendt revisor er du underlagt lov som omfatter betingelserne for godkendelse og registrering af revisorer og revisionsvirksomheder, vilkårene for udførelse af opgaver i forbindelse med revision m.v. samt regler om offentligt tilsyn med godkendte revisorer og revisionsvirksomheder. Det vil sige, at branchen er stærkt reguleret og der strenge krav til arbejdets udførsel. Blandt andet skal revisionsvirksomheden, inden den accepterer eller fortsætter en revisionsopgave, vurdere og dokumentere, at den opfylder kravene om uafhængighed, om der er trusler mod revisionsvirksomhedens og revisors uafhængighed, og i givet fald de sikkerhedsforanstaltninger, der er truffet for at imødegå disse trusler. Yderligere skal revisionsvirksomheden inden den accepterer eller fortsætter en revisionsopgave, vurdere og dokumentere, at revisor er godkendt til at afgive revisionspåtegningen på regnskabet og at den har

¹ Virksomheder som bistår med at udarbejde regnskaber, bogføring, skat mv., men hvor der ikke er ansat en godkendt revisor. En revisor kan kalde sig godkendt (registreret eller statsautoriseret revisor), hvis revisoren har en revisoruddannelse og er godkendt af Erhvervsstyrelsen.

INTRODUKTION

de nødvendige kompetente ansatte, den nødvendige tid og de nødvendige ressourcer til at udføre revisionsopgaven korrekt. Særligt i forhold til, at revisionsvirksomheden skal vurdere og dokumentere, at den har de nødvendige kompetente ansatte, den nødvendige tid og de nødvendige ressourcer til at udføre revisionsopgaven korrekt, kan synes som en udfordring ved accept af og forsættelse af en opgave, i forhold til den førnævnte udmelding fra FSR om mangel på revisorer og kvalificeret medarbejdere. Det vil derfor være interessant at undersøge om revisionsbranchen i fremtiden vil mangle kvalificerede medarbejdere og om branchen fremover kan efterleve revisorlovens regelsæt om nødvendige kompetente ansatte, den nødvendige tid og de nødvendige ressourcer.

1.2 PROBLEMFORMULERING

Formålet med opgaven er at belyse udfordringen med manglen på revisorer og kvalificerede medarbejdere i forhold til revisionsvirksomheders opfyldelse af lovkrav i en stærkt reguleret branche. Jeg finder det interessant at undersøge på baggrund af den af brancheforeningen udmeldte mangel på revisorer, hvilken betydning det vil have for revisors mulighed for at opfylde kravene i revisorlovens regler om kompetente ansatte, den nødvendige tid og de nødvendige ressourcer til at udføre en revisionsopgaven i overensstemmelse med lovgivningen. I opgaven vil jeg undersøge og diskutere det fremtidige forhold mellem kvalificeret arbejdskraft og den tid/ressourcer branchen vil have til rådighed.

På baggrund af ovenstående, ønskes følgende problemstilling besvaret:

”Vil revisionsbranchen i fremtiden mangle kvalificeret arbejdskraft og hvilken betydning vil mangel på kvalificeret arbejdskraft få for revisors efterlevelse af Revisorloven § 15a stk. 1 pkt. 3 samt hvilke løsninger kan modvirke de afledte konsekvenser heraf?”

I afhandlingen er der tre fokusområder, som også kommer til udtryk i undersøgelsesspørgsmålene. For at konkretisere problemformuleringen og metoden til at besvare problemformuleringen, har jeg opsat nogle undersøgelsesspørgsmål.

Problemformuleringen vil blive besvaret med afsæt i følgende undersøgelsesspørgsmål:

Teori, lovgivning og regulering

- 1) Hvorfor er der ifølge teorien et behov for en revisor?
- 2) Hvordan forklarer teorien betydningen af revisors arbejde herunder kvaliteten heraf?
- 3) Hvordan reguleres revisors arbejde?

INTRODUKTION

Kompetente ansatte

- 4) Hvor mange medarbejdere beskæftiger branchen på nuværende tidspunkt?
- 5) Hvor mange kvalificerede medarbejdere uddannes der årligt?
- 6) Hvor mange kvalificerede medarbejdere kan det forventes der i fremtiden uddannes? (Fremskrivning af uddannelsesvolumen til 2028)
- 7) Hvor mange godkendte revisorer deponerer årligt deres godkendelse?
- 8) Hvor mange kvalificerede medarbejdere kan det forventes der i fremtiden er beskæftiget i branchen? (Fremskrivning af medarbejdere til 2028)

Tid

- 9) Hvor mange virksomheder er der i Danmark på nuværende tidspunkt?
- 10) Hvor mange virksomheder skal hver medarbejder i revisorbranchen betjene?
- 11) Hvor mange timer har hver medarbejder til at betjene hver virksomhed?
- 12) Hvor mange virksomheder forventes der at være i Danmark i fremtiden? (Fremskrivning af virksomhedsvolumen til 2028)
- 13) Hvor mange virksomheder skal hver medarbejder i revisorbranchen betjene? (Fremskrivning af virksomhedsvolumen og medarbejder volumen til 2028)
- 14) Hvor mange timer har hver medarbejder til at betjene hver virksomhed i fremtiden? (Fremskrivning af virksomhedsvolumen og medarbejder volumen til 2028)

Ressourcer

- 15) Hvilke teknologiske udviklingstendenser kan forventes at have betydning for revisors fremtidige arbejdsgang?

Problemformuleringen for undersøgelsen omhandler derfor medarbejderudviklingen i revisorbranchen, herunder om udviklingen vil betyde at der i fremtiden vil være mangel på kvalificeret arbejdskraft, med det resultat at revisor ikke kan efterleve revisorlovens regelværk om kompetente ansatte, tid og ressourcer. Ydermere vil undersøgelsen omfatte hvilke teknologiske udviklingstendenser, der forventes at kunne afhjælpe et eventuelt arbejdspress i revisorbranchen.

1.3 AFGRÆNSNING OG DEFINITIONER

1.3.1 AFGRÆNSNING

Der vil i løbet af afhandlingen anvendes en række begreber hyppigt. Disse begreber er forklaret og specificeret i forhold til afhandlingen. Afhandlingen afgrænset, så jeg kan nå tilpas i dybden med delelementerne.

INTRODUKTION

Jeg vil i afhandlingen afgrænse mig fra at belyse hvilke personlige faktorer der kan gøre sig gældende med henblik på hvorfor der ikke er flere der uddanner sig, og hvorfor revisorer på et senere tidspunkt i deres arbejdsliv vælger at søge væk fra branchen i kortere eller længere tid.

Jeg vil heller ikke beskæftige mig med det politisk landskab og samfundsmæssige strømninger, men alene belyse de eventuelle udfordringer, som manglen på revisorer formodes at få for revisorerne efterlevelse af revisorlovens § 15a, pkt. 3. Det interessante fra mit perspektiv er, hvorledes disse udfordringer evt. kan komme til at udspille sig for de revisionsvirksomheder, der pålægges at løse en opgave, de muligvis ikke har ressourcerne til at løfte kvalificeret og inden for den fastsatte tidshorisont.

Revisorloven §15a stk. 1, nr. 3, finder ikke anvendelse ved revision af regnskaber aflagt af små virksomheder² jf. Revisorloven §15A stk. 2. Der er dog generelt krav i §§ 2 og 3 i bekendtgørelse om tilrettelæggelse af arbejdet, at dem, som udpeges til at udføre en revisionsopgave i revisionsvirksomheden, både er kompetente og har tid og de fornødne ressourcer m.m., hvilket også kræves i henhold til ISQC 1 afsnit 26. Selvom RL § 15a stk. 2³ udnytter ændringsdirektivets option til at fastsætte lempeligere krav ved revision af små virksomheder, hvor det alene er stk. 1, nr. 1 og 2, som finder anvendelse ved revision af regnskaber aflagt af små virksomheder, må den logiske konsekvens være, at disse små virksomheder alligevel optager/beskæftiger en andel af den samlede mængde revisorer/kompetente medarbejdere.

Afslutning af dataindsamling

I nærværende afhandling er dataindsamlingen afsluttet den 14. april 2021, hvorfor materiale offentliggjort efter denne dato ikke vil fremgå af afhandlingen.

1.3.2 DEFINITIONER

Regnskabslæser

Nærværende afhandling henvender sig til læsere på cand.merc.aud niveau og/eller revisor med flere års erfaring, hvorfor jeg afgrænser mig fra øvrige læsers forståelse af teoretiske begreber og principper, som fremgår af afhandlingen. Det forudsættes derfor i opgaven, at gængse begreber indenfor revision, regnskabsaflæggelse og revisors erklæringer m.v. er kendt for læsere af denne afhandling. Disse vil derfor kun blive beskrevet, hvor dette findes nødvendigt for forståelsen af opgaven.

² Små virksomheder: Virksomheder, som i to på hinanden følgende regnskabsår på balancetidspunktet ikke overskrider to af følgende størrelsesgrænser jf. § 1 a stk. 1, nr. 4:

1. En balancesum på 44 mio. kr.,
2. en nettoomsætning på 89 mio. kr. og
3. et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret på 50

³ Stk. 2. Stk. 1, nr. 3 og 4, finder ikke anvendelse ved revision af regnskaber aflagt af små virksomheder.

INTRODUKTION

Ressourcer

Jeg udvider ressourcebegrebet til:

- Adækvate arbejdsredskaber og analyseværktøjer (teknologiske muligheder)
- Viden om gældende lovgivning og regelsæt

Kompetente ansatte/kvalificeret medarbejdere.

I afhandlingen defineres kompetente ansatte som medarbejdere, der har gennemført HD-2.del, Cand.merc.aud og godkendte revisorer.

Øvrige standarder

I teori afsnittet har jeg medtaget love og standarder som har relevans for afhandlingen. Der afgrænses for øvrige love og standarder.

Reduceret revisionskvalitet

I afhandlingen bruges termen reduceret eller forringet revisionskvalitet til at beskrive enhver type af usædvanlig og uregelmæssig revisions praksis, som fører til forringelse af revisionskvaliteten.

Lovgivning

Ved lovgivning forstås gældende dansk lovgivning samt internationale standarderne, som revisors arbejde er underlagt.

1.4 METODE

Dette afsnit er udarbejdet for at give læseren en forståelse af de overvejelser og metoder, der er gjort i processen frem mod at besvare spørgsmålene i problemformuleringen.

Afhandlingen vil som start tage udgangspunkt i den deduktive metode, hvorved love og teorier vil blive anvendt til at belyse afhandlingens problemfelt. Den deduktive metode er i opgaven anvendt til at redegøre for de gældende teorier og love som danner grundlag for problemstilling. For at opnå en forståelse for, hvori problemstillingen er opstået, tager det redegørende niveau udgangspunkt i David Flint revisionsteori, Principal-agent teorien, den internationale og nationale regulering. Jeg vil inddrage de relevante love, bekendtgørelser og revisionsstandarder, danske såvel som internationale.

Afhandlingen vil herefter tage udgangspunkt i den induktive metode, i det jeg vil systematisere de indsamlede data og herudfra formulere generelle lovmæssigheder. Jeg har afhandlingen anvendt kvantitative analysestrategier og vægter hårde data, som kan blive behandlet statistisk, der er baseret på målbare fænomener.

INTRODUKTION

1.4.1 VIDENSKABSTEORI

I dette afsnit vil jeg beskrive afhandlingens videnskabsteori og mit paradigmeståsted, som er med til at beskrive opgavens struktur og syn på problemstillingens opnåelse af en endelig løsning.

Jeg vil i afhandlingen forsøge at opretholde så meget objektivitet som muligt og udtrykke en sammenhæng mellem udviklingstendensen blandt kvalificeret ansatte og branchens mulighed for at efterleve den nuværende lovgivning, uagtet branchens ønsker. Dog vil specialet formentlig se en del fortolkning af det indsamlede empiri og ligeledes vil der forefindes antagelser og korrektioner, som gør, at min holdning og overbevisning vil få indflydelse på resultaterne, hvilket alt andet lige vil medføre, at specialet vil blive mere subjektivt. Jeg vil forsøge at holde denne indflydelse på et minimum, således at specialet upåvirket skal kunne udtrykke en konklusion på den stillede problemformulering.

Denne overbevisning og måde at anskue arbejdet med specialet lægger sig op ad det neo-positivistiske paradigme. Formålet med at beskrive det paradigmatiske ståsted, er at danne en forståelsesramme af virkeligheden, og for den anvendte forskningsmodel for afhandlingen. Det paradigmatiske ståsted er derfor med til at beskrive om afhandlingen, drives af en positivistisk antagelse om at den endegyldige sandhed findes, eller om det drives af en konstruktivistisk antagelse om at virkeligheden er en konstruktion blandt sociale relationer, og at sandheden derfor aldrig kan findes frem til.

I den neo-positivistiske forskningsmodel antages det at løsningen til problemstillingen findes, hvorfor det er mit formål at tilnærme mig denne virkelighed så vidt muligt. Jeg vil gennem en kritisk sans sammenholde teori med data, og på baggrund af dette, søge at tilnærme mig en objektiv sandhed. Afhandlingens ontologi kan beskrives som kritisk realisme, da den bestræber sig på at finde den ene virkelighed der findes, som anses for at være objektiv og logisk, dog med den erkendelse at denne virkelighed ikke er mulig at finde fuldstændig. Epistemologien kan beskrives som en modificeret objektivitet, og minder derfor meget om positiverne, hvor idealet er at være objektiv, dog er forskellen her, at i det neo-positivistiske paradigme, er klar over at mennesket ikke er perfekt, og der derfor ikke kan opnås en fuldstændig objektivitet.

1.4.2 DATAINDSAMLING

1.4.2.1 Videns produktion

Ud over de overvejelser der skal gøres, hvad angår valg analysestrategi, skal der ligeledes træffes et valg vedrørende tilgangen til datakilder. Videns produktionen i afhandlingen vil ske gennem en empirisk metodetilgang, hvor problemformuleringen primært vil søges besvaret ved indhentning af eksisterende talmateriale, som herefter bearbejdes (primærdata), samt allerede foreliggende

INTRODUKTION

eksterne undersøgelser (sekundære data). Det indsamlede datamateriale analyseres således, at der kan drages en konklusion. Analysen i afhandlingen tager både udgangspunkt i empiriske undersøgelser samt bagvedliggende teori, hvorfor metodetilgangen i afhandlingen både er induktiv og deduktiv.

Jeg har søgt at undersøge, hvad der eksisterer af viden om, betydningen af revisors mulighed for efterlevelse af lovgivningen i forhold kvalificeret medarbejder og ressourcer. Min afdækning af forskningsfeltet for min undersøgelse tager afsæt i mine undersøgelsesspørgsmål.

Jeg har anvendt databasen EBSCO Host som er en stor samling af databaser, der giver fuldtekstadgang til tidsskrift- og avisartikler, e-bøger, conferenceavis, afhandlinger og andre publikationer. Min søgning er foretaget på engelsk, da databasen er engelsksproget. Søgningerne er afgrænset ved et krav om kun at fremskaffe peer reviewede tekster for at sikre den videnskabelige kvalitet. Derudover har jeg lavet en specificering af årstal: 2015 t.o.m. 2020. Denne afgrænsning har jeg prioriteret for at sikre, at min undersøgelse baseres på den nyeste viden inden for forskningsfelterne.

I min indledende søgning valgte jeg at foretage en meget afgrænset søgning for at se, hvad der findes af litteratur, der kombinerer alle tre forskningsfelter; manglen på revisorer, manglen på ressourcer og manglen på kvalificeret medarbejdere. Denne søgning gav nul resultater, hvorfor jeg herefter valgte at zoome ud og opdele mine litteratursøgninger i forskellige kombinationer.

Database	Keywords	Resultater
EBSCO Host	Audit employee turnover time	0
EBSCO Host	Audit time	123
EBSCO Host	Audit employee turnover	2
EBSCO Host	Audit employee	65

Jeg har herefter gennemgået de fremsøgte artikler, som jeg har vurderet og positioneret ift. min undersøgelse. Denne proces foregik ved en gennemlæsning af artiklernes abstracts, hvor jeg i første omgang fravalgte de tekster, hvor mine søgeord ikke fremgik direkte af enten overskrift eller abstract. På denne måde ville jeg ende med tekster, der i størst muligt omfang havde en kobling til mine undersøgelsesspørgsmål. Til sidst stod jeg tilbage med én relevant artikel:

- 1) Explaining the influence of time budget pressure on audit quality in Sweden af Pernilla Broberg, Torbjorn Tagesson, Daniela Argento, Niclas Gyllengahm og Ola Martensson (Broberg, et al., 2017)

Artiklens resultater vil jeg gennemgå i afsnittet "1.4.2.3 Sekundære data".

1.4.2.2 Primære data

Kort inde i dataindsamlingsprocessen stod det klart, at der ikke foreligger tilgængelige/offentlige undersøgelser, om hvorvidt man kan forvente at revisionsbranchen i fremtiden vil mangle kvalificeret arbejdskraft. Det har kun været muligt, at fremsøge artikler og trykte kommentarer fra

INTRODUKTION

brancheforeningen og revisorer i branchen. For at besvare afhandlingens problemstilling har jeg derfor anset det for nødvendigt, at udarbejde min egen undersøgelse, af udviklingen af medarbejdere i branchen. På baggrund af denne undersøgelse, vil jeg besvare første del af min hovedproblemformulering "Vil revisionsbranchen i fremtiden mangle kvalificeret arbejdskraft". De primære data er udarbejdet ud fra oplysninger indhentet fra:

1. Uddannelses- og forskningsministeriet
2. Eksamensudvalgets evaluering af revisoreksamen 2020
3. FSR – Statistik: <https://www.fsr.dk/uddannelse-events/revisoreksamen/om-revisoreksamen/statistik>
4. Erhvervsstyrelsen

Uddannelses- og forskningsministeriet

Efter anmodning d. 26. oktober 2020, har Uddannelses- og forskningsministeriet leveret data over antal nyuddannede (med 0-1 års anciennitet på uddannelsen) i befolkningen ultimo november hvert år. Min henvendelse til Uddannelses- og forskningsministeriet er vedlagt som bilag 1.

Eksamensudvalgets evaluering af revisoreksamen 2020

Eksamensudvalget foretager årligt en evaluering af revisoreksamen. I Eksamensudvalgets rapport oplyses statistik over antal tilmeldte, beståelsesprocenter, klager mv. Data fra denne rapport er anvendt og sammenholdt med data fra FSR's statistik for revisoreksamen. Særligt er oplysninger om bestået eksamen i perioden 2001 – 2014 anvendt fra rapporten, da data fra førnævnte periode ikke fremgår på FSR's hjemmeside.

FSR⁴ – Statistik for revisoreksamen

FSR offentliggør på deres hjemmeside årligt antal kandidater der har været til henholdsvis den skriftlige og mundtlige prøve samt hvor mange heraf der har bestået. Data fra FSR's hjemmeside er anvendt sammen med data fra "Eksamensudvalgets evaluering af revisoreksamen 2020"-rapport. Særligt er oplysninger om bestået eksamen i perioden 2015 – 2020 anvendt fra deres tabel.

Erhvervsstyrelsen

Efter anmodning d. 1. marts 2021, har Erhvervsstyrelsen udleveret data over hvor mange revisorer der årligt deponerer deres godkendelse. Jeg har anmodet om oplysninger i perioden 2008 – 2020, for at få så megen data som muligt. Erhvervsstyrelsen har ikke kunne levere data for førnævnte periode, da deres register pt. kun er opgjort fra 2016. Erhvervsstyrelsen har fremsendt tabel, der

⁴ FSR – danske revisorer er en organisation inden for revision, regnskab, skat og virksomhedsøkonomi, og repræsenterer revisorbranchen i Danmark.

INTRODUKTION

viser antallet af revisorer der deponerer deres godkendelse, fra 2016 til 2020. Min henvendelse til Erhvervsstyrelsen er vedlagt som bilag 2.

1.4.2.3 Sekundære data

Sekundære data som er anvendt i afhandlingen består fortrinsvis af offentligt materiale i form af artikler, rapporter, bøger, revisionsfaglige tidsskrifter, lovforslag og gældende lovgivning indenfor revision, herunder revisionsstandarder og lovtekster.

Af væsentlige sekundære data skal nævnes:

FSR og Københavns Universitet - Digital transformation: Nye teknologiers konsekvenser for revisorbranchen

I afhandlingen har jeg anvendt denne rapport som en del af min analyse, jævnligt i forhold til min undersøgelse af, hvilke teknologiske udviklingstendenser der kan forventes at have betydning og påvirke revisors fremtidige arbejdsgang.

Artikel: Explaining the influence of time budget pressure on audit quality in Sweden (Broberg, et al., 2017)

Denne artikel har jeg anvendt i afhandlingen til at indsamle viden om, hvorvidt der kan forventes i sammenhæng mellem tidspres og revisionskvaliteten. Jeg vil i opgaven anvende resultater fra denne undersøgelse, som baggrund for mine præmisser.

I denne artikel har forfatterne gennemført en undersøgelse af timebudgetpres på de svenske revisorer. Undersøgelsen bygger på analyse af en spørgeskemaundersøgelse som blev sendt til alle statsautoriserede revisorer i Sverige og bygger på 746 respondenter i alt. Resultatet af spørgeskemaundersøgelsen viser, at der er en negativ sammenhæng mellem revisionskvalitet og timebudgetpres. Lige så finder undersøgelsen, at der er en negativ sammenhæng mellem revisionskvalitet og antal virksomheder revisor skal betjene (klienter). Revisorer med en større andel klienter producerer en ringere revisionskvalitet. Derudover finder undersøgelsen, at der er sammenhæng mellem uddannelsesniveauet og den revisionskvalitet som leveres.

INTRODUKTION

Opsummeret resultat af undersøgelsen:

☐ Timebudgetpres	➡	Lavere revisionskvalitet
☐ Mange klienter	➡	Lavere revisionskvalitet
☐ Højt uddannelsesniveau	➡	Højere revisionskvalitet

I afhandlingen er herudover søgt inspiration i tidligere udarbejdede kandidatafhandlinger på Cand.merc.aud uddannelsen. Her har jeg hovedsageligt fundet inspiration til afhandlingens opbygning, da det ikke har været muligt at finde tidligere afhandlinger som omhandler nærværende afhandlings problemstilling.

Informationsindsamlingen er primært foretaget på søgedatabaser på internettet, hjemmesider fra relevante myndigheder og organisationer.

1.4.3 KILDEKRITIK

I indsamlingen af sekundære data har jeg anlagt en kritisk holdning til pålideligheden af informationerne. Jeg har forsøgt at holde mig til informationer fra offentlige myndigheder og almenkendte faglige organisationer. Jeg har herudover tilstræbt at indsamle nyeste tilgængelige data i perioden september 2020 – april 2021 for at sikre afhandlings relevans og aktualitet. I de sekundære data fremgår FSR som kilde, hvilket kan betyde at informationer/udtalelser herfra vil have en vikling som fremmer foreningens formål. For at kunne øge projektets validitet, vil jeg se kritisk på diverse udarbejdede artikler og lignende fra FSR. Ligeledes vil jeg ved anvendelse af artikler være opmærksom på, at validiteten af dataene er begrænset. Dette skyldes eksempelvis de subjektive holdninger, diverse journalister, forfattere og eksperter har inden for emnet. Jeg vil begrænse anvendelsen af disse data i min afhandling.

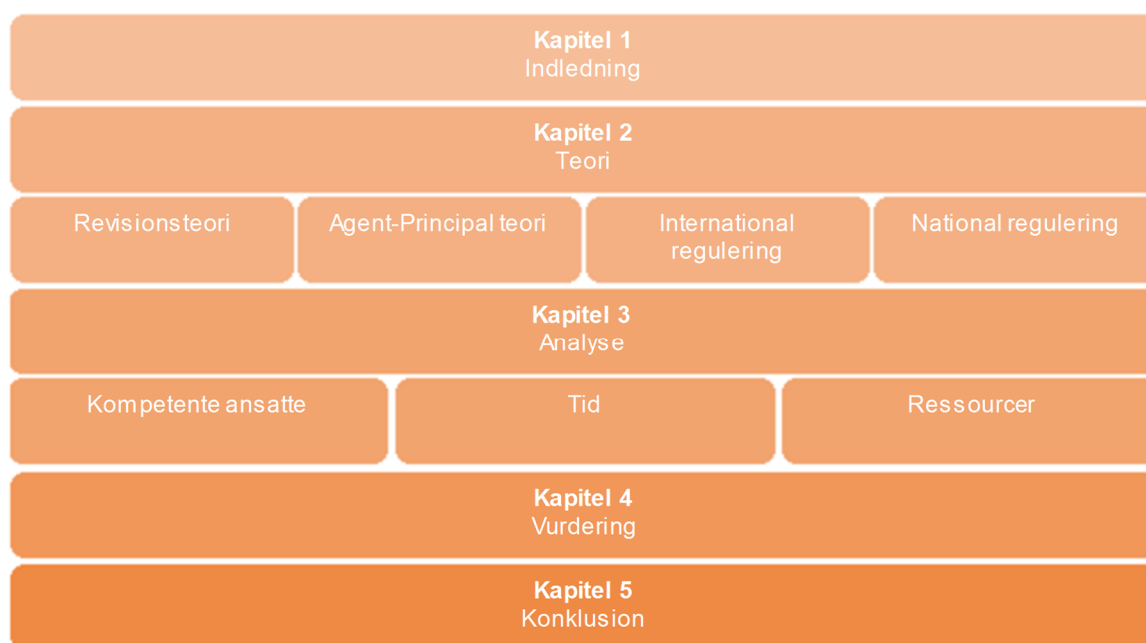
Primærdata er indhentet ved forespørgsel til Erhvervsstyrelsen og Uddannelses- og forskningsministeriet, hvorfor datakilden har en højere validitet. Endvidere vil dataene blive indsamlet af opgørelser og rapporter, der er udarbejdet ud fra FSR's egne data, hvorfor datakilderne ligeledes har en høj validitet. Indsamling af data på denne måde, ud fra de respektive hjemmesider, vil gøre, at den indsamlede data vil være relevant og brugbar i forhold til afhandlingen.

I afhandlingens teori afsnit har jeg benyttet originale og anerkendte kilder til de anvendte teorier. Teorien bag revisors erklæringer og rolle i samfundet forklares ud fra David Flints bog "The Philosophy and Principles of Auditing" fra 1988. Sammen med David Flints revisionsteori har jeg benyttet Principal-Agent teorien, som er udviklet af Michael Jensen (Harvard Business School) og William Meckling (University of Rochester) i 1976.

INTRODUKTION

1.5 AFHANDLINGENS STRUKTUR

Der arbejdes i opgaven med de tre trin: Teoretisk beskrivelse, analyse og vurdering. Alle tre niveauer er repræsenteret i opgaven med det beskrivende efterfulgt af en analyse og til sidst en vurdering. Opgavestrukturen har til formål at vejlede læseren igennem afhandlingen. Problemformuleringen besvares igennem en række undersøgelsesspørgsmål. Disse undersøgelsesspørgsmål er implementeret i opgavestrukturen for at bevare sammenhæng i afhandlingen. Opgavestrukturen består af i alt 6 kapitler og følger den kronologiske rækkefølge af afhandlingen. I figur 1 er strukturen demonstreret.



Figur 1 – Afhandlingens struktur

Hvert kapitel indeholder en kort indledning, der har til formål at redegøre for indholdet og til sidst en delkonklusion, som samler op på de væsentligste forhold i kapitlet. I kapitel 1 gives en redegørelse for problemfeltet efterfulgt af afhandlingens problemformulering, dertilhørende undersøgelsesspørgsmål samt metode og afhandlingens struktur.

1.4.1 TEORETISK DEL (KAPITEL 2):

Afhandlingens teoretiske del har til formål at beskrive de teoretiske rammer for afhandlingens problemstilling. Det vil ske gennem besvarelse af nedenstående underspørgsmål:

- 1) Hvorfor er der ifølge teorien et behov for en revisor?

INTRODUKTION

- 2) Hvordan forklarer teorien betydningen af revisors arbejde herunder kvaliteten heraf?
- 3) Hvordan reguleres revisors arbejde?

For at forstå vigtigheden af revisorpåtegningen er det nødvendigt først at se på hvilken rolle revisor spiller i offentligheden. Dette beskrives igennem revisionsteori. For at besvare undersøgelsesspørgsmålene vil der derfor blive foretaget en gennemgang af det teoretiske grundlag for behovet for revisors arbejde, hvor jeg i afhandlingen anvender Davids Flints revisionsteori og Agent-Principal teorien. Til at besvare hvordan revisors arbejde og virke reguleres, vil jeg gennemgå den nugældende lovgivning i form af Revisorloven og de internationale/nationale branchestandarder. Teorien og lovgivningen vil blive behandlet med udgangspunkt i opgavens emnefelt.

1.4.2 ANALYTISK DEL (KAPITEL 3):

I dette afsnit vil jeg indsamle og analysere på data, der er centrale for besvarelsen af afhandlingens hovedspørgsmål. Nedenfor har jeg gennemgået de undersøgelsesspørgsmål, jeg ønsker besvaret samt hvilket datagrundlag der ligger til grund for besvarelsen. Nogen undersøgelsesspørgsmål i indeholder en fremskrivningsprognose som vil beregnet i Excel, hvor den fremtidige værdi vil blive beregnet/forudsagt ved hjælp af eksisterende værdier. Den fremtidige værdi forudsiges ved hjælp af lineær regression.

Kompetente ansatte

- 16) Hvor mange medarbejdere beskæftiger branchen på nuværende tidspunkt?

Datagrundlag: FSR – Brancheanalyse 2020

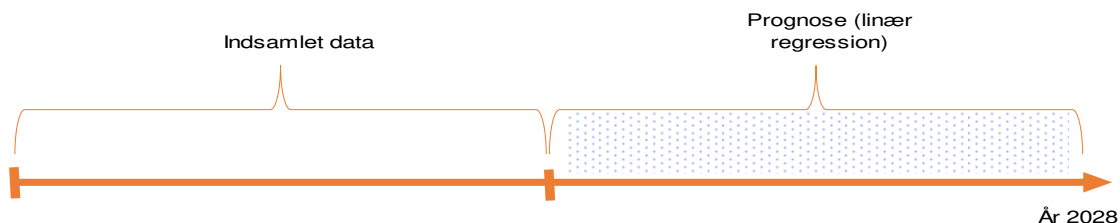
- 17) Hvor mange kvalificerede medarbejdere uddannes der årligt?

Datagrundlag: Uddannelses- og forskningsministeriet
FSR – Statistik for revisoreksamen

- 18) Hvor mange kvalificerede medarbejder kan det forventes der i fremtiden uddannes?

Datagrundlag: Uddannelses- og forskningsministeriet
FSR – Statistik for revisoreksamen

Fremskrivningsprognose:



INTRODUKTION

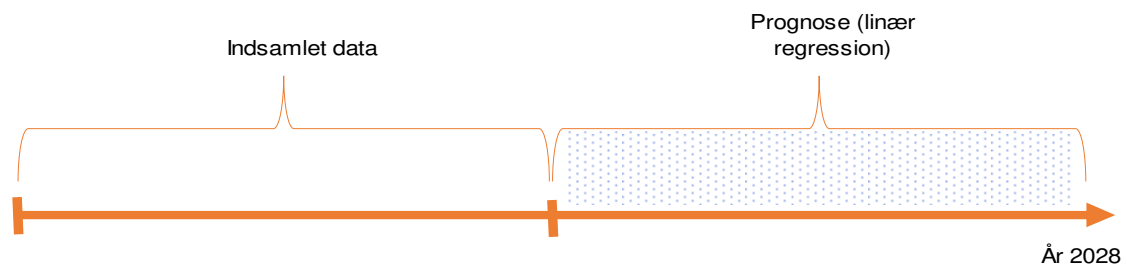
19) Hvor mange godkendte revisorer deponerer årligt deres godkendelse?

Datagrundlag: Erhvervsstyrelsen

20) Hvor mange kvalificerede medarbejdere kan det forventes der i fremtiden er beskæftiget i branchen?

Datagrundlag: Uddannelses- og forskningsministeriet
FSR – Statistik for revisoreksamen
Erhvervsstyrelsen
FSR – Brancheanalyse 2020

Fremskrivningsprognose:



Tid

21) Hvor mange virksomheder er der i Danmark på nuværende tidspunkt?

Datagrundlag: Danmark Statistik

22) Hvor mange virksomheder skal hver medarbejder i revisorbranchen betjene?

Datagrundlag: Danmark Statistik
FSR – Brancheanalyse 2020

23) Hvor mange timer har hver medarbejder til at betjene hver virksomhed?

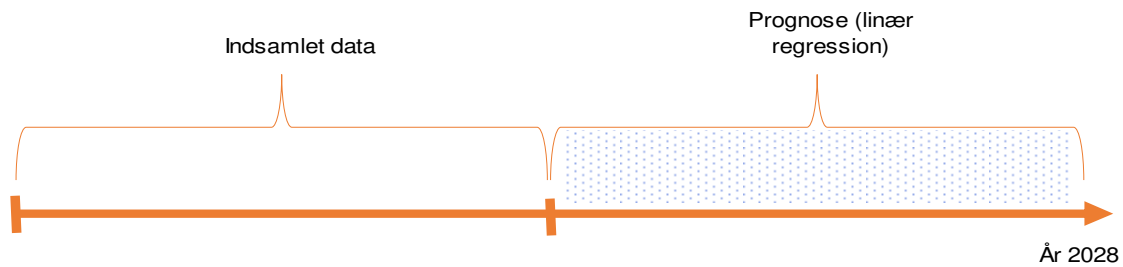
Datagrundlag: Danmark Statistik
FSR – Brancheanalyse 2020

24) Hvor mange virksomheder forventes der at være i Danmark i fremtiden?

Datagrundlag: Danmark Statistik

Fremskrivningsprognose:

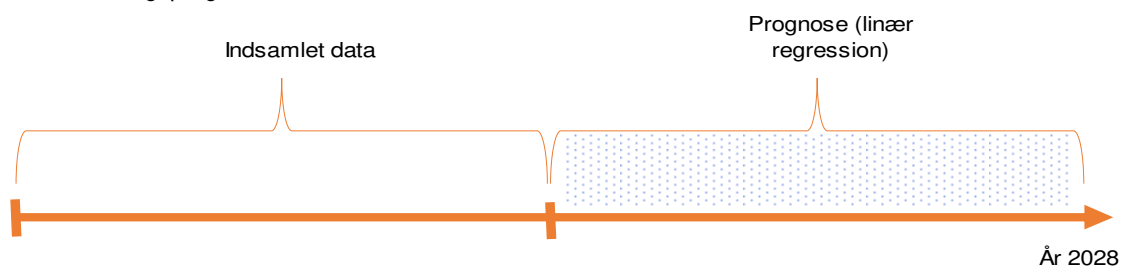
INTRODUKTION



25) Hvor mange virksomheder skal hver medarbejder i revisorbranchen betjene?

Datagrundlag: Danmark Statistik
FSR – Brancheanalyse 2020

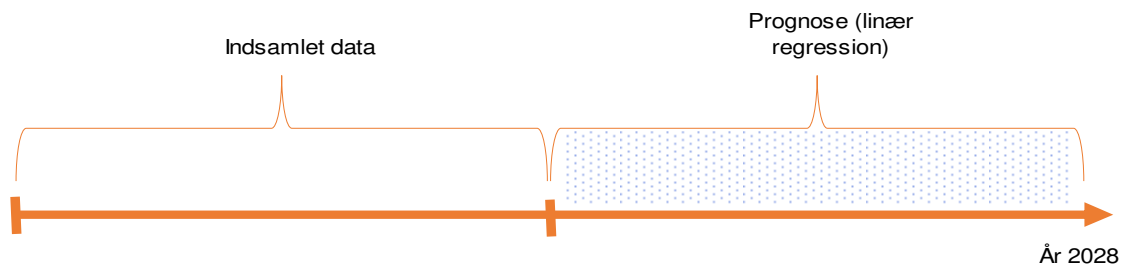
Fremskrivningsprognose:



26) Hvor mange timer har hver medarbejder til at betjene hver virksomhed i fremtiden?

Datagrundlag: Danmark Statistik
FSR – Brancheanalyse 2020

Fremskrivningsprognose:



Ressourcer

27) Hvilke teknologiske udviklingstendenser kan forventes at have betydning for revisors fremtidige arbejdsgang?

Datagrundlag: FSR og Københavns Universitet - Digital transformation: Nye teknologiers konsekvenser for revisorbranchen

INTRODUKTION

1.4.3 VURDERENDE DEL (KAPITEL 4):

I afhandlingens vurderende del sammenkædes teori og analyse fra tidligere kapitler, og der vil blive foretaget vurderinger herpå.

1.4.4 KONKLUSION (KAPITEL 5):

Afhandlingens afsluttende del vil indeholde konklusion på afhandlingens hovedspørgsmål på baggrund af den teoretiske, analytiske del og vurderende del.

I forlængelse heraf vil den afsluttede del indeholde et perspektiverende afsnit. I forbindelse med afhandlingens undersøgelse vil der oparbejdes viden/undring, som rækker ud over problemfeltet og problemformuleringen. Dette afsnit vil derfor indeholde yderligere perspektiver, som ligeledes vil være relevante at undersøge inden for det overordnede område, undersøgelsen bevæger sig inden for.

2. TEORI OG REGULERING

- 2.1 Teoretiskramme
- 2.2 Retlig regulering
- 2.3 Delkonklusion

Afsnittets indhold

Teoriafsnittet danner grundlag for afhandlingens teoretiske ståsted. I afsnittet vil jeg gennemgå den bagvedliggende teori og regulering, der ligger til grund for opgaven. Afhandlingen vil herunder berøre udviklingen i revisors rolle gennem tiden, som i højere og højere grad er præget af regulering og kvalitetskrav, særligt med henblik på opgavens interessefelt.

I relation til problemformuleringen i afsnit 1.2 vil dette kapitel belyse følgende underspørgsmål:

- 1) Hvorfor er der ifølge teorien et behov for en revisor?
- 2) Hvordan forklarer teorien betydningen af revisors arbejde herunder kvaliteten heraf?
- 3) Hvordan reguleres revisors arbejde?

2.1 REVISIONSTEORI

Indeværende afsnit vil have fokus på de generelle teorier og forventninger, som ligger til grund for en revisionsopgave. I opgaven vil jeg anvende teorierne i en bredere forstand, end kun i forhold til revisionsopgaver, men i stedet anvende teorien til at forstå revisionsbranchen. Det er vigtigt for afhandlingens problemstilling, at forstå det behov som revisionsvirksomhedernes ydelser dækker og hvordan/hvornår behovet opstår. Ved at forstå behovet for revision, vil man opnå en forståelse for hvorfor regulering af revisors arbejde er nødvendig og hvorfor revisor skal efterleve komplekse regelværk. Først vil teorien bag revision samt revisors rolle i samfundet blive forklaret ved inddragelse af teoretikeren David Flint og hans udgivelse af bogen "Philosophy and Principles of Auditing" fra 1988. David Flints revisionsteori har som fokus revisors samfundsmæssige betydning og udøver stor indflydelse på formuleringen af, hvad revision er for et fænomen. Herefter behandler afhandlingen Principal-Agent teorien, som anvendes til at belyse *hvorfor* der opstår et revisionsbehov. Agentteorien er som begrebsapparat et nyttigt instrument til at forstå revisors rolle og teorien arbejder med revisor som den kontrollerende agent for virksomheden. Agentteorien giver den teoretiske indsigt i revisors funktion som offentlighedens uafhængige tillidsrepræsentant.

2.1.1 DAVID FLINTS REVISIONSTEORI

Fundamentet for den lovmæssige regulering af revisorprofessionen kommer fra den teoretiske revisionsteori. Revisionsteori har skabt byggestenen for lovgivningen om, hvordan revisor bør agere, herunder hvad revisors arbejde bør tage udgangspunkt i. David Flints revisionsteori består af følgende fire elementer: **postulater** dvs. udsagn, der fremsættes som en kendsgerning uden underbygning eller dokumentation, **principper for revisionsprocessen**, **revisionsstandards** og **revisionens hjemmel (autoritet)**.

Teorien bag revision og revisors rolle blev første gang introduceret i 1961 af Robert Kuhn Mautz og Hussein Amer Sharaf i form af bogen 'The Philosophy of Auditing'⁵ (Flint, 1988). De fremsatte otte grundlæggende postulater og ni tilhørende koncepter og revisionsteorien blev beskrevet ud fra en videnskabelig metodisk tilgang. Mautz og Sharafs revisionsteori har sammen med andre teoretikers revisionsteorier dannet grundlag for de standarder og love, som siden har været gældende indenfor revision i praksis. David Flint arbejdede videre på Mautz og Sharafs revisionsteori, da han i 1988 udgav bogen 'Philosophy and Principles of Auditing – An Introduction'. (Hansen & Christensen, 2016).

David Flint ser revision ud fra et samfundsmæssigt perspektiv og revision som en social funktion. Samfundet ændrer sig konstant, hvorfor David Flint mener, at revisor og lovgiver kontinuerligt er nødsaget til at forholde sig til samfundets behov for revision, herunder samfundets forventninger til

⁵ (Flint, 1988), s. xii (Preface)

TEORI OG REGULERING

revisors ansvarlighed. Det er nødvendigt, at samfundet har tillid til revisionsprofessionen for at revisor kan opfylde samfundets behov, krav og forventninger⁶ (Flint, 1988).

Det første element i David Flints revisionsteori tager udgangspunkt i syv postulater. De udgør det grundlag, hvorpå en revisionsteori kan konstrueres. David Flint opstiller følgende syv postulater⁷:

1. Betingelsen for revision er en situation med enten
 - a. Et økonomiske ansvarlighedsforhold mellem to parter
 - b. Parterne har behov pålidelige og troværdige informationer
 - c. En offentlig interesse i kvaliteten af en parts handlinger, hvilket skaber et behov for ansvarlighed overfor offentligheden
 - d. Et behov eller ønske om at fastslå troværdigheden af en parts informationer og erklæringer, der kan påvirke den brede offentligheds handlinger, hvilket skaber en situation af offentlig ansvarlighed.
2. Økonomisk ansvarlighed forudsætter revision, fordi genstanden for økonomiske ansvar er fjern, kompleks og væsentlig. Ansvarligheden kan med andre ord ikke påvises uden en revision.
3. Revision har en uafhængig status, der giver frihed til at undersøge og rapportere uden begrænsninger.
4. Genstand for revision er modtagelig for verifikation ved hjælp af bevismateriale.
5. Regnskabsstandarder og lign. kan udarbejdes for de ansvarlige og faktiske udførelser kan sammenlignes med standarderne. Disse målinger og sammenligninger kræver kvalifikationer og udøvelsen af skøn, hvilket betyder at sammenligningsprocessen kræver særlige og faglige forudsætninger.
6. Resultat af revisionen skal klart kommunikeres, hvilket forudsætter finansielle data der rapporteres klart og troværdigt.
7. Revision skaber økonomisk eller sociale fordele.

De syv postulater kan mere eller mindre opdeles i to grupper. I den første gruppe kan postulaterne 1, 2 og 7 inddeles, da disse giver en forklaring på, hvorfor der er et behov for revision samt forklaring om revision som et funktionelt fænomen der skaber økonomisk og sociale fordele. Behovet for revision hviler ifølge David Flint i høj grad på, at der er et ansvarlighedsforhold mellem to eller flere parter. Målingen af dette ansvarlighedsforhold består oftest i, at en part giver informationer til en anden part med behov for troværdighed vedrørende informationerne. Årsagen til, at de som har behov for informationerne, ikke selv udfører arbejdet, kan være, at arbejdet vil være for svært, for komplekst eller for dyrt. Det kan også skyldes, at der er flere parter som har behov for informationerne, hvorfor ikke alle selv kan udføre arbejdet. Sammen med postulat nr. 7 - at revision

⁶ (Flint, 1988) s. 14-15

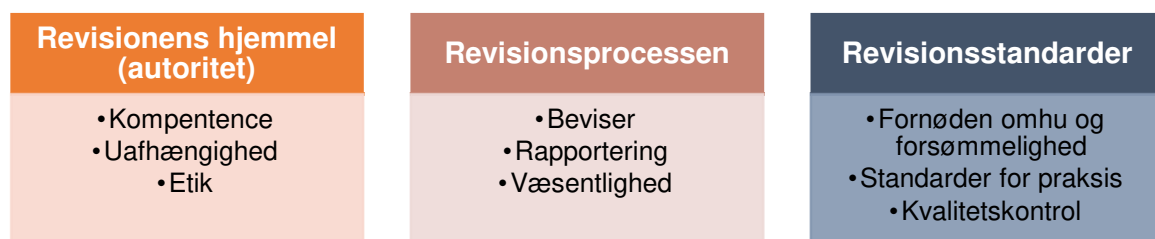
⁷ (Flint, 1988) s. 21-23

TEORI OG REGULERING

skaber sociale eller økonomiske fordele – er dette ifølge David Flint grunden til, at der udføres revision. De økonomiske fordele findes ved, at omkostningerne ville blive for store, såfremt de afhængige parter selv skulle udføre kontrollen med informationerne. De sociale fordele findes ved at manglende revisions kan føre til uhensigtsmæssigheder med store konsekvenser, som for eksempel svindel med informationer. (Lund & Madsen, 2009)

Postulaterne 3 - 6 udgør den anden gruppe, og har mere karakter af at være hypoteser og forudsætninger revisionen. Postulaterne 3 – 6 er derfor nærmere den praktiske udførelse af revision. Ved revision er det nødvendigt at der kan indhentes beviser, som er tilstrækkeligt egnede til, at revisor kan udtrykke en mening om de forelagte informationer. Når revisor har vurderet beviserne, skal revisor kunne give en konklusion på sin vurdering som skal kunne kommunikeres klart og effektivt videre gennem en revisionspåtegning. For at revisor kan vurdere de indsamlede beviser, skal der være nogle standarder, som revisor skal vurdere om informationen lever op til disse standarder. Det er derfor nødvendigt, at der er vedtaget almene standarder, fx regnskabsstandarder. For at revisor kan danne en mening og dermed bedømme de indsamlede beviser, er det en forudsætning, at revisor har de rette kvalifikationer, og at revisor kan udøve et skøn på baggrund af beviserne. (Lund & Madsen, 2009)

David Flints postulater har en nær sammenhæng med hans revisionskoncepter. David Flint har bygget sin teori op omkring tre kategorier, der hver især indeholder tre teoretiske koncepter bag revision og revisors rolle. Det anerkendes, at alle ni koncepter har relevans for revision og revisors rolle. Herunder at revisors uafhængighed er uanfægtelig. Uafhængighed skaber tillid til revisors arbejde og til, at der er troværdig og brugbar information i revisors påtegninger. I afhandlingen er der dog foretaget en prioritering af koncepterne ud fra en væsentlighedsbetragtning i forhold til opgavens problemstilling. Afhandlingen vil alene forklare og gå i dybden med koncepterne Kompetence, Beviser, Væsentlighed og Standarder for praksis (Lund & Madsen, 2009)



Figur 2 – Revisionskoncepter, David Flint

Den ene kategori i David Flints revisionsteori er **revisionens hjemmel (autoritet)**⁸. Denne kategori dækker over, at revisor skal besidde forskellige karakteristika for at opnå sin status overfor brugerne

⁸ (Flint, 1988) s. 45-99

TEORI OG REGULERING

af revision. Af de karakteristika arbejder David Flint med koncepterne; **kompetence**, uafhængighed og etik. I forhold til opgavens emne, er det her relevant, at se på hvordan David Flint arbejder med sin antagelse om kompetente revisorer⁹. David Flint mener, at det er nødvendigt at revisor besidder tilstrækkelige kompetencer til at udføre sit arbejde for at brugerne af revision kan have tillid til revisor. Kompetence betyder at revisor har en tilstrækkelig viden, færdigheder, uddannelse og erfaring (Flint, 1988). Uden tilstrækkelig kompetence kan revisor ikke forholde sig til eksempelvis konteksten mellem indsamling af revisionsbeviser og vurderingen af bevisernes væsentlighed i en kompleks revisionsproces. Ved manglende kompetence vil der således være risiko for, at revisor afgiver sin erklæring på baggrund af utilstrækkeligt revisionsbevis (Flint, 1988). Regnskabsbrugeren kan ikke konkret vide hvilke handlinger revisor har udført for at kunne afgive sin konklusion, hvorfor regnskabsbrugeren er nødsaget til at have tillid til revisors kompetencer. Regnskabsbrugeren har heller ikke mulighed for i tilstrækkeliggrad at kontrollere revisors indsats og tiden lagt i revisionsopgaven, og det eneste håndgribelige bevis, regnskabslæserne har på udført revision, er ofte selve årsrapporten. (Nielsen & Henriksen, 2011)

David Flint anser det ikke som værende nok, at revisor har den rette uddannelse for at kunne udføre sit arbejde. Det kræver også en grundig træning af revisor for at opnå tilstrækkelig erfaring til at udføre sit arbejde. Derfor er dog også nødvendigt, at uddannelsen bliver afsluttet med en eksamen for at signalere til offentligheden, at revisor er kompetent. Desuden mener David Flint, at staten har et ansvar for, at revisorerne har tilstrækkelige kompetencer, således at brugerne kan se, at erklæringen er afgivet af en godkendt og kvalificeret revisor. Endeligt har den enkelte revisor ifølge David Flint, også et ansvar for hele tiden at bevare sine kompetencer ved at videreudanne sig.

Den anden kategori i David Flints revisionsteori er **revisionsprocessen**¹⁰, som omfatter emnerne bevisteori; risiko, væsentlighed og rapportering. Det væsentlige formål i processen omkring planlægningen, undersøgelsen og indsamlingen af beviser er, at finde frem til de relevante og egnede beviser. Revisor skal være i stand til at foretage en samlet vurdering af de indsamlede beviser og derpå afgive sin erklæring. Ifølge David Flint skal der blot indsamles tilstrækkelige beviser for at kunne give revisor nok tillid til og sikkerhed for en erklæring, der lever op til interessenternes behov og forventninger til regnskabet. Revisor skal ikke indsamle beviser for at bevise eller garantere noget, men blot tilstrækkelige beviser til at danne grundlag for en konklusion. (Nielsen & Henriksen, 2011)

Revisor bør, til vurdering af hvad der er tilstrækkeligt bevis, støtte sig til og holde det indsamlede bevis op mod vedtagne standarder. Som følge af praktiske, tidsmæssige og økonomiske begrænsninger vil der være en risiko for fejlagtig erklæring. Revisor må foretage en vurdering af et acceptabelt niveau af en sådan risiko. Denne vurdering skal ske i overensstemmelse med de standarder der ligger til grund for en erklæring samt under hensyntagen til interessenternes

⁹ (Flint, 1988) s. 48-53

¹⁰ (Flint, 1988) s. 101-137

TEORI OG REGULERING

forventninger. Yderligere påpeger David Flint, at vurderingen også afhænger af revisors egen professionelle dømmekraft, og dermed af revisors kompetencer som tidligere beskrevet.

I planlægningsfasen og under udførelse af revisionen står revisor overfor situationer, der kræver stillingtagen til revisionsprocessens videre forløb. Revisor skal vurdere arten, anvendeligheden og omfanget af de beviser, der kan indhentes samt hvordan indsamlingen af beviser rent praktisk kan og bør gennemføres. Under denne beslutningsfase skal revisor anvende sin professionelle dømmekraft til at indsamle væsentlige beviser ud fra et kvalitativt og kvantitativt perspektiv.

David Flints teori om beviser og væsentlighed er interessant i forhold til afhandlingens problemstilling. Kravene til indsamlingen af beviser, og dermed tilstrækkeligt revisionsbevis, er ofte en tidsmæssig omfattende og krævende proces. Revisor skal derfor i revisionsprocessen vurdere, om der tidsressourcer til at indsamle egnede og relevante beviser, da utilstrækkeligt bevis vil svække revisors mulighed for at drage rette konklusioner på baggrund af det indsamlede materiale.

Den tredje kategori i David Flints revisionsteori er **revisionstandards**¹¹, som omfatter emnerne fornøden omhu og forsømmelighed, standarder for praksis og kvalitetskontrol. Ifølge David Flint er det revisors egne kompetencer og dømmekraft, som er de vigtigste forudsætninger for at indsamle tilstrækkeligt bevis til brug for revisionen. Da revisor arbejder i samfundets interesse, har revisor dog behov for at vide, om revisorprofessionens arbejde lever op til de forventninger og behov, som samfundet måtte have¹² (Nielsen & Henriksen, 2011). Til det formål mener David Flint, at der bør etableres revisionsstandards og vejledninger, der angiver kriterierne for og forventningerne til revisors arbejde. Standards og vejledninger kan benyttes til at kontrollere, hvorvidt revisor har levet op til det forventede, og de er derfor styrende for samfundets tillid til revisor (Flint, 1988).

At det ifølge David Flint er samfundets forventninger og behov, der er styrende for dannelsen af nye standards, og at udarbejdelsen af standards er en kontinuerlig proces som følger af ændringer i samfundet, er interessant i relation til problemstillingen i denne afhandling. Gennem årene er der både sket markante stramninger i regulering af revisors arbejde og lempelser af revisionspligten for virksomhederne. Som det vil komme til udtryk i de følgende underafsnit i afhandlingen, ses det at omfanget af revisionsstandards, som revisor skal følge ved revision, er stadig større, hvilket øger omfanget af revisionen og dermed omkostningerne forbundet hermed. (Nielsen & Henriksen, 2011)

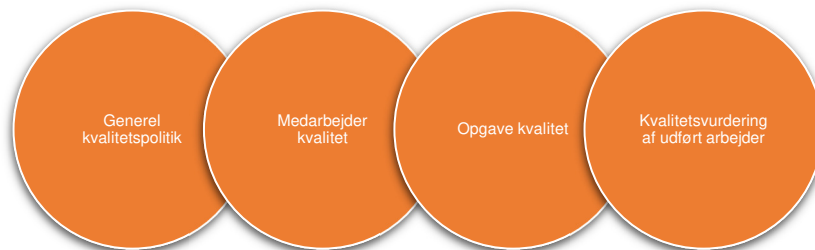
David Flint påpeger også, at den enkelte revisor er forpligtet til at udføre sit arbejde med en vis kvalitet således, at denne lever op til standarden for en gennemsnitlig revisor. Gør revisor ikke dette, udviser revisor forsømmelighed. Det er derfor nødvendigt at etablere procedurer som medfører, at standards bliver indarbejdet i det daglige arbejde. Dette skal sikre den høje kvalitet og at revisorer overholder standards som tidligere beskrevet. Kvalitetskontrollen¹³ skal give omverdenen tiltro til, at branchen selv har en interesse i at udføre arbejde af højst mulig standard.

¹¹ (Flint, 1988) s. 141-171

¹² (Flint, 1988) s. 151

¹³ (Flint, 1988) s. 159-171

Ifølge David Flint, skal de generelle områder for kvalitetskontrol omhandle nedenstående punkter:



Figur 3 - Kvalitetskontrol, David Flint s. 164

I forhold til afhandlingens emne indebærer medarbejderkvaliteten¹⁴ bl.a. udvælgelse, uddannelse og udvikling af kompetente medarbejdere, herunder at bruge medarbejdere med de rette kompetencer til de enkelte opgaver. Den generelle kvalitetspolitik, opgavekvalitet og kvalitetsvurdering af udført arbejde beskrives ikke nærmere, da det ikke har relevans for afhandlingens videre analyse. Dog skal det nævnes, at disse foranstaltninger har betydelig indflydelse på revisionens omfang.

Udover den interne kvalitetskontrol i revisionsvirksomheden er det ifølge David Flint nødvendigt at etablere en ekstern kontrol, som skal sikre, at alle revisionsvirksomheder har en tilstrækkelig kvalitetsstyring (Flint, 1988)¹⁵.

3.1.2 PRINCIPAL-AGENT TEORI

Lige som David Flints revisionsteori (postulat 1), siger Principal-Agent teorien, at en betingelse for revision er, at der er et behov tilstede. Der er derfor en sammenhæng mellem de 2 teorier. Mens David Flint blot "konstaterer", at der skal være et behov tilstede, forsøger Principal-Agent teori at belyse nærmere, hvordan og hvorfor dette behov opstår. Revision er med udviklingen blevet mere og mere teoretisk i kraft af virksomhedernes stigende internationalisering og stigende kompleksitet. Dette har blandt andet betydet, at ledelsen og ejerne af virksomhederne ofte ikke længere er sammenfaldende, hvilket medfører et stigende krav til pålideligheden af den finansielle rapportering til ejerne. For alle beslutningstagere gælder knaphedens lov med hensyn til mængden af information og troværdigheden heraf. Adgang til pålidelig og troværdige information er derfor et konkurrenceparameter mellem beslutningstagere. Det gælder om selv at kunne tilgå flere og mere troværdige informationer end konkurrenten. I forhold til virksomhedens resultat og kapitalfrebringelse handler det om at kunne levere rigtige og troværdige informationer, så investorerne indskyder kapital i din virksomhed.

¹⁴ (Flint, 1988) s. 165

¹⁵ (Flint, 1988) s. 167-169

TEORI OG REGULERING

Ved Principal-Agent teorien¹⁶ belyses samspillet mellem en given virksomheds ledelse, ejerne og revisor. Adskillelse mellem ejerne og ledelsen i virksomhederne kan medføre, at ledelsen og ejerne har modstridende interesser med risiko for konflikter i virksomhederne til følge. Der opstår et revisionsbehov, når der er en økonomisk relation mellem to eller flere personer, hvor den ene person (principalen) bemyndiger den anden person (agenten) til at disponere over sine økonomiske aktiver med det formål at agenten skaber en fremtidig betalingsstrøm til principalen. Principalen har behov for at træffe en afgørelse om, hvorvidt agenten har administreret de økonomiske aktiver i overensstemmelse med de forventninger der var til agenten ved overdragelsen og dermed har forvaltet midlerne økonomisk forsvarligt

Det er derfor også en forudsætning for et revisionsbehov, at der er et behov for, at der træffes en beslutning/afgørelse. Enhver beslutning forudsætter et informationsgrundlag der indebærer, at agenten skal aflevere en række informationer om hvordan forvaltningen af de økonomiske aktiver er foregået. Dette vil normalt ske i form af regnskabsinformationer. I denne proces vil der både være et kommunikationsproblem mellem agenten og principalen, som påvirker kvaliteten af det meddelte budskab, samt informationsasymmetri mellem informationsafsenderen (agenten) og informationsmodtageren (principalen). Dette skyldes, at i og med principalen overdrager den økonomiske opgave til agenten, vil agenten frit kunne disponere uden principalens viden og accept, da det ikke er muligt for principalen at overvåge de økonomiske aktiviteter 100%. Agenten har dermed mulighed for at foretage såkaldt »Moral hazard«.

Principalen kunne i teorien overvåge de økonomiske aktiviteter med sin konstante tilstedeværelse og dermed verificere alle de informationer, som agenten afgiver, men det vil indlysende være upraktisk og uøkonomisk. Yderligere har principalen ikke fuldstændig information om alle agentens økonomiske dispositioner og deres konsekvenser, hvorfor principalens viden kun er delvis. Agenten har derfor en viden, som principalen ikke har i form af » Adverse selection«. Der er dermed tale om skjult/asymmetrisk information. Sidst skal nævnes, at agenten må antages at være interesseret i at opretholde de størst mulige frihedsgrader og muligheder for at maksimere eget udbytte i forhold til virksomhedens ejere. Ledelsen/agenten vil som afsender af regnskabsinformationen have en interesse i at angive oplysninger som tilgodeser deres formål. Ligeså har ejerne motivation til at præsentere regnskabsinformation, der tilgodeser deres målsætning om at maksimere afkastet. For aktionærerne i et selskab kan afkastet være i form af udbytte eller stigning i kursværdier.

Principal-agent forholdet eksisterer også i forbindelse med SKATs ligning af selskabet. Virksomheden (agenten) har den største viden om virksomhedens finansielle præstation, typer af udgifter mv. hvorimod SKAT ikke har samme information tilgængelig. Her opstår der en interessekonflikt, da SKAT vil forsøge at opkræve de korrekte skatter, opgjort på baggrund af virksomhedens selvangivelse. Uden revision har virksomhedens ledelse og ejere mulighed for at manipulere med virksomhedens resultat og dermed betale mindre i indkomstskat. Hvis ikke

¹⁶ (Eilifsen, et al., 2014): Auditing & Assurance Services

TEORI OG REGULERING

virksomhedens årsrapport revideres, vil SKAT skulle bruge mange ressourcer på at opnå den viden der skal til, for at ligne virksomheden korrekt. (Paulsen, 2014)

Et andet eksempel skal nævnes hvor en virksomhed skal skaffe fremmedkapital. Pengeinstituttet/långiver (principalen) vil ikke løbe en alt for stor risiko i forbindelse med tilsagn om kredit og ønsker derfor et billede af virksomhedens finansielle situation. Virksomheden har uden revision mulighed for at manipulere regnskabet og vise en forholdsvis solid virksomhed, uden at dette er i overensstemmelse med virkeligheden, hvorved pengeinstituttet risikerer at give tilsagn om lån på et forkert grundlag. (Paulsen, 2014)

Under førnævnte betingelser er det derfor nødvendigt for principalen at antage en ny agent; en revisor. Revisor skal vurdere informationsværdien af de regnskabsmæssige oplysninger, som agenten kommunikerer til sin principal. Som en ekstern og uafhængig part er revisor i stand til at give en høj grad af sikkerhed for, at oplysninger i eksempelvis virksomhedens årsrapport er retvisende (generelklausulen), så ejeren og andre interessenter kan træffe de rigtigste beslutninger om investering i virksomheden. Vurderer revisor, at årsrapporten ikke giver et retvisende billede af virksomhedens finansielle situation, kan revisor modificere sin konklusion i form af forbehold, dvs., en afkræftende eller mangel på konklusion.

Regnskabsbrugernes opfattelse af revisors arbejde er fundamental for, at de kan træffe de rette kvalificerede beslutninger. At eksempelvis investorer har troværdighed til de oplysninger, de får oplyst gennem en årsrapport, må antages at være af væsentlig betydning. Det er derfor essentielt, at høj troværdighed er til stede, idet eksempelvis værdiansættelse bl.a. dels tager udgangspunkt i fremtidige finansielle oplysninger, og dels tager udgangspunkt i de historiske oplysninger om tidligere år, og at dette kan aflæses i årsrapporterne. Her skal investorerne sætte deres lid til, at når der er påført en påtegning uden modifikationer, så skal det være revisionens formål, at investorernes tillid er sikret herigennem. Det samme gælder for långivere. De skal være sikre på, at de indregnede værdier er oplyst korrekt, og årsrapporten ikke indeholder væsentlig fejlinformation, der vil kunne ændre deres opfattelse af den pågældende virksomhed. Tillid til kvalitet og rigtighed er dermed afgørende, hvorfor revisors arbejde er underlagt strenge krav, som skal sikre kvaliteten af revisors konklusion på årsrapporten.

Ud over at sikre tillid for regnskabsbrugerne, er de samfundsmæssige perspektiver et andet centralt element i Principal-Agent teorien. På et velfungerende marked med fri konkurrence vil køber og sælger alt andet end lige have modstridende interesser. Køber vil dog ofte ikke være i besiddelse af alle de oplysninger, som sælger ligger inde med. Derfor vil der i en handel mellem køber og sælger ligge en vis grad af risiko, som afspejler sig i prisen. På boligmarkedet har man eksempelvis til dels forsøgt at minimere denne risiko ved at få udarbejdet tilstandsrapporter. En tilstandsrapport har til opgave at sikre, at køber har de bedst mulige betingelser for at vurdere den rette pris på en bolig. Det samme kan siges om en revisionspåtegning som, i modsætning til en tilstandsrapport, ikke kun oplyser om væsentlige fejl og mangler, men skal sikre troværdighed. Ved disse sikkerhedsforanstaltninger kan selv dårlige "varer" blive vurderet mere virkelighedsnært, og derved

TEORI OG REGULERING

kan der etableres et større udbud, hvilket sikrer en større, og ikke mindst mere gennemsigtig, konkurrence. Sikkerhedsforanstaltninger i form af en revisionspåtegning kan have den positive effekt, at virksomheder, som forsøger at skjule oplysninger for offentligheden, ikke har så gode vilkår. Selve reguleringen omkring revision er altså til dels indirekte en følge af markedskræfterne, da investorerne vil kræve revision som sikkerhedsnet for at kunne stole på de informationer, som er oplyst i årsrapporten.

2.2 RETLIG REGULERING

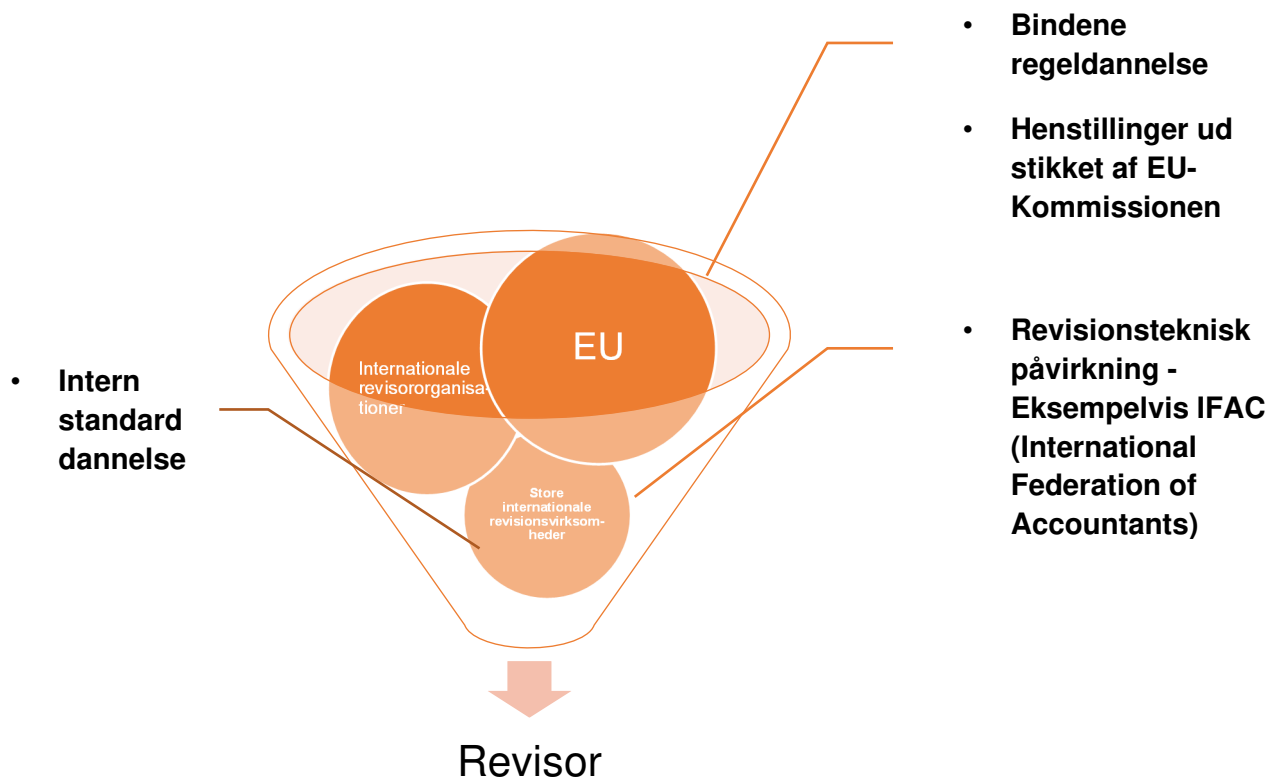
Afsnittet har til formål at skitsere hvilke lovgivninger og standarder, som påvirker revisor samt dennes kompetencer og krav til kvalificeret medarbejder. Samtidig afdækker gennemgangen hvor meget og hvor konkret revisors kompetencer omtales i reguleringen. Der vil jeg her i særdeleshed kigge på IFAC's ISQC1 (senere ISQM 1), International Standards on Education fra internationalt plan, og den nationale omtale af kompetencer.

I begyndelsen af 2000'erne fremkom en række alvorlige sager om regnskabssvindel over hele verden, hvilket blandt andet fik investorer til at tvivle på integriteten af det finansielle rapporteringssystem, herunder den eksterne revisors rolle. Dette medførte en international problemstilling som skulle håndteres. Tilliden til karakteren af kapitalmarkeder og forretningsmodeller såvel som revisionsbranchen, var svækket. For at genoprette investorernes tillid til kapitalmarkederne, blev der påbegyndt en række lovgivningsmæssige initiativer på internationalt, regionalt og nationalt niveau. På globalt niveau reformerede IAASB internationale standarder for revision (ISA'er), hvilket blev inkorporeret i den nationale lovgivning og har dermed en signifikant betydning for danske revisionsvirksomheders arbejde. Selv om offentlig kontrol og lovgivningsmæssige reformer er udfordrende for revisorerne, har begivenhederne i begyndelsen af 2000'erne også fungeret som stærke påmindelser om, hvor vigtig en rolle regnskab og revision har i vores samfund (Eilifsen, et al., 2014).

2.2.1 INTERNATIONAL REGULERING

Revisorerhvervet er i høj grad et internationalt erhverv. Virksomhederne arbejder på tværs af landegrænser, hvorfor den revisionspåtegning, der udarbejdes og afgivet i ét land, skal læses af regnskabsbrugere i et andet land. Det har derfor været nødvendigt at regulere de krav, der gælder for revisionen på sådan en måde, at regnskabsbrugerne meningsfuldt kan læse en revisionspåtegning afgivet i et andet land. Regnskabsbrugeren skal have sikkerhed for, at de krav og forventninger, brugeren kender til ift. påtegninger fra sit hjemland, også kan forventes til en påtegning fra et andet land. (Füchsel, et al., 2017)

De internationale påvirkninger og krav, der stilles til revisorer kan opdeles i tre forskellige grupper:



Figur 4 - Internationale påvirkninger

I takt med det over årene øgede retlige samarbejde inden for EU, har det danske folketings været nødsaget til at tilpasse loven indenfor nogle rammer, der angives af EU. Det vil sige, at de retsakter, der udstedes af de kompetente fællesskabsmyndigheder, også gælder i Danmark. EU-lovgivningen er inddelt i primær ret og sekundær ret (afledt ret). Den primære ret består af traktaterne og udgør grundreglerne for alle EU's tiltag og aktiviteter. Under den sekundære fællesskabsret falder forordninger og direktiver, der kan udstedes af Ministerrådet og Kommissionen. Oftest udsteder Rådet retsakterne efter forslag fra Kommissionen (Füchsel, et al., 2017).

2.2.1.1 Det 8. selskabsdirektiv

En EU-lov kaldes for en retsakt. De mest almindelige former for retsakter kaldes forordninger og direktiver. En forordning er en bindende retsakt, der gælder direkte i medlemslandene. Det betyder, at EU har besluttet, hvordan de danske domstole og myndigheder skal anvende forordningen. Et direktiv er en retsakt der fastsætter et mål, som-landene skal opnå. Det er op til de enkelte lande, at lave deres egne love for hvordan disse opnå. Inden år 2006 stillede det 8. direktiv stort set ikke materielle krav til revisor, ud over at revisor skulle være uafhængig og universitetsuddannet, eller have nået et niveau, der giver adgang til en universitetsuddannelse, og derefter gennemgået et

TEORI OG REGULERING

teoretisk undervisningsprogram og fuldført en praktisk uddannelse, samt bestået en af staten afholdt eller anerkendt faglig kvalifikationseksamen på niveau med afgangseksamen fra et universitet. I 2006 reviderede man fra EU's side 8. direktiv, hvor man gik meget mere håndfast til værks. I det reviderede direktiv blev der tilføjet og specificeret krav om efteruddannelse, registrering, honorering, tavshedspligt, uafhængighed, kvalitetssikring og fratræden mv. (Füchsel, et al., 2017). Det 8. direktiv selskabsdirektiv er hvad der kaldes et minimumsdirektiv, hvorfor det er op til den enkelte medlemsstat at afgøre hvor strenge kravene og lovgivningen skal være. Derfor er direktivet ikke særligt specifikt i dets bestemmelser, da der skal være plads til, at medlemsstaten selv sætter sit indtryk på den nationale lovgivning. Direktivet er derfor heller ikke konkret i forhold til hvad der kræves af revisor og dennes kompetencer. Det omtales dog implicit, at revisor skal besidde kompetencer som gør det muligt at opnå en universitetsuddannelse for at kunne blive autoriseret revisor. Dette skal ske til en faglig kvalifikationseksamen, som udfordrer eksaminanden i en række emner. Blandt disse områder nævnes regnskabsanalyse, forståelse for lovgivning, internationale standarder og faglig etik og uafhængighed. I Danmark er direktivet præciseret i Revisorloven.

2.2.1.2 IFAC (International Federation of Accountants)

IFAC blev etableret i 1977 og har til formål at varetage revisorprofessionens globale interesser. IFAC består af 158 medlemsforeninger i mere end 130 lande. Disse medlemsforeninger repræsenterer ca. 3 mio. revisorer. Gennem medlemskab af den internationale revisorsammenslutning deltager FSR – Danske Revisorer indirekte i udstedelsen af internationale revisionsvejledninger (Standards). Som udgangspunkt har standarderne ingen retskraft i Danmark, men i 2002 blev revisorforeningerne enige om at erstatte de nationalt udarbejdede revisionsvejledninger, med nye revisionsstandarder (RS'er). RS'erne er i deres indhold oversættelser af de internationale standarder (ISA'erne), suppleret med særlige danske krav. I dag oversættes ISA'erne direkte uden supplering af særlige danske krav og betegnes 'ISA'. De udarbejdede revisionsstandarder tilsikrer, at erklæringer, uanset oprindelsesland, dækker over det samme. Virksomhedernes interessenter har en forventning om, at en regnskabserklæring dækker over den samme arbejdsindsats og har samme værdi for brugerne uanset oprindelsesland og revisors nationalitet. Der sker fortsat løbende opdatering af standarderne. De nuværende standarder skal overholdes af medlemmer af FSR – Danske Revisorer, lige som Erhvervsstyrelsens tilsyn med revisorer bygger sin kontrol på overholdelse af standarderne. Dette skyldes, at standarderne er det eneste apparat, der er tilgængeligt i Danmark, og at standarderne som udgangspunkt bliver betragtet som den gode skik på området.

ISA 220 og ISQC 1

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) er en uafhængig standardudstedende organisation, der indgår i International Federation of Accountants (IFAC).

TEORI OG REGULERING

IAASB har til formål at udstede førnævnte standarder. IAASB mål er at udarbejde standarder af høj kvalitet om revision og andre erklæringer med sikkerhed, samt bidrage til en større tilnærmelse af internationale og nationale standarder. Formålet er at styrke kvaliteten og ensartetheden af praksis på verdensplan og at øge offentlighedens tillid til den globale revisions - og erklæringsprofession.

ISA 220¹⁷ - Kvalitetsstyring ved revision af regnskaber, omtaler blandt andet at den opgaveansvarlige partner skal sikre sig, at opgaveteamet og eventuelle eksperter, som ikke er en del af opgaveteamet, tilsammen har de kompetencer og færdigheder, der er påkrævet for at:

- 1) udføre revisionsopgaven i overensstemmelse med faglige standarder og krav i gældende lov og øvrig regulering, og
- 2) gøre det muligt at afgive en revisorerklæring, der er passende efter omstændighederne

Ved overvejelsen af, om opgaveteamet som helhed har de fornødne kompetencer og forventede færdigheder, kan den opgaveansvarlige partner tage følgende forhold med i sine overvejelser:

- Teamets forståelse af og praktiske erfaring med revisionsopgaver af lignende art og kompleksitet gennem passende oplæring og deltagelse
 - Teamets forståelse af faglige standarder samt krav i gældende lov og øvrig regulering
 - Teamets tekniske ekspertise, herunder ekspertise vedrørende relevant informationsteknologi og særlige regnskabs- eller revisionsområder
 - Teamets kendskab til relevante brancher, hvori klienten har aktiviteter
 - Teamets evne til at anvende faglige vurderinger
 - Teamets forståelse af firmaets kvalitetsstyringspolitikker og -procedurer
- (IAASB, 2016)

Disse forhold fremgår af vejledningen til standarden i afsnit A11. De seks forhold, er karakteriseret ved ikke direkte at sige hvilke kompetencer teamet bør besidde, men i stedet områder hvorpå man bør besidde kompetence.

IAASB har skrevet ISQC 1¹⁸ til anvendelse af revisionsfirmaer vedrørende alle de ydelser, der omfattes af IAASB's opgavestandarder. Da ISQC 1 erstattes af ISQM 1 og ISQM 2 i december 2020, og skal implementeres senest i december 2022, har jeg i afhandlingen valgt at beskrive ISQC 1. Dette skyldes at ISQM 1 og 2 ikke er implementeret i de danske revisionsstandarder eller henvisninger i lovgivningen. Jeg har dog gennemgået ISQM 1 og ISQM 2, og finder ikke at der, i forhold til opgavens problemfelt, er foretaget væsentlige ændringer i ISQM 1 sammenlignet med ISQC 1.

¹⁷ International standard om revision 220 kvalitetsstyring ved revision af regnskaber

¹⁸ International standard on quality control 1 - Quality control for firms that perform audits and reviews of financial statements, and other assurance and related services engagements

TEORI OG REGULERING

ISQC1 omhandler et revisionsfirmas ansvar for dets kvalitetsstyringssystem for revision og review af regnskaber og andre erklæringsopgaver med sikkerhed samt beslægtede opgaver. Målet med ISQC 1 er at sikre, at et revisionsfirma etablerer og opretholder et kvalitetsstyringssystem, der kan give firmaet høj grad af sikkerhed for at

- a) firmaet og dets personale overholder faglige standarder samt relevante krav i lov og øvrig regulering, og
- (b) erklæringer afgivet af firmaet eller af opgaveansvarlige partnere er passende efter omstændighederne.

Ifølge ISQC 1 skal et kvalitetsstyringssystem indeholde følgende elementer

- (a) ledelsesansvar for kvalitet i firmaet
- (b) relevante etiske krav
- (c) accept og fortsættelse af klientforhold og specifikke opgaver**
- (d) menneskelige ressourcer
- (e) opgavens udførelse

Det er nødvendigt, at revisionsvirksomhederne kan dokumentere brugen af systemet, da området både skal kontrolleres i forbindelse med den interne, såvel som den eksterne kvalitetskontrol. Det er Erhvervsstyrelsen der fastsætter reglerne omkring indholdet af kvalitetsstyringssystemet, på baggrund af ISQC 1. Kvalitetsstyringssystemet skal ses som et værktøj til at opfylde den generelle eksterne kvalitetskontrol som revisionsvirksomhederne er underlagt, men også som et værktøj til virksomhedens interne kontrol med kvaliteten. Systemet skal både ind kooperere standarder, lovgivning samt anden regulering på området, og sikre overholdelsen af disse.

Ved "Accept og fortsættelse af klientforhold og specifikke opgaver" er det i forhold til opgavens problemfelt et krav i ISQC 1, at en revisionsvirksomhed skal etablere politikker og procedurer for accept og fortsættelse af klientforhold og specifikke opgaver, der er udformet med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for, at det kun påtager sig og fortsætter klientforhold og opgaver, hvor firmaet:

- (a) er kompetent til at udføre opgaven og har færdighederne, tiden og ressourcerne til at gøre det**

Ifølge c afsnit A18 om "Accept og fortsættelse af klientforhold og specifikke opgaver - *Kompetence, færdigheder og ressourcer*" skal revisionsfirmaets overvejelser om hvorvidt firmaet har kompetencen, færdighederne og ressourcerne til at påtage sig en ny opgave for en ny eller eksisterende klient, omfatte en gennemgang af opgavens specifikke krav og af profilerne for eksisterende partnere og medarbejdere på alle relevante niveauer, herunder:

- (a) firmaets personale har kendskab til relevante brancher eller erklæringsemner

TEORI OG REGULERING

- (b) firmaets personale har erfaring med relevante lovkrav eller rapporteringskrav eller evnen til effektivt at opnå de nødvendige færdigheder og viden
- (c) firmaet har tilstrækkeligt personale med de nødvendige kompetencer og færdigheder**
- (d) eksperter er tilgængelige, hvis der er behov herfor,
- (e) personer, der opfylder kriterierne og udvælgelseskravene til at udføre kvalitetssikringsgennemgang på opgaven, er tilgængelige, hvor dette er relevant
- (f) firmaet er i stand til at afslutte opgaven inden for tidsfristen.

Det er altså et krav for revisionsvirksomhederne, at vurdere og dokumentere, at de har de nødvendige kompetente ansatte, den nødvendige tid og de nødvendige ressourcer til at udføre revisionsopgaven korrekt i henhold til ISQC 1.

IES

Statsautoriseret revisor og registreret revisor en beskyttet titel, som kun kan opnås ved gennemførelse af revisoreksamen. Med denne beskyttede titel følger også en lang række krav fra lovgivningens side i relation til hvad revisor skal kunne for at udføre sit erhverv tilfredsstillende. Denne regulering er nødvendig for, at revisor kan opretholde sin status som offentlighedens tillidsrepræsentant, da man på denne måde strømliner kravene til revisor. Selv om lovgivningen kun er gældende for den godkendte revisor, må samtidig forventes at loven agerer retningslinje for øvrige medarbejdere på revisionsteamet, som ikke er autoriseret.

International Accounting Education Standards Board (IAESB) under IFAC har udstedt uddannelsesstandarter som indeholder principperne for læring og udvikling for revisorer, som skal sikre kompetente medarbejdere. Uddannelsesstandarterne forkortes IES og står for International Education Standard. Denne organisation har til formål at udvikle og sikre indførelse og brug af standarterne.

I deres 2019-udgivelse "Handbook of International Education Pronouncements"¹⁹ beskriver IAESB at

"Professional competence is the ability to perform a role to a defined standard. Professional competence goes beyond knowledge of principles, standards, concepts, facts, and procedures; it is the integration and application of technical competence, (b) professional skills, and (c) professional values, ethics, and attitudes." (Board, 2019)²⁰

I følge standarterne er revisors kompetence altså, evnen til at udføre en rolle efter en defineret standard. Standarterne finder, at revisors kompetencer ikke kun er viden om principper, standarter,

¹⁹ Håndbog om internationale uddannelsesstandarter 2019

²⁰ (Board, 2019) side 10 og side 125

TEORI OG REGULERING

begreber, fakta og procedurer; det er integration og anvendelse af teknisk kompetence²¹, faglige færdigheder og faglige værdier herunder etik og holdninger.

International Accounting Education Standards Board har udarbejdet 8 IESer. IESer er listet i figur 6 som inkluderer en kort indholdsbeskrivelse af dem hver:

International Education Standard	
IES	Titel
1	Entry Requirements to Professional Accounting Education Programs Indeholder principperne til udformning og kommunikation af uddannelseskravene for at blive optaget på en officiel revisoruddannelse.
2	Initial Professional Development – Technical Competence Indeholder principperne til læringsmål for teknisk kompetence, som de kommende professionelle revisorer skal kunne opfylde gennem deres IPD.
3	Initial Professional Development – Professional Skills Indeholder principperne til læringsmål om de faglige kvalifikationer, som en professionel revisor bør besidde.
4	Initial Professional Development – Professional Values, Ethics and Attitudes Indeholder principperne til læringsmål for værdier, etik og holdninger, som en professionel revisor skal kunne demonstrere efter IPD.
5	Initial Professional Development – Practical Experience Indeholder principperne for den praktiske erfaring, en professionel revisor skal tilegne sig i løbet af sin IPD.
6	Initial Professional Development – Assessment of Professional Competence Indeholder principperne til vurdering af den faglige kompetence, som en professionel revisor bør besidde.
7	Continuing Professional Development Indeholder principperne til efteruddannelse for professionelle revisorer, som sætter fokus på udvikling og vedligeholdelse af nuværende kompetencer.
8	Professional Competence for Engagement Partners Responsible for Audits of Financial Statements Indeholder principperne til den den faglige kompetence, som professionelle revisorer skal udvikle og vedligeholde, når de er ansvarlig for revision af regnskaber

Figur 5

De første seks standarder omhandler den indledende professionelle udvikling, og de sidste to omhandler den efterfølgende professionelle udvikling. I uddannelsesstandarderne anvender IAESB begrebet 'Initial Professional Development', som bliver brugt i flere af de otte IES'er. Initial Professional Development (IPD) er den grundlæggende faglige udvikling og er læringsmål, som revisor skal opnå for at blive certificeret. (Hansen & Christensen, 2016)

Ser man på indholdet af IES 1, så omtaler den ikke hvilke kompetencer revisor skal have, men i stedet hvilke krav, der skal være til revisoruddannelsen. I forhold til adgangskravene fastsætter standarden nogle brede rammer, som den enkelte medlemsorganisation skal benytte sig af. Kravene stilles således, at det er muligt at tilgå uddannelsen på flere måder. I Danmark kan man eksempelvis op mod kandidatstudiet enten kan have læst HD ved siden af revisorarbejdet, eller kan have læst bachelor på fuld tid.

I de efterfølgende fem standarder (IES 2 – IES 6) bestemmes hvilke tekniske kompetencer, faglige kompetencer, faglige værdier, etik og holdninger og praktisk erfaring en revisor skal opnå i den indledende fase af uddannelsen for at branchen opnår et passende fagligt kompetenceniveau. IES 6 opstiller metoder til at vurdere om disse er opnået. I afhandlingen vil jeg blot nævne nogle af disse, da standarderne beskriver mange forskellige metoder for at opfylde målet om en standard til brug for medlemsorganisationerne.

²¹ Et eksempel for den tekniske kompetence hos en professionel revisor, er at udarbejde regnskaber, herunder i overensstemmelse med International Financial Reporting Standards eller andre relevante standarder.

TEORI OG REGULERING

I IES 2 og IES 3 er læringsmålene for teknisk og faglige kompetence beskrevet. Læringsmålene i IES 2 udgøres af 11 kompetenceområder, som er:

- a) Management accounting
- b) Finance and financial management
- c) Taxation
- d) Audit and assurance
- e) Governance, risk management and internal control
- f) Business laws and regulations
- g) Information and communications technologies
- h) Business and organizational environment
- i) Economics

Læringsmålene i IES 3 er af mere faglig karakter, og inddelt i fire kategorier; intellektuelle, medmenneskelige og kommunikation, personlige og organisatoriske færdigheder. Herunder nævnes blandt andet evnen til at anvende professionel dømmekraft, og vurdere alt tilgængelig information.

IES 4 omhandler de faglige værdier, etik og holdninger som revisor bør have. I forhold til afhandlingens emne, nævnes der i denne IES, at revisor skal være bevidst om sit ansvar som offentlighedens tillidsrepræsentant og analysere konsekvenserne ved uetisk adfærd for revisor, professionen og omverdenen.

IES 5 omhandler den praktiske erfaring revisor bør opnå i den indledende fase. Standarden nævner, at medlemsorganisationerne skal kræve, at revisor har opnået tilstrækkelig praktisk erfaring i den indledende fase til, at denne kan demonstrere de evner og kompetencer som de foregående tre standarder har foreskrevet.

IES 6 beskriver de principper hvormed en medlemsorganisation kan vurdere om revisor har opnået tilstrækkelige kompetencer inden for området for at kunne udføre arbejdet som autoriseret revisor. Dette kan gøres ved forskellige former for eksaminer hvad enten de er skriftlige eller mundtlige, og inden for hele eller dele af det krævede kompetenceområder. Dette gøres for at sikre offentlighedens interesse og for at styrke professionens omdømme, så kun dem som lever op til kompetencekravene får lov at blive autoriserede revisorer.

IES 7 foreskriver den fortsatte professionelle udvikling, der kræves af revisor for at udvikle og vedligeholde den nødvendige faglige kompetence. Det skal blandt andet ske ved at medlemsorganisationerne promoverer og udbyder efteruddannelse. Revisorerne skal også måles i forhold til hvor meget efteruddannelse de deltager i, og at dette er inden for de kompetencer som kræves af revisor. Dette vil ifølge standarden, medføre at revisor levere tjenester af høj kvalitet til klienter, arbejdsgivere og andre interessenter og derved styrke offentlighedens tillid til regnskabet erhverv.

TEORI OG REGULERING

IES 8 beskriver den faglige kompetence en ledende revisor med ansvaret for revisionen skal besidde og udvikle i denne rolle. I denne standard har man også opsat en række læringsmål. Disse læringsmål indebærer blandt andet at identificere risikoområder hos revisionskunden, foretage de korrekte handlinger for at afdække denne risiko i tråd med relevante standarder, og sidst kunne afgive en korrekt konklusion. Yderligere skal revisor også kunne vurdere kvaliteten af det materiale som leveres af kunden, og de skøn og vurderinger som regnskabet måtte indeholde. Revisor skal ligeledes efterleve på et højt plan de kompetencer, der er krævet i IES 2, IES 3, og IES 4.

3.2.2 NATIONAL REGULERING

3.2.2.1 Revisorloven

Lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, også betegnet som "Revisorloven", dækker i dag alle godkendte revisorer, dvs. både statsautoriserede og registrerede revisorer. Revisorloven er den lov, der regulerer, hvordan godkendte revisorer og revisionsvirksomheder skal agere i forbindelse med udførelse af deres arbejde, hvilke regler der er forbundet hermed samt de løbende krav hertil. Der har i Danmark, gennem årene været en række erhvervsskandaler, hvilket har medført øgede og skærpede krav til revisors rolle i samfundet. Hvor Agent-Principal teorien i høj grad bygger på markedskræfterne, og på at sikre et gennemskeligt marked, så skal lovgivningen, herunder Revisorloven, direkte medvirke til, at risikoen for erhvervsskandaler minimeres. Det vil altid være vanskeligt at undgå disse skandaler helt, men løbende at revurdere lovgivningen kan medvirke til, at revisors rolle skærpes.

Før 1909, hvor den første revisorlov blev udformet, var der ingen egentlig revisorstand. Ofte havde datidens revisorer et andet hovederhverv, således at revision kun var et bierhverv. Omkring 1900-tallet udviklede der sig et behov for revisionsvirksomheder i takt med industrialiseringen og forøgelsen af antallet af aktieselskaber. Dette skabte et behov for en kvalificeret revisorstand og i 1909 blev lov nr. 117 af 14. maj 1909 om autoriserede revisorer, derfor vedtaget. Inden loven blev vedtaget, blev der nedsat et udvalg til at udarbejde et regelsæt for autoriserede revisorer. Udvalget kom med en programerklæring, hvori de beskrev en revisors opgave (Revisor kommissionen, u.d.):

"En Fagrevisors Opgaver ere forskellige: Han skal kritisk kunne gennemgaa et Regnskab hos en Forretningsdrivende, hos Enkeltperson eller Interessentskab; han skal ikke saa meget bedømme den talmæssige Rigtighed og den rent tekniske Side af Bogføringen som han kritisk skal kunne vurdere en Status, værdsætte ved bogholderimæssige Hjælpemidler de opgivne Aktiver og bedømme, hvor hans Dom skal suppleres med et særligt fagkyndigt Skøn, f. Eks. over Lagerets eller udestaaende Fordringers Værd, baade for en Forretning i god Gang og for en Forretning i likvidation, ligesom han af Bøgerne skal kunne bedømme Forretningsførelsens Forsvarlighed og paavise dens Mangler. Yderligere bør hans Uddannelse være saaledes, at han kan

TEORI OG REGULERING

fungere som Likvidator, Skifte- og Boforvalter, lede Afvikling og Sanering af Enkeltmands eller Interessentskabers Forretninger. Men Dygtighed er ikke nok; yderligere bør en kritisk Revisor være uafhængig og nyde anseelse” (Revisor kommissionen, u.d., p. 23).

Disse overvejelser om en revisors arbejdsopgaver var grundlaget for den første lov, der som nævnt trådte i kraft i 1909, samt alt efterfølgende lovgivning om autoriseret revisorer i Danmark. Revisorloven har siden 1909 været genstand for flere ændringer, men det var først i 2014 at man indførte bestemmelsen i § 15a om accept og fortsættelse, som konsekvens af nye bestemmelser i direktiv 2014/56/EU artikel 22 b²². Her blev indarbejdet i lovgivningen, at en revisor eller et revisionsfirma, inden de accepterer eller fortsætter en lovpligtig revisionsopgave, vurderer og dokumenterer, at:

- I. de opfylder kravene i artikel 22
- II. om der er trusler mod hans, hendes eller dets uafhængighed og de sikkerhedsforanstaltninger, der er truffet for at imødegå disse trusler
- III. om de har de nødvendige kompetente ansatte, den nødvendige tid og de nødvendige ressourcer til at udføre den lovpligtige revision korrekt**
- IV. for et revisionsfirmas vedkommende, om den ledende revisionspartner er godkendt som revisor i den medlemsstat, der kræver den lovpligtige revision.

Medlemsstaterne kunne her fastsætte forenklede krav for de revisioner, der er omhandlet i artikel 2, nr. 1), litra b) og c).«

Nr. 3, sikring og dokumentation af ressourcer og kompetencer forud for accept eller fortsættelse, var indholdsmæssigt en ny bestemmelse, der dog ikke finder anvendelse ved revision af regnskaber aflagt af små virksomheder. Det er dog fortsat et krav efter revisorlovens § 16, stk. 1, at en godkendt revisor skal udføre revisionen i overensstemmelse med god revisorskik. En revisor skal derfor udvise den hurtighed, som opgavens beskaffenhed tillader, og udvise fornøden omhu ved udførelsen af opgaven.

Revisorer og revisionsvirksomheder har naturligvis altid være forpligtet til at besidde fornødne kompetencer og tilstrækkelige ressourcer ved accept af opgaver – som minimum ved vurdering på basis af den samlede portefølje af opgaver.

Revisorloven indeholder generelt regulerede krav hvad angår uddannelse, efteruddannelse, dokumentationskrav, kvalitetsstyring og kvalitetskontrol samt en række andre forhold, som skal øge kravene til de godkendte revisorer. Derfor anses revisoreksamen også som en af de vanskeligste. I forlængelse af Principal-Agent teorien og David Flints revisionsteori, har det stor betydning, at de faglige krav hele tiden skærpes og udvikles i takt med de udfordringer, revisor i sit virke bliver udsat

²² Europa-Parlamentets og Rådets direktiv af 2014-04-16 om ændring af direktiv 2006/43/EF om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber (2014/56)

TEORI OG REGULERING

for. Ved at sætte kravene til revisoreksamen højt, sikres det, at både de faglige krav forbliver på et højt niveau, samt at tiltroen til revisors faglige egenskaber fastholdes.

I harmoni med David Flints revisionsteori, har staten et ansvar for, at revisorerne i Danmark har tilstrækkelige kompetencer. I Danmark certificeres revisor således, at brugerne kan se, at erklæringen er afgivet af en godkendt og kvalificeret revisor. Betegnelsen »statsautoriseret revisor« eller »registreret revisor«, eller sammensætninger, må kun benyttes af personer, der er godkendt som revisor jf. Revisorloven § 5.

I Danmark består eksamen for statsautoriserede revisorer (revisoreksamen) af en skriftlig og en mundtlig prøve jf. Bekendtgørelse om eksamener m.v. for godkendte revisorer §1. Eksamensudvalget nedsat af Revisorrådet²³, jf. bekendtgørelse om Revisorrådet, bistår Erhvervsstyrelsen ved administrationen af de i § 1 nævnte eksamener og prøver (revisoreksamen). De i § 1 nævnte eksamener og prøver afholdes af FSR - danske revisorer.

I overensstemmelse med IES 5, har man i Danmark vurderet, at tre års praktisk erfaring er tilstrækkeligt til at demonstrere de evner og kompetencer som nævnes i IES 2-4. Revisorlovens § 3, stk. 1, nr. 6 foreskriver, at revisor "i mindst 3 år efter det fyldte 18. år navnlig har deltaget i udførelse af opgaver, der vedrører revision af årsregnskaber, koncernregnskaber eller tilsvarende regnskabsrapporteringer", kan blive godkendt af Erhvervsstyrelsen som statsautoriseret revisor.

I forhold til revisors efteruddannelse dikterer revisorloven § 4, at:

- En revisor har pligt til at deltage i et passende efteruddannelsesprogram, der sikrer, at den pågældende til stadighed opdaterer og vedligeholder sin teoretiske viden, sine faglige kvalifikationer og sin viden om kravene til offentlighedens tillidsrepræsentant på et tilstrækkelig højt niveau.
- Erhvervsstyrelsen fastsætter nærmere regler om efteruddannelse og om kontrol heraf. Erhvervsstyrelsen kan endvidere fastsætte nærmere regler om yderligere efteruddannelse af revisorer, der udfører revision i virksomheder omfattet af § 1 a, stk. 1, nr. 3.
- Revisor skal til enhver tid kunne dokumentere, at kravene om efteruddannelse er opfyldt.

3.2.2.2 Revisorbekendtgørelser

Bekendtgørelser skal såvel som love, efterkommes af myndigheder og borgere. Bekendtgørelser udstedes af den pågældende minister, på den forudsætning, at der findes en lov eller en EU-forordning, der giver ministeren bemyndigelse til at udstede en bekendtgørelse. BEK nr 734 af

²³ Revisorloven § 32 a: Erhvervsstyrelsen nedsætter et revisorråd, som rådgiver styrelsen om generelle forhold i revisorlovgivningen og i forbindelse med tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder efter § 32, stk. 3 og 4. Revisorrådet bistår endvidere styrelsen i forhold til reglerne om eksamen for statsautoriserede revisorer m.v., jf. § 33. Revisorrådet rådgiver endvidere Finanstilsynet om de forhold, som er nævnt i 1. pkt., når tilsynet træder i Erhvervsstyrelsens sted i medfør af § 32, stk. 7.

TEORI OG REGULERING

17/06/2016 - Bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders tilrettelæggelse af arbejdet – følger hjemmelen til at udstede bekendtgørelsen i medfør af § 16, stk. 5 i lov nr. 468 af 17. juni 2008 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven), som ændret ved lov nr. 631 af 8. juni 2016,

”§16 Stk. 5. Erhvervsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler og standarder om etik, tilrettelæggelse og udførelse af revisionsopgaver og revisors afgivelse af revisionspåtegninger, herunder revisors udtalelser om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven, og om udførelse af andre erklæringsopgaver med sikkerhed og revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed...”

Bekendtgørelser har til dels lovkraft, men skal ligge inden for de områder loven er tiltænkt at regulere. Med til dels lovkraft, menes der at administrativ praksis og borgerne skal følge bekendtgørelsens regler. Lige så skal domstolene dømme i overensstemmelse med de i bekendtgørelsen fastsatte regler. Bekendtgørelser står over andre regler og vejledninger, udstedt af foreninger m.v. (Füchsel, et al., 2017).

Også i BEK nr 734 af 17/06/2016 - Bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders tilrettelæggelse af arbejdet – fremgår det som et generelt krav i §§ 2 og 3, at dem, som udpeges til at udføre en revisionsopgave i revisionsvirksomheden, både er kompetente og har tid og de fornødne ressourcer:

”§ 2 Stk. 2. Revisionsvirksomheden skal ved udpegning af en eller flere revisorer særligt tage hensyn til revisionskvalitet, uafhængighed og kompetence.

&

Stk. 3. Revisionsvirksomheden skal give den eller de udpegede revisorer tilstrækkelige ressourcer samt tilknytte eventuelle andre personer, der har de nødvendige kompetencer og evner til at udføre revisionsopgaven....

&

§ 3. Revisor skal afsætte tilstrækkelig tid og ressourcer til udførelse af revisionsopgaven.”

Til løsning af en relevant opgave, som revisionsvirksomheden har påtaget sig, skal der derfor foretages en vurdering af såvel ressourcer og kompetencer. Dette skal danne grundlag for udpegningen af opgaveteamet. Denne vurdering dokumenteres i den overordnede revisionsstrategi, hvori det specifikke team anføres med oplysning om:

- Navn
- Uddannelsesniveau
- Stilling
- Ansvarsområde

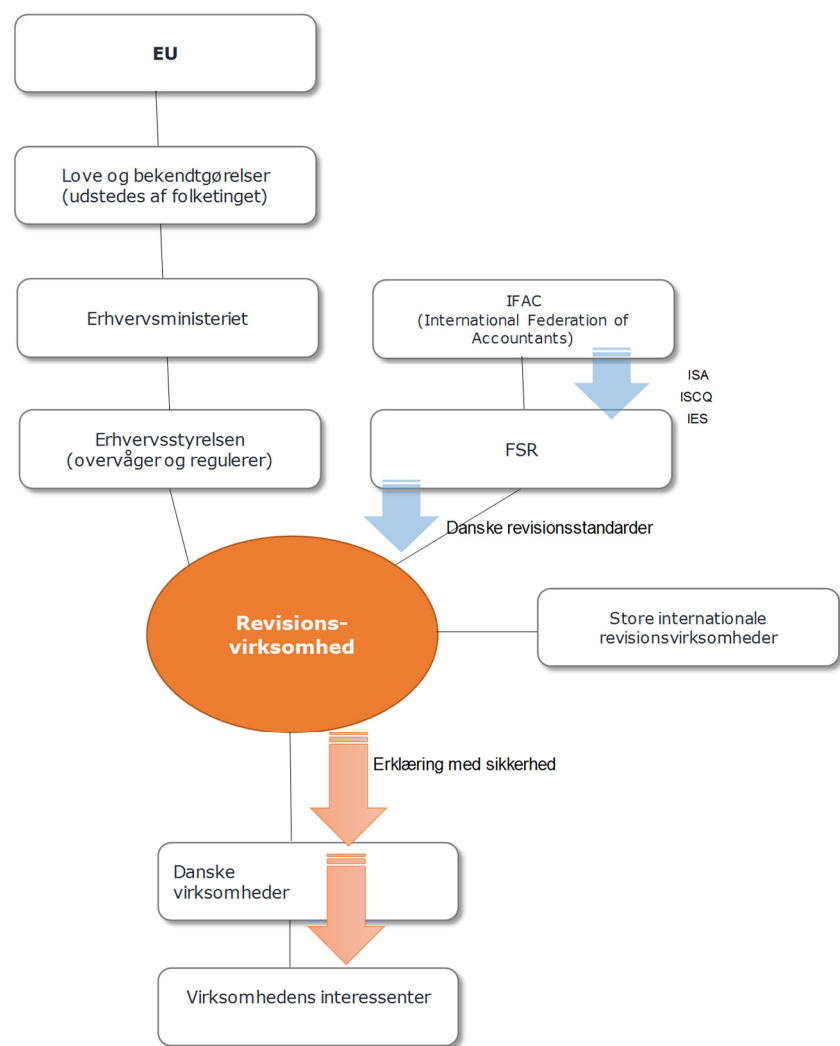
TEORI OG REGULERING

Eksempelvis ville det ved udpegning af opgaveteamet, være nødvendigt at overveje kompleksiteten af de problemstillinger teamet vil støde på i en revisionsopgave. Forøget kompleksitet vil medføre, at opgaveteamet skal bestå af mere erfarne medarbejdere. En revision vil derfor være udført af et revisionsteam, der karakteriseres ved en hierarkisk struktur. Antallet af personer på hver af disse hierarkiske niveauer afhænger dermed af revisionens størrelse og kompleksitet. Antallet af anvendte timer på et revisionsteam fordelt på de hierarkiske niveauer vil have tendens til at formes som en pyramide, hvor partnerne anvender færrest timer og assistenterne anvender flest timer.

2.2.3 REGULERING – OVERBLIK

Nedenstående figur er udarbejdet med det formål at demonstrere teorien og lovgivningen som er i beskrevet i afsnit 2.1 og 2.2:

TEORI OG REGULERING



Figur 6

2.3 DELKONKLUSION

Til besvarelse af afsnittets undersøgelsesspørgsmål, har jeg i afhandlingen set på to teoretiske begrundelser for anvendelse af revision. Først har jeg set på David Flints revisionsteori og herefter behandlet Principal-Agent teorien. Hver for sig kan de enkelte teorier ikke forklare, hvorfor der er brug for revision, men tilsammen giver de et billede af, at samfundet som helhed har brug for at få tilført troværdighed til virksomhedsøkonomiske oplysninger og at dette bedst gøres via revision.

Set i relation til Principal-Agent teorien, som tager udgangspunkt i behovet for revision under hensyntagen til aktørerne (ejer og ledelse) internt i virksomheden, tager David Flints teori udgangspunkt i samfundet som helhed. Samfundet har behov for revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant, som samfundet kan stole på. Det er derfor vigtigt, at revisor lever op til de krav samfundet stiller, herunder at lovgivningen konstant ændres i takt med samfundets behov. Revisionsstandarder er et centralt element i revisionsteorien og skal give revisor vejledning til at udføre revision, herunder at leve op til de forventninger, samfundet har til revisors arbejde. Principal-Agent teorien besvarer hvorfor regulering af revisors arbejde er essentiel, da teoriens præmisser kun opretholdes, såfremt der er høj troværdighed til revisors arbejde og påtegning. Principal-Agent-teorien benyttes her til at belyse behovet for revision i kraft af at virksomheden interagerer med forskellige interessenter. Det er essentielt for teorien, at principalen har en høj grad af troværdighed til revisors påtegning, hvilket medfører store kvalitetskrav til branchen og revisors arbejde.

Revisors rolle er direkte defineret i lovgivningen. Revisorernes opgaver består i at kontrollere og validere de regnskabsoplysninger mv. virksomhederne udmelder til offentligheden. Kigger man på udviklingen i lovgivningen ses det, at regulering af revisors arbejde er blevet mere omfattende. Ligeledes har private aktører udarbejdet standarder, som skal sikre kvaliteten af det udførte arbejde, og som revisor dermed forventes at efterleve via eksempelvis sit medlemskab i FSR. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), der indgår i International Federation of Accountants (IFAC) har udarbejdet standarder af høj kvalitet om revision og andre erklæringer med sikkerhed, som skal styrke kvaliteten og ensartetheden af praksis på verdensplan og styrke offentlighedens tillid til den globale revisions- og erklæringsprofession. I ISQC 1, som er udarbejdet af IAASB, er det et krav for revisionsvirksomhederne at vurdere og dokumentere, at de har de nødvendige kompetente ansatte, den nødvendige tid og de nødvendige ressourcer til at udføre revisionsopgaven korrekt.

I 2014 indførte man bestemmelsen i § 15a i Revisorloven som konsekvens af nye bestemmelser i direktiv 2014/56/EU-artikel 22 b²⁴. Her indarbejdede man i lovgivningen at en revisor eller et

²⁴ Europa-Parlamentets og Rådets direktiv af 2014-04-16 om ændring af direktiv 2006/43/EF om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber (2014/56)

TEORI OG REGULERING

revisionsfirma, inden de accepterer eller fortsætter en lovpligtig revisionsopgave, vurderer og dokumenterer, at:

III. om de har de nødvendige kompetente ansatte, den nødvendige tid og de nødvendige ressourcer til at udføre den lovpligtige revision korrekt

Yderligere fremgår dette også af BEK nr 734 af 17/06/2016 - Bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders tilrettelæggelse af arbejdet. Her er det et generelt krav i §§ 2 og 3, at dem, som udpeges til at udføre en revisionsopgave i revisionsvirksomheden, både er kompetente og har tid og de fornødne ressourcer.

I forhold til revisors uddannelse, som skal sikre høj kvalitet af revisors ydelser, har International Accounting Education Standards Board (IAESB) under IFAC har udarbejdet standarder som indeholder principperne for læring og udvikling for revisorer og tjener det formål, at regulere de internationale revisionsuddannelser. I følge standarderne er revisors kompetence, evnen til at udføre en rolle efter en defineret standard. Standarderne angiver, at revisors kompetencer ikke kun er viden om principper, standarder, begreber, fakta og procedurer, men det er integration og anvendelse af teknisk kompetence, faglige færdigheder og faglige værdier herunder etik og holdninger. I de internationale uddannelsesstandarder kræves det ydermere af revisor, at revisor efter endt uddannelse, fortsat skal udvikle og vedligeholde den nødvendige faglige kompetence. I følge standarden, vil revisors løbende efteruddannelse betyde, at revisor kontinuerligt leverer tjenester af høj kvalitet til klienter, arbejdsgivere og andre interessenter.

Overholder revisor ikke kravene i de internationale standarder og Revisorloven, må det formodes, at have betydning for kvaliteten af revisors påtegning, hvilket vil medføre at principalen og samfundet mister tilliden til revisors påtegning.

3. ANALYSE

- 3.1 Kompetente ansatte
- 3.2 Tid
- 3.3 Ressourcer
- 3.4 Delkonklusion

Afsnittets indhold

Dette afsnit indeholder en undersøgelse af antallet af kompetente ansatte, som tilføres branchen samt en undersøgelse af hvor mange kompetente ansatte der er aktive i branchen. Derudover indeholder dette afsnit også, en undersøgelse af hvor mange godkendte revisorer, der årligt deponerer deres godkendelse, samt udviklingen i uddannelsesniveaet i branchen. Undersøgelsen skal bidrage til, at finde indikatorer på hvorvidt revisionsvirksomhederne i fremtiden kan efterleve lovgivningen og de internationale standarder om nødvendige kompetente ansatte.

I relation til problemformuleringen i afsnit 1.2 vil dette kapitel belyse følgende underspørgsmål:

Kompetente ansatte

- 4) Hvor mange medarbejdere beskæftiger branchen på nuværende tidspunkt?
- 5) Hvor mange kvalificerede medarbejdere uddannes der årligt?
- 6) Hvor mange kvalificerede medarbejder kan det forventes der i fremtiden uddannes?
- 7) Hvor mange godkendte revisorer deponerer årligt deres godkendelse?
- 8) Hvor mange kvalificerede medarbejdere kan det forventes der i fremtiden er beskæftiget i branchen?

Tid

- 9) Hvor mange virksomheder er der i Danmark på nuværende tidspunkt?
- 10) Hvor mange virksomheder skal hver medarbejder i revisorbranchen betjene?
- 11) Hvor mange timer har hver medarbejder til at betjene hver virksomhed?
- 12) Hvor mange virksomheder forventes der at være i Danmark i fremtiden?
- 13) Hvor mange virksomheder skal hver medarbejder i revisorbranchen betjene?
- 14) Hvor mange timer har hver medarbejder til at betjene hver virksomhed i fremtiden?

Ressourcer

- 15) Hvilke teknologiske udviklingstendenser kan forventes at have betydning for revisors fremtidige arbejdsgang?

3.1 KOMPETENTE ANSATTE

3.1.1 MEDARBEJDERE I REVISIORBRANCHEN

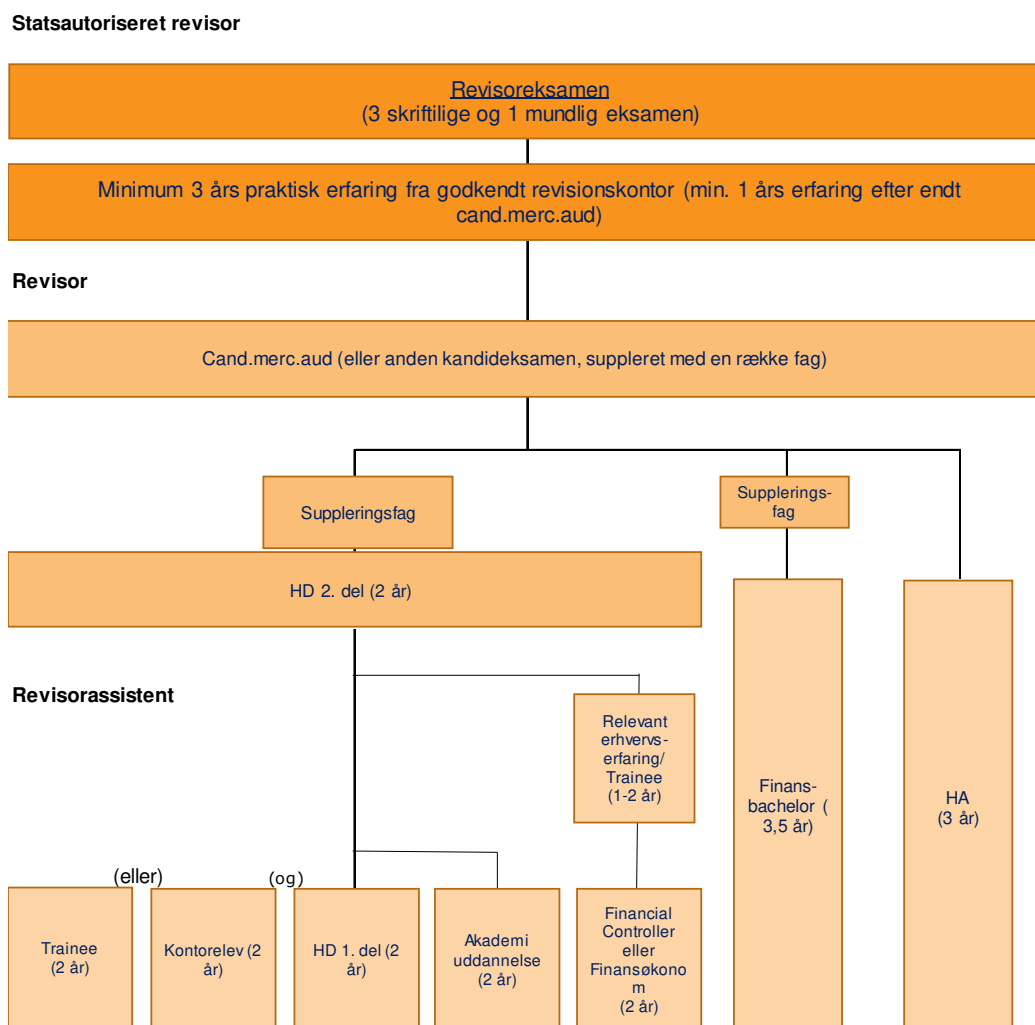
I revisorbranchen består medarbejderne hovedsageligt af personer med nedenstående uddannelse:

- **Revisorelever eller revisorassistenter.** Revisorelevuddannelse tager 2 år hvor du herefter kategoriseres som revisorassistent. Under uddannelsen arbejder man som elev i en revisionsvirksomhed og vil samtidig modtage teoretisk undervisning. Sideløbende med uddannelsen læser man enten en HD 1. del eller en akademiuddannelse. Efter man er blevet uddannet revisorassistent, og har gennemført enten HD 1. del eller akademiuddannelsen, kan man supplere din uddannelse med HD 2. del, som tager yderligere to år. Når man har gennemført denne, kan man læse videre til cand.merc.aud.
- **Finansøkonomer eller financial controllere.** Disse uddannelser læses på erhvervsakademiet. Begge uddannelser tager to år. Herefter kræves to års relevant erhvervserfaring, for at man kan blive optaget på HD 2. del. Denne tager to år at gennemføre, og herefter er man uddannet revisor, HD (R). Efter HD 2. del kan man læse cand.merc.aud
- **Akademiske uddannede.** Denne uddannelsesvej er den mest teoretiske. Her læser man en bacheloruddannelse inden for erhvervsøkonomi. Uddannelsen tager 3 år. Efter bacheloruddannelse kan man læse cand.merc.aud. En alternativ mulighed er at læse en videregående uddannelse som finansbachelor. Uddannelsen tager 3½ år, og er mere praktisk orienteret sammenlignet med en normal bachelor. Efter finansbachelor kan man læse cand.merc.aud (eventuelt ved at supplere med en række fag først).
- **Godkendte revisorer.** Efter man har bestået cand.merc.aud. og har minimum 3 års relevant erhvervserfaring hos et revisionskontor, kan man ansøge om at blive indstillet til revisoreksamen. Størstedelen som tager revisoreksamen, deltager på SR-Akademiet. I dag består revisoreksamen af tre skriftlige eksaminer og en mundtlig eksamen. Når revisoreksamen er bestået, kan man kalde sig for statsautoriseret revisor.

(FSR, u.d.)²⁵

Uddannelseshierarkiet kan skitseres således:

²⁵ <https://www.fsr.dk/blivrevisor>



Figur 7 – Uddannelseshieraki. Inspiration til figur: FSR, <https://www.fsr.dk/blivrevisor>

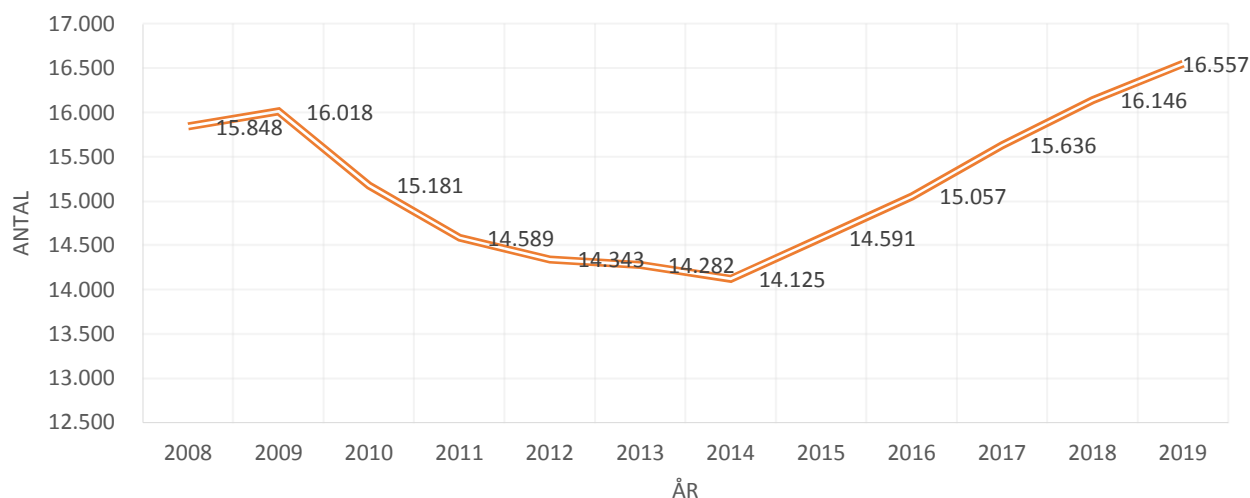
Revisorbranchen er dog i dag er multidisciplinær, hvilket giver sig udtryk i, at eksempelvis jurister og ingeniører også udgør personalegrupper i revisionsvirksomhedernes skatte-, virksomhedshandels- og ESG-afdelinger²⁶.

Revisorbranchen i sin helhed har 16.700 ansatte. I forbindelse med af finanskrisen i 2008 faldt antallet af medarbejdere i revisorbranchen markant frem til 2014. Antallet af medarbejdere er siden 2015 årligt steget med i gennemsnit 486. Siden 2018 har revisorbranchen beskæftiget flere medarbejdere end før den økonomiske krise i 2008/2009. I 2019 beskæftigede branchen i gennemsnit 16.657 fuldtidsbeskæftigede medarbejdere (revisorer, 2020)²⁷.

²⁶ E for Environmental (miljø), S for Social (sociale forhold) og G for Governance (god selskabsledelse).

²⁷ FSR - danske revisorer udgiver en gang om året en brancheanalyse, der samler op på det forgangne års udvikling i revisorbranchen.

UDVIKLING I ANTAL FULDTIDSANSATTE, 2008-2019



Figur 8

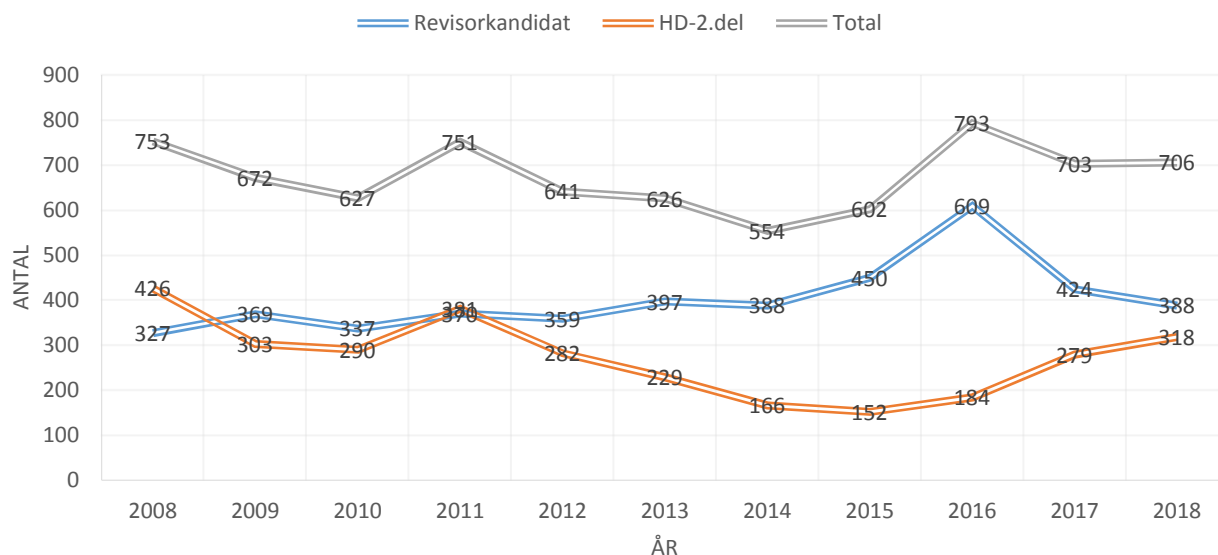
3.1.1.1 HD 2. del Regnskab og økonomistyring og Revisorkandidat, cand.merc.aud

Medarbejdere som er uddannet revisor, HD (R) eller cand.merc.aud. ses oftest som en del af det udøvende opgaveteam ved en revisionsopgave. Oplysninger fra Uddannelses- og forskningsministeriet viser, at der i gennemsnit færdiguddannes 402 cand.merc.aud. 'er årligt og 274 i HD 2. del Regnskab og økonomistyring. Dette betyder, at der gennemsnitligt uddannes i alt 675 kvalificeret ansatte i perioden 2008-2018.

År	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Revisorkandidat, cand.merc.aud	327	369	337	370	359	397	388	450	609	424	388
Regnskabsvæsen, HD-2.del	426	303	290	381	282	229	166	152	184	279	318
Total	753	672	627	751	641	626	554	602	793	703	706

Figur 9

UDVIKLING I ANTAL NYUDDANNEDE, 2008-2018



Figur 10

Det antal, som tilføres branchen, bør dog korrigeres for at en nyuddannet i HD 2. del Regnskab og økonomistyring det ene år, kan indgå i tallene for nyuddannede revisorkandidat i et efterfølgende år. Dette skyldes, at HD 2 i Regnskab og Økonomistyring giver adgang til cand.merc.aud. -studiet (revisorkandidat). Jeg har forsøgt at fremskaffe de præcise tal hos hhv. Uddannelses- og forskningsministeriet og FSR, men det har ikke været muligt at få data på antallet af uddannede i HD 2. del Regnskab og økonomistyring, der vælger at læse videre på cand.merc.aud. -studiet. Jeg har i afhandlingen i stedet valgt at basere min talbehandling på nedenstående oplysninger fra FSR²⁸:

”CBS har et stort antal ansøgere på 493 ansøgere, hvoraf 208 har HD-baggrund, og de øvrige 285 ansøgere har en uddannelsesmæssig baggrund fra forskellige HA-retninger med HA-almen som den overvejende, hvor 248 af ansøgerne kommer fra.” (Lau, 2019)

Det betyder, at 42,19 pct. af dem som har læst HD 2. del Regnskab og økonomistyring, vælger at videreuddanne sig til Revisorkandidat, og dermed øge deres kompetencer. Justerer man udviklingen af færdiguddannede således, at 57,81 pct. anses for ikke at videreuddanne sig (og dermed indgå i data for de efterfølgende år), ser udviklingen i tallene ud som vist i figur 12 og figur 13.

²⁸ <https://www.fsr.dk/fald-i-optaget-paa-cand-merc-aud-paa-cbs-i-2018>

ANALYSE

År

Revisorkandidat, cand.merc.aud.

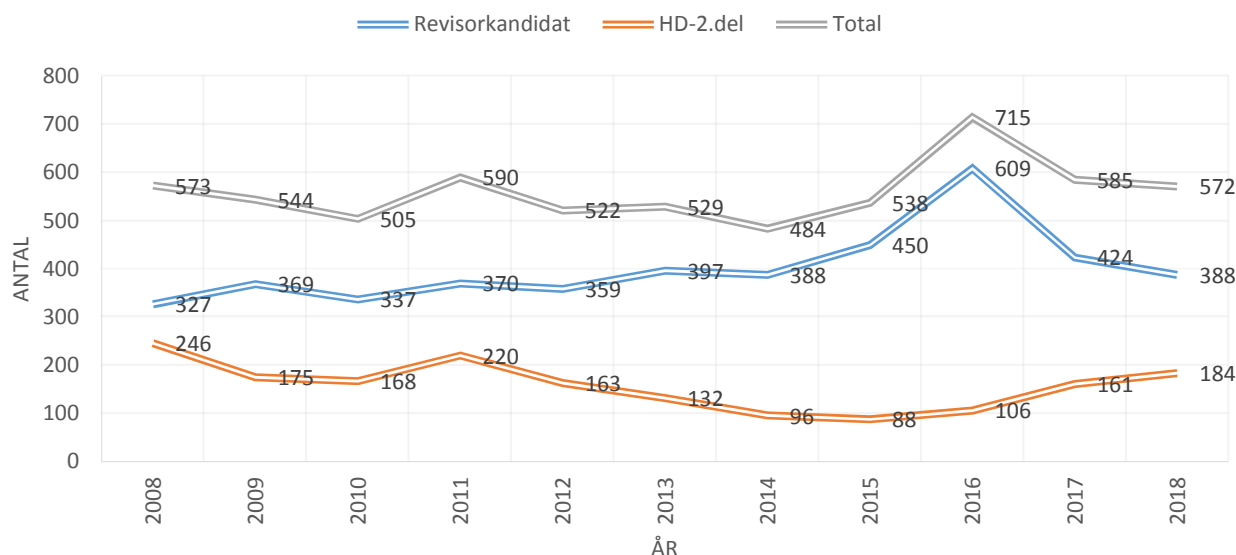
Regnskabsvæsen, HD-2.del

Total

Figur 11

2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
327	369	337	370	359	397	388	450	609	424	388
246	175	168	220	163	132	96	88	106	161	184
573	544	505	590	522	529	484	538	715	585	572

JUSTERET UDVIKLING I ANTAL NYUDDANNEDE, 2008-2018



Figur 12

Data viser efter justeringen, at der gennemsnitligt uddannes i alt 560 kompetente ansatte i perioden 2008-2018, hvoraf 402 er Revisorkandidater, mens 158 er uddannet i HD 2. del Regnskabsvæsen. Sammenligner man udviklingen for nyuddannede i perioden 2015 til 2018/2019, med udviklingen i antal fuldtidsbeskæftiget (figur 6) i samme periode, ses at der gennemsnitligt uddannes 603 medarbejdere, mens der i perioden kun har været en gennemsnitlig tilgang på 486 medarbejdere. Dette kan tyde på, at en del af de færdiguddannede vælger ikke at indtræde i revisionsbranchen. En anden forklaring kan være, at der gennemsnitligt er 117 fuldtidsbeskæftiget der årligt vælger at forlade revisorbranchen. Forklaringen kan også være en kombination af førnævnte.

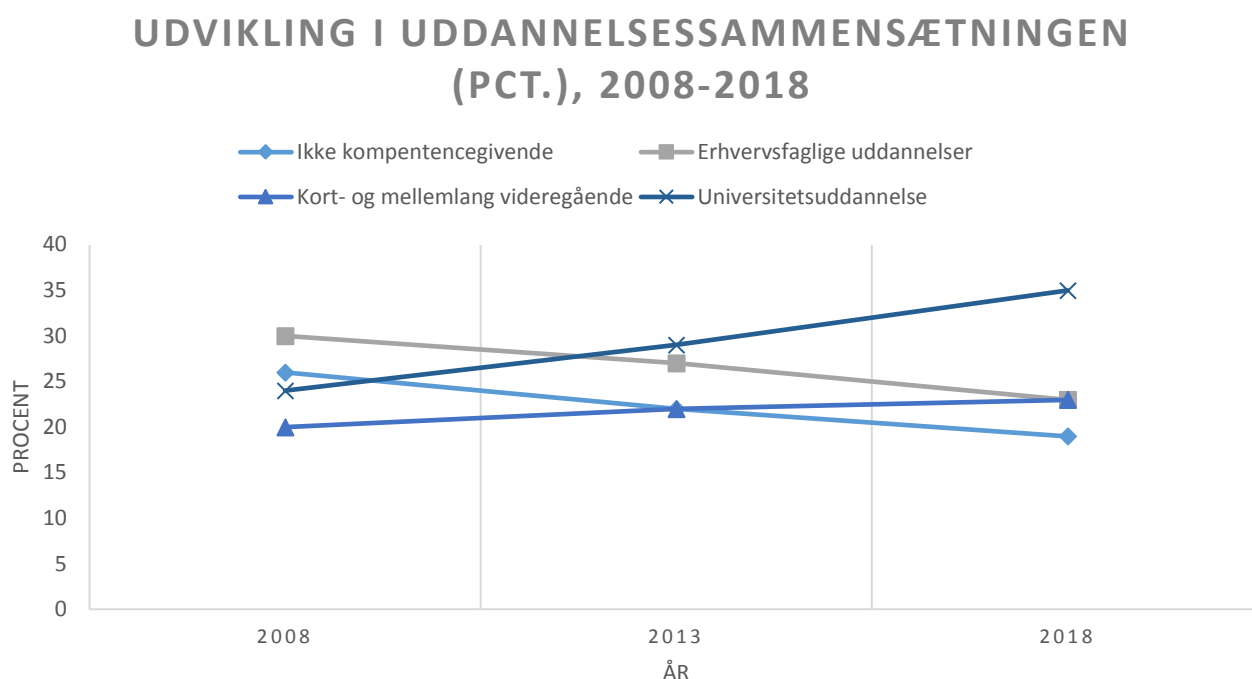
Det er i øvrigt interessant ret hurtigt at se på de to tidsserier og totalen. Som man kan se, så er de 2 kategorier tæt ved omvendt korreleret, så der næsten ikke er nogen trend i totalen (tæt på at være konstant over perioden), så den største variation i de 2 tidsserier synes ikke at være en udvikling i populariteten af at blive revisor, men derimod den relative popularitet imellem de 2 veje at gå.

ANALYSE

Ser man på udviklingen i uddannelsesniveaet i branchen, ses det i FSR's brancheanalyse for 2020, at uddannelsesniveaet blandt medarbejderne i revisorbranchen er steget de seneste 10 år.

År	2008	2013	2018
Ikke kompetencegivende	26%	22%	19%
Erhvervsfaglige uddannelser ²⁹	30%	27%	23%
Kort- og mellemlang videregående ³⁰	20%	22%	23%
Universitetsuddannelse ³¹	24%	29%	35%
	100%	100%	100%

Figur 13 - Udvikling i uddannelsessammensætningen (pct.), 2008-2018, taltabel.³²



Figur 14 - Udvikling i uddannelsessammensætningen (pct.), 2008-2018

Andelen af medarbejdere med en ikke-kompetencegivende uddannelse er faldet fra 26 pct. til 19 pct. i perioden 2008 til 2018, og erhvervsfaglige uddannelser faldet fra 30 pct. til 23 pct. i perioden 2008 til 2018. Omvendt er andelen af medarbejdere med en kort- og mellemlang videregående uddannelse steget med 3 pct.-point på 10 år, og universitetsuddannede steget med 11 pct.-point i perioden 2008-2018. 35 pct. af medarbejderne i branchen har nu en universitetsuddannelse og 58

²⁹ En erhvervsuddannelse er en praktisk uddannelse, der retter sig mod et erhverv. Uddannelsen veksler mellem undervisning på skole og perioder i praktik.

³⁰ Korte videregående uddannelser varer 2-3 år, læses på erhvervsakademier. Mellemlange videregående uddannelser varer 3-4½ år, læses på professionshøjskoler eller lignende højere læresteder.

³¹ Bachelor eller kandidatuddannelse som læses på universitetet

³² Data er indsamlet fra FSR - danske revisorer brancheanalyse 2020

ANALYSE

pct. af medarbejderstaben har enten en kort- og mellemlang videregående uddannelse eller en universitetsuddannelse. FSR konkluderer i deres rapport, at

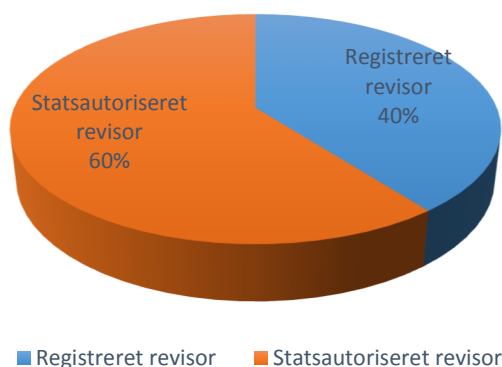
”et højt uddannelsesniveau giver alt andet lige en høj produktivitet og værdiskabelse i en branche” (revisorer, 2020)

Det må dermed betyde, at des større andelen af medarbejdere med et højt uddannelsesniveau er, desto flere virksomheder kan branchen betjene.

3.1.1.2 Statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer

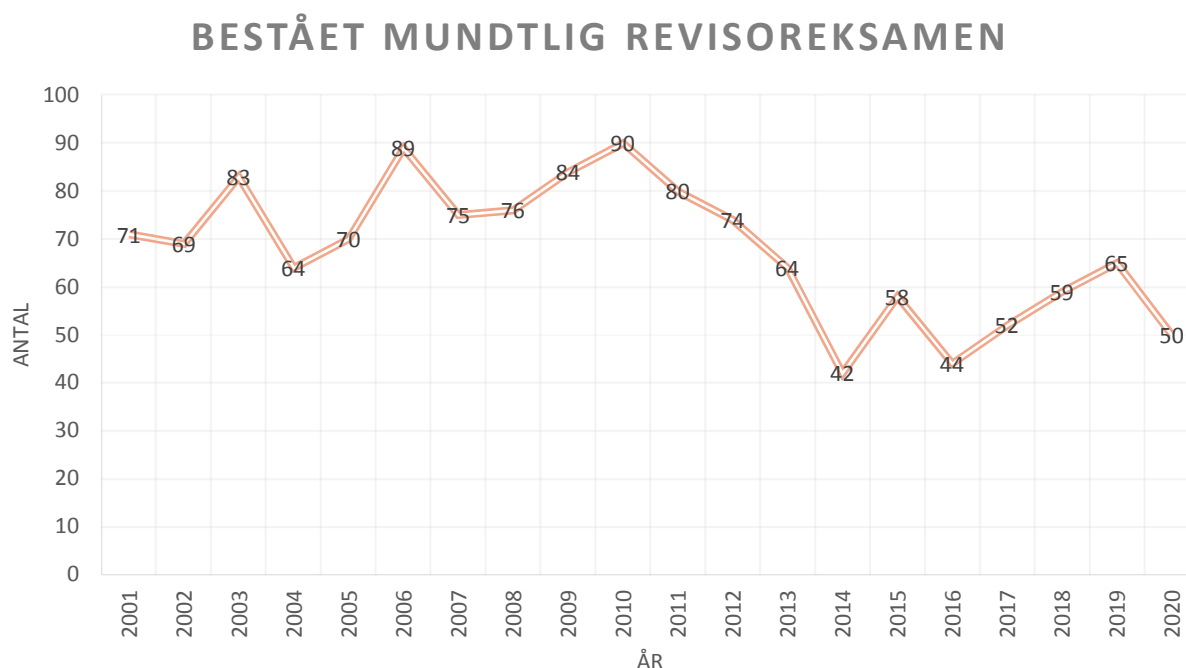
Som beskrevet i afsnit ”4.1.1 MEDARBEJDERE I REVISIORBRANCHEN”, er vejen til at kunne kalde sig statsautoriseret revisor lang. Uddannelsen ’registreret revisor’ er en udgået titel – der kommer ikke flere registrerede revisorer til. De, der nu er registrerede revisorer, kan dog beholde deres titel. På nuværende tidspunkt findes der derfor to grupper af revisorer i Danmark. Det er statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer. De to går under fællesbetegnelsen godkendte revisorer. Registret over aktive godkendte revisorer viser, at der pr. 27.04.2021 er 3.113 aktive revisorer. Af disse er 1.894 statsautoriseret revisor og 1.239 er registreret revisorer.

FORDELING REGISTRERET OG STATSAUTORISERET REVISORER



Figur 15

Ser man på udviklingen i beståede eksamener i perioden 2001-2020, er det tydeligt, at der er færre og færre som uddanner sig til enten registrerede revisor eller statsautoriseret revisor. Laveste antal nyuddannede så man i 2014, hvor kun 42 bestod eksamen. I perioden 2014 – 2020 er det højeste antal nyuddannede på et år 65, hvilket var i 2019. Ellers har antallet af nyuddannede været signifikant lavere hvis man sammenligner med perioden 2001-2013. For denne periode var det laveste antal nyuddannede på et år 64, hvilket var i 2004. Det er dermed kun i 2019 antallet af nyuddannede ligger over tidligere års laveste niveau.



Figur 16

Ved beregning af det gennemsnitlige antal nyuddannet pr. år ses det, at i perioden 2016-2020, blev der hvert år gennemsnitligt uddannet 54 registrerede revisor eller statsautoriseret revisor. Dette er 10 personer færre pr. år i forhold til perioden 2011-2015, og 28 personer færre pr. år i forhold til perioden 2006-2010. Beregninger illustreres i figur 16.

Årstal, periode	Gennemsnit
2016-2020	54
2011-2015	63,6
2006-2010	82,8
2001-2004	71,4

Figur 17

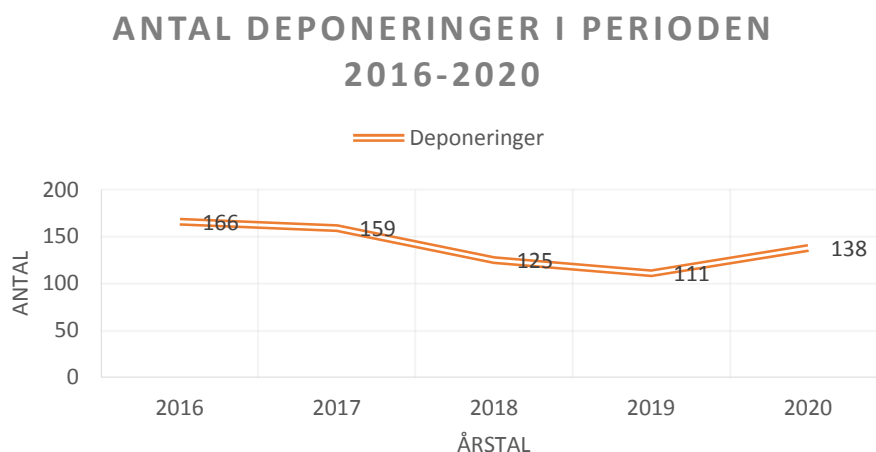
Sammenligner man med antallet af deponeringer i perioden 2016-2020 (illustreret i figur 17), er der hvert år i gennemsnit 140 godkendte revisorer der deponerer deres godkendelse. Det vil sige, at i perioden 2016-2020 er der uddannet 270 registreret revisor eller statsautoriseret revisor, mens 700 har deponeret deres godkendelse. Ved at regne baglæns via oplysninger i figur 16 og 17, har jeg beregnet antallet af godkendte revisorer i perioden 2016-2020. Her ses det, at antallet af godkendte revisorer er faldet fra 3.420 til 3.113 primo 2021. Der er altså 307 færre revisorer på nuværende tidspunkt sammenlignet med 2016.

ANALYSE

	2021	2020	2019	2018	2017	2016
Primo:	3.113	3.201	3.247	3.313	3.420	3.542
Tilgang	-	50	65	59	52	44
Afgang	-	138	111	125	159	166
Ultimo:	3.113	3.113	3.201	3.247	3.313	3.420

Tabel 1 – Antal godkendte revisorer i perioden 2016-2021.

Antallet af deponeringer kan være med til at forklare hvorfor den gennemsnitlige tilgang af medarbejdere i revisorbranchen i perioden 2015-2018/2019 kun er 486, selvom data viser, at der i gennemsnit uddannes 603 potentielle medarbejdere. Det giver som tidligere nævnt en forskel på 117 beskæftigede. Beregninger viser, at der i gennemsnit er 140 revisor eller statsautoriseret revisor, der deponerer deres godkendelse i perioden 2016-2019. Man må derfor formode, at en del af de 140 deponeringer er et udtryk for, at der er medarbejdere som forlader branchen. Når det sammenholdes med, at antallet af nyuddannede statsautoriserede revisorer har været lavt i mange år, er der en risiko for, at antallet af godkendte revisorer ikke kan matche markedets behov.

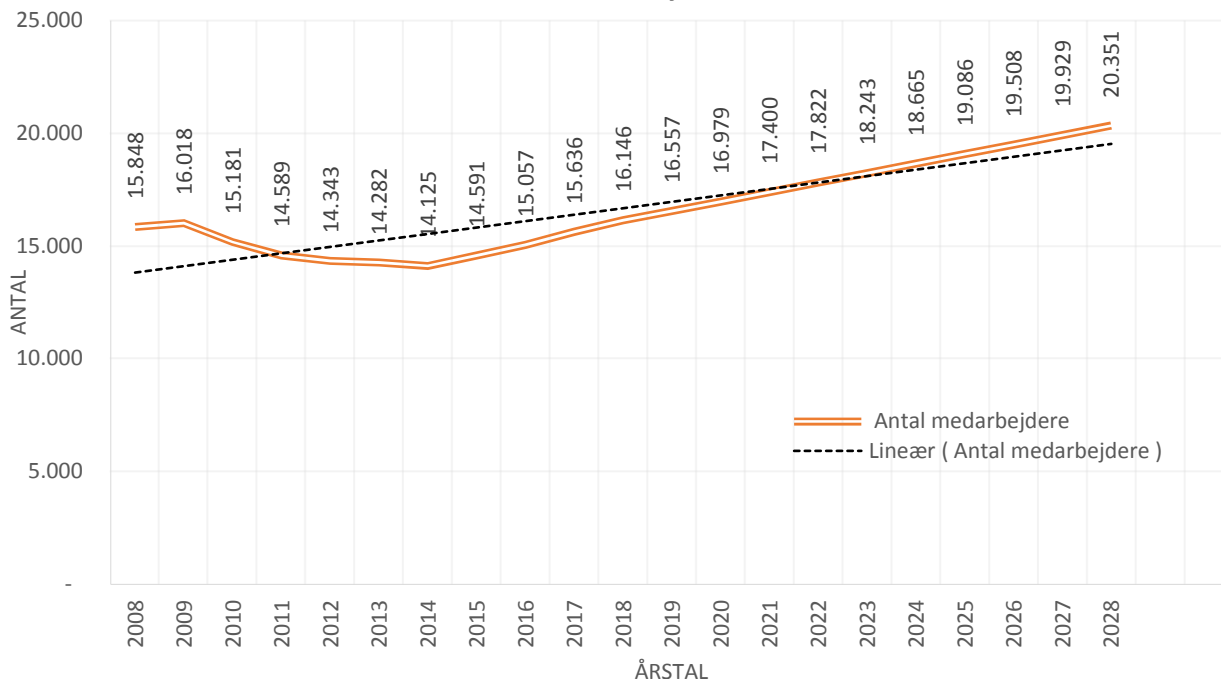


Figur 18

3.1.2 FORECAST MEDARBEJDERE I REVISORBRANCHEN

I 2019 beskæftigede revisorbranchen ca. 16.700 ansatte. Ved brug af de indhentede data har jeg i afhandlingen udarbejdet et forecast af antal medarbejdere i revisorbranchen. Forecastet er lavet for perioden 2020 – 2028. I figur 18 viser beregninger en stigende tendens i antal ansatte i revisorbranchen. Prognosen viser, at branchen i 2028, vil beskæftige 20.351 personer. En stigning af antallet af beskæftigede i revisorbranchen må vurderes at tale imod, at branchen i fremtiden vil mangle kvalificeret arbejdskraft.

FORECAST UDVIKLING I ANTAL FULDTIDSANSATTE, 2008-2028

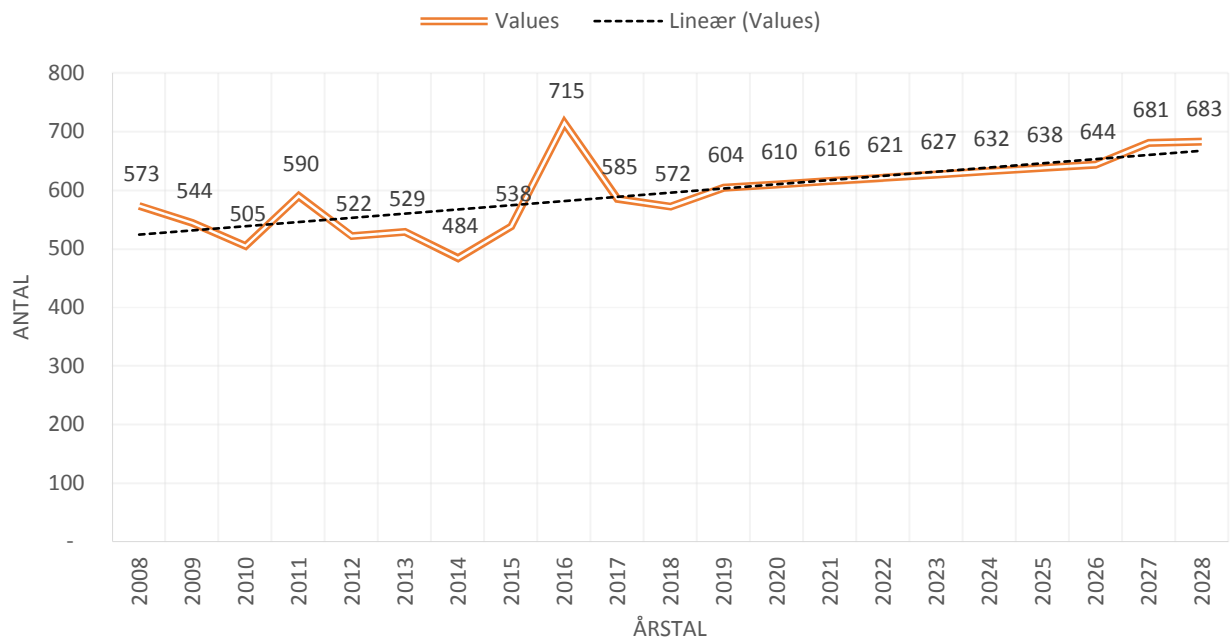


Figur 19 - FORECAST Udvikling i antal fuldtidsansatte, 2008-2028

3.1.2.1 HD 2. del Regnskab og økonomistyring og Revisorkandidat, cand.merc.aud

Som berørt i tidligere afsnit, blev der 2018 uddannet 572 kvalificeret medarbejder. Ved brug af de indhentede data har jeg i afhandlingen udarbejdet et forecast af antal nyuddannet i perioden 2019-2028. I figur 19 viser beregninger en stigende tendens i antal af forventede nyuddannet på årsbasis. Prognosen viser, at i 2028 vil der blive uddannet 683 kvalificerede medarbejdere. En stigning i antallet af nyuddannede i revisorbranchen taler imod, at branchen i fremtiden vil mangle kvalificeret arbejdskraft. Ligeledes stemmer den forventede udvikling overens med en estimeret stigning i antallet af beskæftigede i revisorbranchen i perioden 2020-2028, jævnfør figur 18.

FORECAST - UDVIKLING I ANTAL NYUDDANNEDE

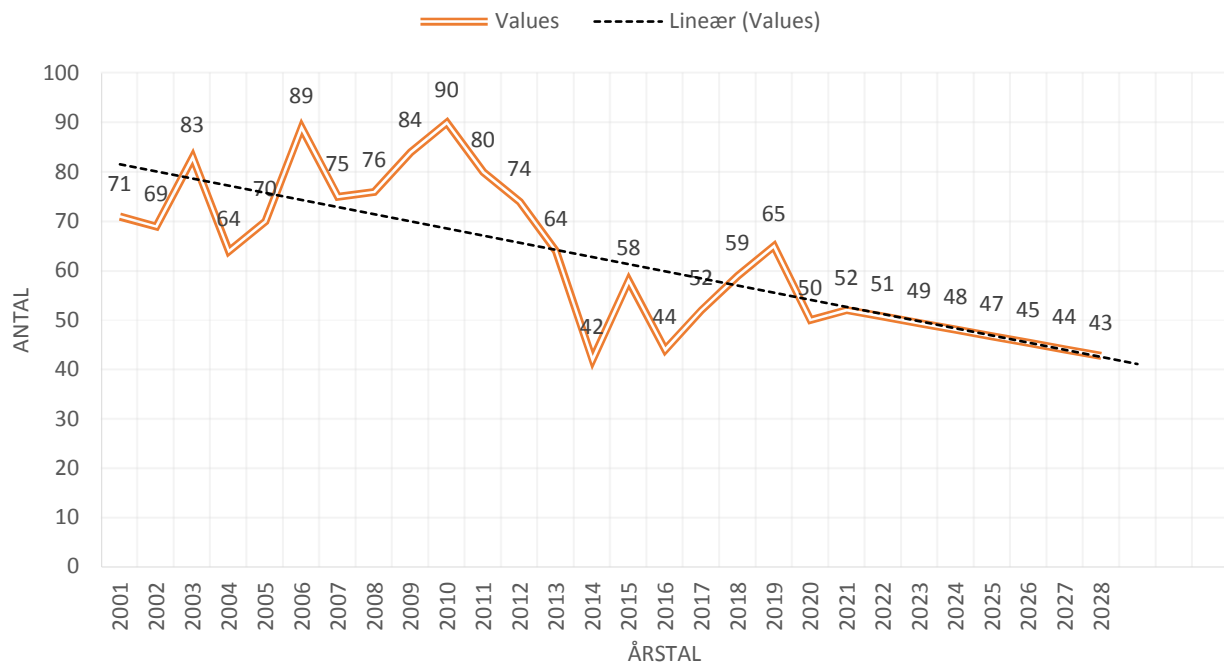


Figur 20 - Forecast - Udvikling i antal nyuddannede

3.1.2.2 Statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer

I 2020 blev der i alt uddannet 50 statsautoriseret revisorer. Ved brug af de indhentede data har jeg i afhandlingen udarbejdet et forecast af antal uddannede statsautoriseret revisorer i perioden 2021-2028. I figur 19 viser beregninger en faldende tendens i antal af forventede nyuddannede på årsbasis. Prognosen viser, at i 2028 vil der blive uddannet 43 statsautoriseret revisorer. Et fald i antallet af nyuddannede statsautoriseret revisorer må antages at indikere branchen i fremtiden vil mangle kvalificeret arbejdskraft.

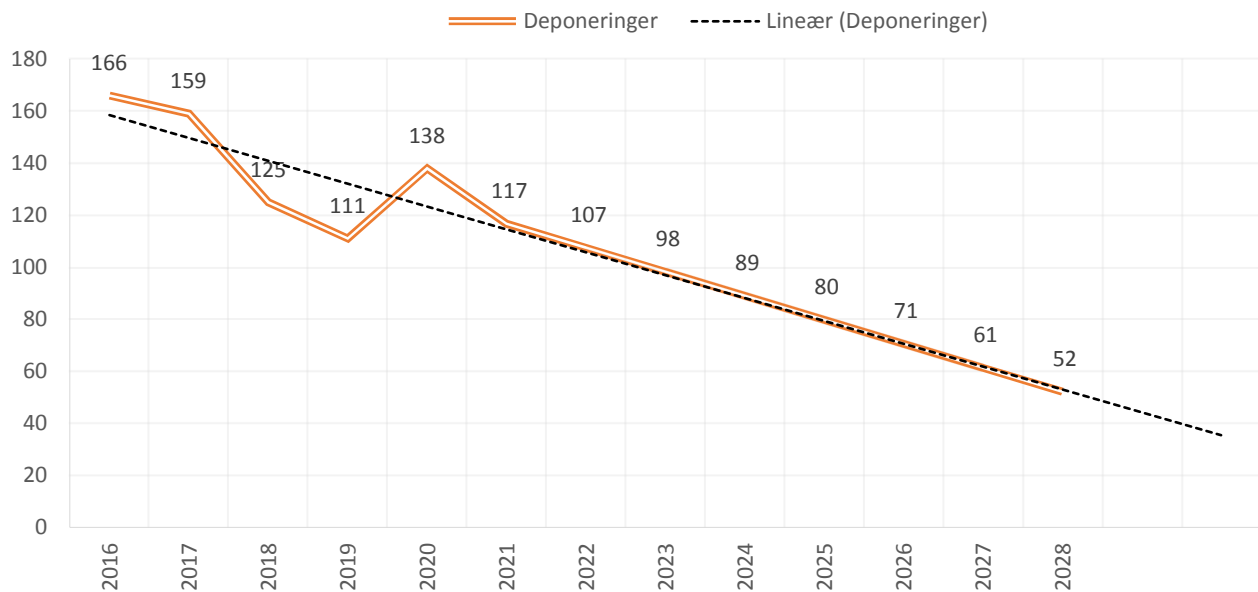
FORECAST - MUNDTLIG REVISOREKSAMEN



Figur 21

Ved brug af de indhentede data har jeg i afhandlingen udarbejdet et forecast af antal af deponeringer perioden 2021-2028. Som de illustreres i figur 23, viser beregninger en faldende tendens i antallet af deponeringer på årsbasis. Prognosen viser, at i 2028 vil 52 godkendte revisorer deponere deres godkendelse. I FSR's Brancheanalyse 2020 oplyses det at 90 pct. af de godkendte revisorer er over 40 år, hvorfor en del af disse må forventes af deponere deres godkendelse i takt med de går på pension. Et fald i antallet af deponeringer taler imod at branchen i fremtiden vil mangle kvalificeret arbejdskraft.

FORECAST ANTAL DEPONERINGER I PERIODEN 2021-2028



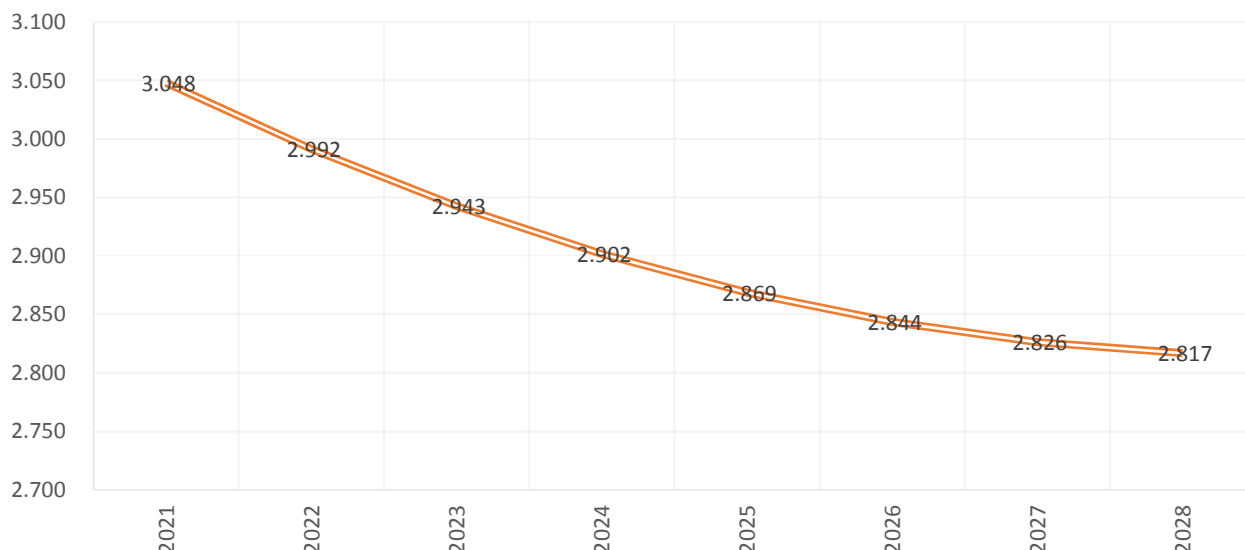
Figur 22

Sammenligner man antallet af forventede nyuddannede statsautoriseret revisorer med antallet af deponeringer ses det, at der årligt vil være flere deponeringer end nyuddannede statsautoriseret revisorer. Antallet af godkendte revisorer vil dermed falde på årsbasis, hvilket vil betyde at der i fremtiden vil være færre revisorer til eksempelvis at afgive erklæringer. Dette illustreres i tabel 2 og figur 24.

	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028
Primo:	3.113	3.048	2.992	2.943	2.902	2.869	2.844	2.826
Tilgang	52	51	49	48	47	45	44	43
Afgang	117	107	98	89	80	71	61	52
Ultimo:	3.048	2.992	2.943	2.902	2.869	2.844	2.826	2.817

Tabel 2

ANTAL GODKENDTE REVISORER I PERIODEN 2021-2028



Figur 23

I forhold til den estimeret udvikling af det samlede antal beskæftigede i branchen, må det derfor konkluderes, at en større andel af medarbejdermassen vil bestå af medarbejdere som er uddannet revisorkandidat eller revisor hd(r).

3.2 TID

Dette afsnit indeholder en undersøgelse af antallet af virksomheder i Danmark, som branchen antages at skulle levere ydelser til, samt hvor mange timer medarbejderne i branchen har til rådighed til hver virksomhed. Det er ikke en hemmelighed i revisorbranchen, at store mængder overarbejde må forventes (om ikke andet for en periode), hvilket tyder på at der på nuværende tidspunkt opleves udfordringer med de tidsmæssige ressourcer. Undersøgelsen skal hjælpe med at belyse hvorvidt revisionsvirksomhederne i fremtiden kan efterleve lovgivningen og de internationale standarder om den nødvendige tid.

3.2.1 ANTAL VIRKSOMHEDER OG TID

Ifølge Danmark Statistik er der 316.970 aktive virksomheder. For at et firma kan beregnes som reelt aktivt, skal det have et aktivitetsniveau på omsætningssiden højere end hvad der må betegnes som hobbyaktivitet, eller minimum 0,5 årsværk (fuldtidsansatte). Omkring halvdelen af alle godt 600.000 cvr-registrerede firmaer i Danmark, betragtes ifølge Danmarks Statistik som ikke aktive eller hobbyprægede firmaer. Jeg vælger at frasortere alle hobbyprægede virksomheder, da det må

ANALYSE

vurderes at denne type virksomhed grundet deres størrelse sjældent anvender revisorer. Hvis virksomhedsejeren alligevel får assistance af en revisor vurderer jeg, at ressourcetrækket en "virksomhed" af denne størrelse vil koste, vil være ubetydelig for afhandlingens undersøgelse. Tabel 3 viser antallet af aktive virksomheder i perioden 2000-2018.

År	Erhverv i alt	Landbrug, skovbrug og fiskeri	Industri, råstofindvinding og forsyningsvirksomhed	Bygge og anlæg	Handel og transport mv.	Information og kommunikation	Finansiering og forsikring	Ejendoms-handel og udlejning	Erhvervs-service	Offentlig administration, undervisning og sundhed	Kultur, fritid og anden service	Uoplyst aktivitet
2000	284.446	53.667	22.983	27.653	76.977	9.017	3.808	17.719	35.187	18.827	18.289	319
2001	284.166	52.255	22.486	27.830	75.561	9.264	4.864	18.562	34.871	19.737	18.307	429
2002	281.653	49.998	22.054	27.725	74.381	9.158	4.762	19.607	35.382	20.069	18.115	402
2003	275.712	46.558	21.204	27.708	73.937	9.042	6.014	20.421	35.502	17.185	17.802	339
2004	282.968	45.308	21.170	28.807	74.351	9.764	5.775	21.306	37.367	20.495	18.044	581
2005	293.885	44.896	21.028	30.974	75.446	10.361	6.189	24.438	39.887	21.930	18.148	588
2006	298.214	41.744	20.805	33.579	75.731	10.937	6.393	25.284	41.658	22.470	18.254	1.359
2007	305.319	40.453	20.814	35.547	76.256	11.384	7.720	26.176	43.195	23.792	18.498	1.484
2008	307.433	38.197	20.986	36.028	74.682	12.225	10.931	23.806	44.830	25.061	19.626	1.061
2009	296.072	35.176	20.349	33.135	70.950	12.388	8.602	24.489	43.267	26.273	21.095	348
2010	298.081	34.143	20.155	31.588	71.035	13.597	9.336	24.664	45.520	25.653	22.193	197
2011	300.733	32.705	20.312	31.575	70.428	14.588	8.983	27.220	47.637	24.272	22.825	188
2012	301.483	32.571	20.228	31.300	69.508	14.962	9.169	27.398	48.347	24.676	23.253	71
2013	298.581	30.722	19.667	30.707	67.656	15.409	9.301	27.574	48.810	25.257	23.427	51
2014	299.763	29.631	19.584	31.280	66.781	16.109	10.050	27.464	50.021	25.039	23.736	68
2015	297.238	27.618	19.341	31.197	65.635	16.109	10.943	26.935	50.038	25.495	23.869	58
2016	308.157	27.411	19.610	31.973	66.816	17.130	12.045	28.448	53.054	26.495	25.136	39
2017	313.331	26.185	19.698	32.643	67.559	17.992	12.818	29.216	54.721	26.887	25.605	7
2018	316.970	26.217	19.747	33.306	67.121	18.492	13.600	29.654	55.923	26.992	25.914	4

Tabel 3 – Aktive virksomheder i Danmark i perioden 2000-2018

Antallet af aktive virksomheder siger noget om hvor mange virksomheder man kan forvente, branchen skal levere ydelser til. Det skal dog nævnes, at udover aktive virksomheder yder branchen også assistance til privatpersoner. Dette kan eksempelvis være assistance med skatteopgørelse/selvangivelse, og til personer med udlejningsejendom. Det er dog ikke muligt at opgøre hvor mange opgaver dette drejer sig om samt tidsforbruget heraf.

Beregner man antallet af virksomheder, som hver medarbejder skal behandle, ses det at antallet af virksomheder pr. medarbejder ikke har ændret sig signifikant i perioden 2008-20018. I 2008 skulle hver medarbejder levere ydelser til 19 virksomheder, mens tallet i 2018 er 20 jf. beregninger i nedenstående tabel(ler).

Årstal	Medarbejdere	Heraf godkendte revisorer	Antal virksomheder	Virksomheder pr. medarbejder	Virksomheder pr. godkendt revisor	Produktions-timer pr. virksomhed*	Produktions-timer pr. virksomhed**
2008	15.848	Ukendt	307.433	19	Ukendt	182	Ukendt
2009	16.018	Ukendt	296.072	18	Ukendt	175	Ukendt
2010	15.181	Ukendt	298.081	20	Ukendt	176	Ukendt
2011	14.589	Ukendt	300.733	21	Ukendt	178	Ukendt
2012	14.343	Ukendt	301.483	21	Ukendt	178	Ukendt
2013	14.282	Ukendt	298.581	21	Ukendt	177	Ukendt
2014	14.125	Ukendt	299.763	21	Ukendt	177	Ukendt
2015	14.591	Ukendt	297.238	20	Ukendt	176	Ukendt
2016	15.057	3.420	308.157	20	90	182	19
2017	15.636	3.313	313.331	20	95	185	18
2018	16.146	3.247	316.970	20	98	187	17

*Pr. medarbejder total ** Pr. godkendt revisor

Figur 24

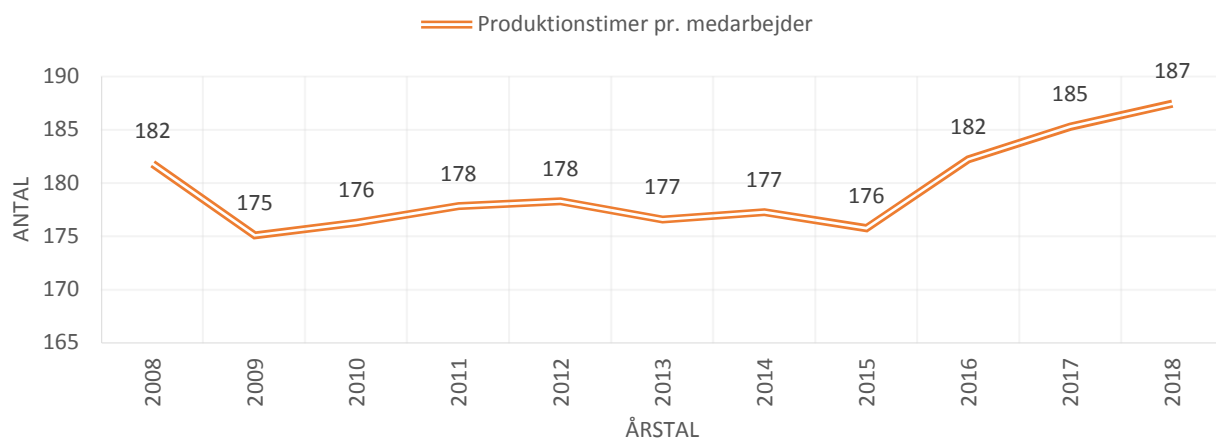
Beregning produktionstimer pr. medarbejder pr. år

Arbejdstimer (37 timer x 52 uger)

1924

Beregner man derimod hvor mange virksomheder hver godkendte revisor skal levere ydelser til, ses det i tabellen, at antallet af virksomheder er stigende i perioden 2016-2018. I 2016 skulle hver godkendte revisor levere ydelser til 90 virksomheder, mens tallet i 2018 er steget til 98 virksomheder. Produktionstimer til rådighed pr. virksomhed har været stigende i perioden 2016-2018, og hver medarbejder i branchen har i 2018 187 timer til hver virksomhed.

PRODUKTIONSTIMER PR. VIRKSOMHED



Selvom antallet af timer der er til rådighed pr. medarbejder er stigende i perioden 2016-2018, viser beregningerne også, at antallet af timer, hver godkendte revisor har til rådighed pr. virksomhed er faldende. Hvert år i perioden 2016-2018, har hver godkendte revisor en time mindre pr. virksomhed sammenlignet med året før. I 2018 havde hver godkendte revisor 17 timer til rådighed pr. virksomhed

3.2.2 FORECAST ANTAL VIRKSOMHEDER OG TID

I 2018 var der ifølge Danmarks statistik 316.970 aktive virksomheder, som revisorbranchen skal levere ydelser til. Ved brug af de indhentede data har jeg i afhandlingen udarbejdet et forecast af

ANALYSE

antal aktive virksomheder i perioden 2019-2028. I figur 25 viser beregninger en stigende tendens i antal aktive virksomheder og prognosen viser, at i 2028 vil der være 334.749 aktive virksomheder.

Årstal	Medarbejdere	Heraf godkendte revisorer	Antal virksomheder	Virksomheder pr. medarbejder	Virksomheder pr. godkendt revisor	Produktions-timer pr. virksomhed*	Produktions-timer pr. virksomhed**
2008	15.848	Ukendt	307.433	19	Ukendt	182	Ukendt
2009	16.018	Ukendt	296.072	18	Ukendt	175	Ukendt
2010	15.181	Ukendt	298.081	20	Ukendt	176	Ukendt
2011	14.589	Ukendt	300.733	21	Ukendt	178	Ukendt
2012	14.343	Ukendt	301.483	21	Ukendt	178	Ukendt
2013	14.282	Ukendt	298.581	21	Ukendt	177	Ukendt
2014	14.125	Ukendt	299.763	21	Ukendt	177	Ukendt
2015	14.591	Ukendt	297.238	20	Ukendt	176	Ukendt
2016	15.057	3.420	308.157	20	90	182	19
2017	15.636	3.313	313.331	20	95	185	18
2018	16.146	3.247	316.970	20	98	187	17
2019	16.557	3.201	318.369	19	99	188	17
2020	16.979	3.113	320.012	19	103	189	16
2021	17.400	3.048	321.655	18	106	190	16
2022	17.822	2.992	323.298	18	108	191	16
2023	18.243	2.943	324.941	18	110	192	15
2024	18.665	2.902	326.584	17	113	193	15
2025	19.086	2.869	328.227	17	114	194	15
2026	19.508	2.844	329.870	17	116	195	15
2027	19.929	2.826	332.445	17	118	197	14
2028	20.351	2.827	334.749	16	118	198	14

Data fra afsnit 3.12 Data fra afsnit 3.12.2 *Pr. medarbejder total ** Pr. godkendt revisor

Figur 25

Beregning produktionstimer pr. medarbejder pr. år

Arbejdstimer (37 timer x 52 uger)	1924
Ferie/helligdage (5 uger ferie + 5 feriefridage)	-222
Helligdage	-11
Produktionstimer	1691

Beregner man igen antallet af virksomheder, som hver medarbejder skal behandle, ses det at antal virksomheder pr. medarbejder forventes at falde. I 2028 skal hver medarbejder levere ydelser til 16 virksomheder, mens tallet i 2018 er 20 jf. beregninger i nedenstående tabel(ler).

Beregner man ligeledes hvor mange virksomheder hver godkendte revisor skal levere ydelser til, ses det i tabellen, at antallet af virksomheder er stigende i perioden 2019-2028. I 2018 skulle hver godkendte revisor levere ydelser til 98 virksomheder, mens tallet i 2028 er steget til 118 virksomheder. Produktionstimer til rådighed pr. virksomhed forventes ifølge prognosen at være stigende i perioden 2019-2028, og hver medarbejder i branchen vil i 2028 have 198 timer til hver virksomhed, hvilket er en stigning på 10 timer. Selvom antallet af timer, der er til rådighed pr. medarbejder er stigende i perioden 2019-2028, viser beregningerne også, at antallet af timer hver godkendt revisor har til rådighed pr. virksomhed, er faldende. I 2018 havde hver godkendte revisor 17 timer til rådighed pr. virksomhed, mens prognosen viser, at dette tal vil falde til 14 timer i 2027/2028. De godkendte revisorer vil dermed have tre timer mindre til rådighed pr. virksomhed.

3.3 RESSOURCER

I forhold til hvordan jeg i afhandlingen har valgt at arbejde med begrebet ”ressourcer”, vil jeg i dette afsnit undersøge hvilke teknologiske fremtidige muligheder, der forventes at kunne løfte arbejdsbyrden i revisorbranchen og dermed frigive tidsressourcer.

Det er netop fremtidige teknologiske muligheder, som ses at kunne påvirke revisors arbejdsopgaver. Derfor vil jeg i det følgende foretage en beskrivelse af nogle af de nye værktøjer og teknologier, som ses at kunne have en indflydelse herpå. Til min undersøgelse, har jeg hovedsageligt anvendt rapporten ”Digital transformation” som er skrevet på opdrag af FSR – danske revisorer. Afsnittet er ikke udtømmende, men en beskrivelse af de værktøjer og teknologier, som ses at have den største indflydelse på revisors fremtid.

Ifølge rapporten, er den vigtigste teknologiske udvikling for revisionsbranchen udviklingen inden for AI³³ og robotics, som har det til fælles, at de er intelligente softwaresystemer. Muligheden for at automatisere rutinepræget arbejde er til stede i dag på grund af det, som i fagtermer kaldes big data analytics og lidt mere avanceret for machine learning, deep learning, cognitive computing og predictive analytics - begreber der alle betyder forskelligt, men overordnet handler om, hvordan en computer (softwarerobot) kan blive trænet til at håndtere relativt komplicerede arbejdsgange og derved i én forstand kan betragtes som intelligent (Due, et al., 2018).

En softwarerobot er et stykke software i en computer, der imiterer menneskelige handlinger på forskellige kompleksitetsniveauer. Softwarerobotterne er det teknologiske grundlag for automatisering af revisionsprocessen. Helt overordnet muliggør de det, man i fagtermer kalder ”Continuous Auditing”. Softwarerobotterne foretager – i modsætning til revisor - ikke bare revision og revisoraktiviteter én gang om året, men kontinuerligt og med et samlet overblik over alle relevante regnskabstal.

Inden for udviklingen ses flere niveauer af software og teknologi, hvor teknologien bliver fortsat mere selvstændig. Fra et anvendelsesorienteret perspektiv handler det grundlæggende om at opnå mere effektive og automatiske computerprocesser, der kan håndtere data med henblik på at overtage administrativt arbejde, der ellers udføres af mennesker. For at illustrere denne udvikling behandler forfatterne af rapporten tre generationer af softwarerobotter. Hver generation kan noget forskelligt, og udviklingen vil derfor ikke betyde, at den ene generation overtager den anden. Der er dog et hierarki i den forstand, at virksomhederne typisk implementerer generation 1 før generation 2, og generation 2 før generation 3. Fælles for dem alle er dog, at de forventes at overtage mere af det arbejde som revisor i dag udfører. Generation 1 robotter ses allerede anvendt i branchen af de største revisionsvirksomheder. Et bud vil være, at om 3-5 år vil generation 2 være indført flere steder i processen. Og frem mod 2025 vil generation 3-robotter finde udbredelse (Due, et al., 2018)³⁴.

³³ Artificial intelligence/kunstig intelligens

³⁴ (Due, et al., 2018) s. 39

ANALYSE

I forhold til den tidsmæssige horisont, er der dog i rapporten uenighed om hvor hurtigt denne udvikling vil ske. Toke Kruse³⁵, som er serieiværksætter udtaler, at man inden for et til tre år vil se årsrapporter blive genereret automatisk og sendt direkte til myndighederne, hvorfor efterprøvning og revision bliver minimal. CEO i Ernst and Young (EY), Jesper Kofoed ser dog ikke en fuldt automatiseret revision foreløbig men at man måske om 10 år vil se en automatiseringsgrad på op til 50 procent. En automatiseringsgrad på 50 pct. må man dog antage vil betyde, at der frigives tidsressourcer.

3.3.1 GENERATION 1 ROBOTTER (RPA)

Robotic Process Automation (RPA) kendetegnes ved, at softwaren kan udføre de samme handlinger på en computer som et menneske inden for nogle bestemte opsatte rammer. Den kan altså ikke afvige fra den opgave man har stillet og gøre tingene anderledes end et menneske. Softwaren kan eksempelvis navigere på en skærm, åbne og lukke programmer, udføre copy/paste, sende e-mails, søge på nettet osv. Softwaren udfører dermed arbejdet korrekt og på samme måde hver eneste gang, men vil ikke gøre det bedre og hurtigere, da den er begrænset af menneskets instruktion. I rapporten angives det, at fordelene ved RPA, blandt andet er

”at man kan opnå lavere omkostninger, færre fejl, nem og hurtig implementering og højere medarbejder- og kundetilfredshed. Disse robotter er typisk assisteret af medarbejdere og bearbejder primært struktureret data, der allerede ligger i datasets. Den regelbaserede robot er ideel til at håndtere store mængder struktureret data med lav kompleksitet.” (Due, et al., 2018)

I rapporten nævnes nedenstående eksempler på arbejdsopgaver som RPA robotter kan assistere, da de kan effektivisere revisionsarbejdet ud fra en række prædefinerede regler, hvor de nødvendige procedurer og handlinger bliver håndteret af algoritmer. Her er et potentiale inden for en lang række områder som:

- | | |
|--|--|
| ☐ IT (tildeling af rettigheder, overvågning af systemer) | ☐ HR (oprettelse af medarbejdere, performanceudtræk, løn). |
| ☐ Økonomi (fakturahåndtering, controlling, kreditor-/debitorhåndtering, bogføring) | ☐ RPA kan automatisere kontrolprøvninger af data og regnskab, |
| ☐ Administration (dokumenthåndtering, konsolideringer og valideringer, indtastning af data, sagsbehandling) | ☐ Identifikation af åbne poster |
| | ☐ Afsendelse af e-mails til ansvarlige Parter |

³⁵ (Due, et al., 2018) s. 41

ANALYSE

- Gennemførelse af opfølgning, når forfaldsdatoer ikke er opfyldt
- Overvågning af nøglerisikoindikatorer (Key Risk Indicators (KRI'er))
- Automatisering af rapporterings- og dashboardaktiviteter
- Udgøre grundlaget for evaluering af datakvaliteten i systemer

RPA er særligt anvendeligt når det kommer til store kunders enorme datasets. Her er det hovedsageligt inden for transaktionsanalyser med henblik på identifikation af overensstemmelser/uoverensstemmelser i regnskaberne, hvor den totale population af millioner af transaktioner undergår automatiseret analyse. Tidligere blev det også nævnt, at der allerede i dag ses brug af netop denne type robotter i revisionsbranchen. Her anvendes robotten til selv at finde frem til hvor mange stikprøver, der skal tages ud fra nogle givne parametre, og den udvælger herefter stikprøverne ud fra store datasæt, som dog på forhånd er struktureret af medarbejderen. Denne opgave var/er en opgave som især de yngre revisorer på teamet varetog/varetager.

Som nævnt arbejder denne robot ikke selvstændigt, og vil derfor kræve noget af revisor. Revisor skal derfor endnu besidde de kompetencer som forventes på nuværende tidspunkt at være en naturlig del af revisors færdigheder i forhold til planlægning og risikovurdering. Robotten vil dog kunne aflaste medarbejderen og give tid og rum til at revisor kan foretage mere komplekse opgaver, som ikke er mulige at varetage for denne generation af robotter. Det er typisk de mere rutineprægede opgaver, som vil forsvinde fra revisors bord, da robotten arbejder hurtigere og kan arbejde i døgndrift uden at lave fejl. Det er netop noget af dette som kan medvirke til, at der frigøres ressourcer i revisorbranchen.

3.3.2 GENERATION 2 ROBOTTER - COGNITIV AUTOMATISERING OG VIRTUELLE ASSISTENTER

Hvor generation 1 krævede supervision og primært assisterede medarbejdere i mere rutineprægede og afgrænsede operationer, er generation 2 kendetegnet ved også at kunne foretage automatiserede handlinger af sig selv, når først den er trænet til det. Den anden generation af robotter kendetegnes ved, at robotterne forsøger at imitere den menneskelige hjerne. I anden generation af softwarerobotter begynder man dermed at tale om AI (artificial intelligence/kunstig intelligens) som selve substansen i robotten (Due, et al., 2018).

Generation 2-robotter, kan mere end blot udføre en simpel regelstyret handling i forhold til for eksempel at lukke en sag eller finde uoverensstemmelser i transaktioner. Disse robotter kan afsøge større mængde data for mønstre, som det menneskelige øje ikke ser. I rapporten angives det, at

”Det er særligt relevant i forhold til risikovurdering, business analytics og due dilligence, hvor større mængder data kan udgøre grundlaget, og robotterne kan finde mønstre, som mennesker ikke ser.” (Due, et al., 2018)³⁶

I forhold til generation 1 er forskellen, at generation 2 robotten vil finde mønstre, som man ikke på forhånd har bedt den lede efter. Revisor vil i fremtiden med fordel kunne bruge denne generation 2 robotter i sin risikovurdering af store og komplekse selskaber, hvor mængden af data kan være uoverskuelig. Ved brug af robotten sikrer revisor, at der ikke bliver overset noget i risikovurderingen, og kan på den måde rette sit fokus i selve revisionen de rigtige steder hen. Det vil yderligere være nogle af disse forhold som kan indebære, at der frigøres ressourcer i revisorbranchen.

3.3.3 GENERATION 3 ROBOTTER - INTELLIGENT AUTOMATISERING: SELVREGULERENDE OPGAVEHÅNDTERING

Denne type robot forventes i endnu højere grad at kunne imitere medarbejderes daglige arbejde og gøre det langt mere effektivt, fejlfrit og hurtigt. Generation 3 robotterne kan i lighed med generation 2 robotter forsøge at imitere den menneskelige hjerne, og dermed imitere medarbejderens daglige arbejde. Forskellen til de to andre generationer ligger i, at tredje generation ikke behøver at overvåges og oplæres af en medarbejder. Denne generations robotter kan udføre langt mere komplicerede opgaver end de foregående generationer. Samtidig skal en medarbejder heller ikke bruge tid og ressourcer på at strukturere data for robotten, da denne kan håndtere de mange forskellige typer af data uden problemer. I rapporten angives det eksempelvis, at

”Computer vision er de teknologier, der muliggør analyser af store mængder video og billeder for at finde mønstre i det materiale, for eksempel fra en filmende drone, der kan have relevans for regnskab og udgør grundlaget for, at revisorer også i fremtiden er garanter for tillidsbaserede erklæringer om alle typer forhold.” (Due, et al., 2018)³⁷

Yderligere beskrives det, at generation 3 robotten vil fungere som en personlig assistent for revisoren. Som eksempel beskrives en situation hvor revisor i sin rådgivning hos en kunde kan bede robotten om at generere en bestemt type økonomi- eller markedsanalyse. Her vil software robotten foretage søgninger i ekstremt store databaser og forskelligartede datatyper og genererer derudfra visuelle oversigter. I rapporten forudsiges det, at generation 3 om 5-7 år vil være normalt for de store virksomheder og udgøre grundlaget for automatisering af revisionsprocessen. Det nævnes dog, at dette ikke betyder at revisors samlede arbejde vil være fuldt automatiseret. Men det betyder, at mange rutineprægede opgaver vil være udført af kunstig intelligens og kunne hjælpe revisor i sit arbejde. Ligesom ved generation 1 og 2 vil dette være noget som kan betyde, at der frigøres ressourcer i revisorbranchen.

³⁶ (Due, et al., 2018) s. 36

³⁷ (Due, et al., 2018) s. 42

3.4 DELKONKLUSION

Resultatet af denne analyse viser, at der på nuværende tidspunkt er beskæftiget 16.700 ansatte i revisorbranchen. Antallet af fuldtidsansatte har som tendens været stigende i perioden 2014 – 2019, og prognoseberegninger foretaget vha. data for perioden 2008-2019 viser, at branchen i 2028 vil beskæftige 20.351 medarbejder. Antallet af fuldtidsansatte forventes altså at stige i perioden 2020-2028. Dette indikerer at revisorbranchen ikke vil mangle kvalificerede medarbejdere i fremtiden. Herudover ses det, at udviklingen i uddannelsesniveaue i branchen er steget de senest 10 år. Dette vil ifølge FSR medføre høj produktivitet. Ligeledes finder analysen, at der i 2018 uddannes 572 revisorkandidater eller HD-2.del uddannede, og prognosen viser, at dette tal kan forventes at stige til 683 i 2028. Dette indikerer yderligere, at revisorbranchen ikke vil mangle kvalificeret medarbejdere i fremtiden, da uddannelsesniveaue fortsat vil være højt. Ved at se på antallet af statsautoriserede revisorer og registreret revisorer, finder analysen, at der på nuværende tidspunkt er 3.113 aktive revisorer, hvoraf 40 pct. er registrerede og 60 pct. er statsautoriserede. Udviklingen viser for denne type medarbejdere i branchen, at antallet af bestået revisoreksamener har været betydeligt faldende i perioden 2001-2020. I 2020 blev der uddannet 50 godkendte revisorer.

Prognosen for nyuddannede godkendte revisorer, viser at man kan forvente dette tal vil falde til 43 nyuddannede godkendte revisorer i 2028, såfremt tidligere års tendens følges. Tager man også højde for antallet af årlige deponeringer ses det, at der i perioden 2021-2028 vil være flere deponeringer end nyuddannede. I 2028 viser prognosen, at der vil være 52 deponeringer, mens der kun vil uddannes 43 godkendte revisorer. I alt kan man forvente, at der i 2028 vil være 2817 godkendte revisorer i branchen, hvilket er 296 færre end på nuværende tidspunkt. Udviklingen indikerer, at revisorbranchen vil mangle kvalificerede medarbejdere i fremtiden, da der vil mangle medarbejdere på højeste uddannelsesstrin.

Nyeste tal viser, at der er 316.970 aktive virksomheder, som man kan forvente branchen skal levere revisorydelser til. Ved at sammenholde antallet af medarbejdere i branchen med antallet af virksomheder, viser analysen, at antallet af virksomheder den enkelte medarbejder skal betjene, ikke har ændret sig betydeligt i perioden 2008-2018. I denne årrække har antallet af virksomheder pr. medarbejder ligget stabilt mellem 18-21 virksomheder. Det samme ses hvis man omregner produktionstimer pr. virksomhed pr. medarbejder. Anderledes ser tallene dog ud, hvis man beregner antallet af virksomheder hver godkendt revisor skal betjene. Her stiger antallet fra 90 virksomheder i 2016 til 98 virksomheder i 2018. Prognosen for perioden 2019-2028 viser, at tallet i 2028 vil stige til 118 virksomheder. At antallet af virksomheder pr. godkendt revisor stiger, betyder også, at antallet af produktionstimer vil falde. Beregningerne viser, at de godkendte revisorer hvert år siden 2016 har fået en time mindre pr. virksomhed (faldet fra 19 timer til 17 timer). Prognosen for perioden 2019-2028 viser, at dette tal i 2028 vil falde til 14 timer pr. virksomhed. Denne udvikling indikerer, at revisorbranchen vil mangle tidsressourcer i fremtiden hos medarbejdere på det højeste uddannelsesstrin.

ANALYSE

Sidst ses det i analysen af "ressourcer", at der i fremtiden kan forventes tiltag i form af teknologiske hjælpemidler. I rapporten "Digital transformation" oplyses det, at man allerede på nuværende tidspunkt, har implementeret Generation 1 robotter i de største revisionsvirksomheder, og at man spår, at om 3-5 år vil generation 2 være indført flere steder i processen. Frem mod 2025 vil generation 3-robotter finde udbredelse. Udbredelsen af teknologiske hjælpemidler forventes at kunne optimere og forbedre både hastigheden og kvaliteten af revisors arbejde. Udviklingen indikerer således, at revisorbranchen ikke vil mangle tidsressourcer i fremtiden.

4. VURDERING

4.1 Mangel på kvalificeret arbejdskraft og revisorloven § 15a stk. 1 pkt. 3

Afsnittets indhold

I dette afsnit sammenkobles teori og analyse fra tidligere kapitler, og der vil blive foretaget vurderinger herpå.

4.1 MANGEL PÅ KVALIFICERET ARBEJDSKRAFT OG REVISORLOVEN § 15A STK. 1 PKT. 3

I foregående afsnit blev medarbejderudviklingen i forhold til tid og ressourcer afdækket. I det kommende søges det at vurdere hvordan den forventede udvikling vil påvirke revisors fremtidige efterlevelse af revisorlovens regler om "kompetente ansatte, den nødvendige tid og nødvendige ressourcer"

Med baggrund i min analyse, har jeg opsat de forhold som indikerer mangel på kvalificerede medarbejdere, samt de forhold som kan give anledning til at antage, at branchen ikke vil mangle kvalificeret arbejdskraft:

Forhold som taler i mod mangel på kvalificeret arbejdskraft



☐ Prognosen viser at antallet af fuldtidsbeskæftigede i branchen vil stige



Prognosen viser at antallet af medarbejdere som uddannes cand.merc.aud eller HD-2.del vil stige



Antallet af virksomheder hver medarbejder i branchen skal betjene vil falde



Antal produktionstimer pr. medarbejder fordelt på virksomheder vil stige



Tydelige tendenser på teknologiske fremskridt, som kan erstatte nuværende arbejdsopgaver

Forhold som taler for mangel på kvalificeret arbejdskraft



☐ Andelen af godkendte revisorer forventes at falde, og vil udgøre en betydelig mindre del af den samlede medarbejder stab.



Antallet af virksomheder hver godkendt revisor skal betjene vil stige



Antallet af produktionstimer pr. godkendt revisor vil falde



Implementeringen af teknologiske fremskridt er usikker

Da prognosen viser, at antallet af fuldtidsbeskæftigede kan forventes at stige, taler dette forhold for, at revisorbranchen ikke vil mangle medarbejdere. Det vil betyde, at revisor fortsat kan efterleve revisorloven §15a stk. 1 pkt. 3, om tid, da flere medarbejdere må frigive tidsressourcer. Dette forhold understøttes af, at analysen også viser, at antallet af virksomheder, hver medarbejder skal behandle, ses at falde. Der vil altså være færre opgaver pr. medarbejder, hvilket også kommer til udtryk i, at der vil være flere produktionstimer pr. virksomhed, fordelt på medarbejderne. Førnævnte må antages at betyde, at kvaliteten af revisors arbejde (fortsat) kan forblive høj, da tidspres har vist at have en betydning for revisionskvaliteten. At revisionskvaliteten er høj medfører, at revisors påtegning er troværdig, hvilket er fundamentalt for samfundets tillid til revisors arbejde.

Førnævnte prognoser siger dog intet om den uddannelsesmæssige sammensætning af den forventede medarbejderstab. Da lovgivningens formål er at skabe højtuddannet arbejdskraft som

VURDERING

sikrer medarbejder med rette kompetencer, er det positivt at prognosen viser, at uddannelsesniveaue i branchen kan forventes at stige for nyuddannede cand.merc.aud. og HD-2.del. Denne medarbejdergruppe kategoriseres højt i det hierarkiske niveau, og deres uddannelses længde/indhold medfører særlige kompetencer inden for revisorhvervet. Des højere uddannet medarbejderstaben er, des flere tidsressourcer må vurderes at være til rådighed. Det skyldes, at man må forvente, at effektiviteten ved opgaveløsning øges i takt med de kompetencer, den ansatte besidder. Ligeledes må det betyde, at revisionsvirksomhederne har mulighed for at fordele opgaver til kompetente medarbejdere i overensstemmelse med opgavens kompleksitet, således at der dannes de rette opgaveteams. Den forventede stigning i nyuddannede kvalificerede medarbejdere, indikerer altså at revisor/revisionsvirksomhederne fortsat kan efterleve revisorloven §15a stk. 1 pkt. 3, om kompetente ansatte – og for den sags skyld også tid, da kompetente medarbejdere formodes at have effekt på produktiviteten.

Ser man på prognosen for andelen af godkendte revisorer i branchen, er resultatet at der i fremtiden vil mangle kvalificeret arbejdskraft i revisorbranchen. Antallet af godkendte revisorer, vurderes fortsat at falde, hvorfor de medarbejdere højest i uddannelseshierarkiet vil udgøre en fortsat mindre andel. Lovgivningen og standarder for godkendte revisors uddannelse og virke har vist sig at være omfattende og indeholde høje kvalitetskrav, som skal sikre særligt kompetente medarbejdere, både mht. faglige kundskaber og etik. At denne medarbejdergruppe ses at udgøre en fortsat mindre del af medarbejderstaben, kan formodes at have signifikant betydning for revisionskvaliteten og dermed kvaliteten af revisors påtegning. Hvorvidt man kan allokere en del af de godkendte revisors kompetencer over på eksempelvis cand.merc.aud. er vanskeligt at vurdere, og dette vil blot betyde, at cand.merc.aud.erne vil opleve at have færre timer pr. virksomhed til rådighed. Man må også antage, at cand.merc.aud.erne ikke kan løse opgaver lige så effektivt som en godkendt revisor, hvilket vil gå ud over produktiviteten. Udsigten til, at branchen i fremtiden vil have færre godkendte revisorer, betyder også, at antallet af virksomheder, hver godkendt revisor skal behandle stiger, mens antallet af timer revisor har til rådighed pr. virksomhed falder. Revisor har altså færre tidsressourcer til hver af dennes klienter. Også dette må påvirke revisionskvaliteten negativt, som dermed har indflydelse på kvaliteten af revisors påtegning. I en branche hvor uddannelseskravene er specielt høje, og der bruges mange ressourcer nationalt og internationalt på at udarbejde uddannelsesprogrammer, som skal sikre høj standard, er førnævnte udvikling særlig ærgerlig. Faglige kundskaber og etik kan komme til kort i en situation med knappe tidsressourcer. Ovenstående problematikker viser, at revisor/revisionsvirksomhederne kan opleve udfordringer med at efterleve revisorloven §15a stk. 1 pkt. 3. Både når det kommer til kompetente ansatte og tid.

Når det kommer til forventet fremtidig teknologisk udvikling, er tendenserne positive for revisionsbranchen. Allerede på nuværende tidspunkt anvender større revisionsvirksomheder softwarerobotter, som kan lette arbejdsbyrden. Ifølge rapporten "Digital Transformation" forventer man en gennemgribende digitalisering. Det gennemgribende består i teknologiske innovationer, primært i form af robotsoftware og lignende, der medfører automatiserede processer og mere effektive, omkostningsreducerende og værdiskabende ydelser og services. Softwareløsninger, som

VURDERING

kan udføre revisionsopgaver i årets løb virker særligt attraktive, da dette vil kunne aflaste branchen i spidsbelastningsperioden (01.01.XXXX-30.06.XXXX). På denne måde vil man i fremtiden ikke se, at revisionsteams udfører revisionen i et fastsat tidsinterval efter balancedagen ved brug af traditionel revisionsmetodologi og stikprøver.

Gennemgår man de arbejdsopgaver, som den teknologiske udvikling vil erstatte, ses det hovedsageligt at være arbejdsopgaver som udføres af medarbejdere i bunden af uddannelseshierarkiet. Det vil betyde, at sammensætningen af revisionsteams må forventes at se anderledes ud, da størstedelen af de repetitive og ukomplicerede revisionshandlinger, som de yngre revisorer på de lavede hierarkiske niveauer udfører i dag, erstattes af teknologiske hjælpemidler. Dette vil dog ikke hjælpe branchen i forhold til manglen af kvalificeret arbejdskraft når det kommer til medarbejdere på det højeste uddannelsesniveau - nemlig de godkendte revisorer. Yderligere må man forvente, at såfremt flere processer varetages af robotter, vil det kunne ændre revisionsstrategien, og revisor skal formentlig have fokus andetsteds. Det kan betyde, at man i fremtiden formentlig vil se mindre detailtest, og i stedet i højere grad basere sig på kontroller. Det vil kunne ændre revisors type af opgaver, og dermed formentlig også revisors kompetencer ift. at udføre revisionen så effektivt som muligt.

Man kan derfor forestille sig, at revisionsteams fremover i større grad vil indeholde specialister i dataanalyse med omsluttende kompetencer i revision og regnskab, hvorfor indholdet i revisors uddannelse og efteruddannelse bør tilpasses hertil. Dog vil generation 3 robotter formentlig ikke kræve store tekniske færdigheder, da man ikke skal træne robotten, men i stedet blot kan give den mundtlige eller skriftlige kommandoer. Udfordringen vil dog stadig være at manglende kompetencer kan medføre, at nye teknologier ikke anvendes eller implementeres på revisionsopgaverne, hvis revisor ikke forstår det underliggende. Derfor er det vigtigt, at revisors uddannelse og efteruddannelse ajourføres i takt med den teknologiske udvikling, således de teknologiske hjælpemidler reelt kan effektivisere branchen. Vigtigheden heraf fremgår også af IES 7:

“The knowledge needed to function effectively as a professional accountant continues to grow. Professional accountants face increased expectations to display professional competence. These pressures apply to professional accountants in all sectors. Continuing development and maintenance of professional competence and lifelong learning are critical if the professional accountant is to meet public expectations. Because the accountancy profession operates in an environment of change, it may be appropriate for IFAC member bodies to periodically review their CPD³⁸ policies and the application of this IES.”
(Board, 2019)³⁹

³⁸ Continuous Professional Development

³⁹ (Board, 2019) s. 89

VURDERING

At teknologien ikke er helt klar til at blive taget i brug på nuværende tidspunkt indebærer også, at det er svært at vurdere hvordan revisionsbranchen konkret vil påvirkes. Ser man på teknologiens muligheder kan der dog klart ske ændringer. Om branchen bør sætte hele sin lid til, at teknologien i fremtiden kan opveje manglen på godkendte revisorer, er et stort spørgsmål. Teknologiske fremskridt kræver ofte store investeringer, og teknologiske reformationer kan have sine udfordringer i forhold til implementeringshorisonten. Derudover kan mindre revisionsvirksomheder, som trods alt udgør en del af branchen, støde på udfordringer når det kommer til at investere i denne type teknologi i forhold til deres kapacitet og økonomiske ressourcer.

Sidst skal nævnes, at i forhold til de internationale uddannelsesstandarder, som beskriver at revisor også skal mestre mere "bløde" egenskaber såsom medmenneskelighed og kommunikation, så kan disse egenskaber ikke automatiseres af robotter. Godkendte revisorerers opgave er ifølge IES'erne også at lede og udvikle mennesker, hvilket ikke kan automatiseres.

I forhold til ovenstående giver de forventede teknologiske ressourcer det håb for branchen, at revisor/revisionsvirksomhederne kan efterleve revisorloven §15a stk. 1 pkt. 3. Det vil dog kræve, at revisors kompetencer udvikles så de afspejler den teknologiske udvikling med hensyn til revisionsprocessen. I modsat fald kan dette direkte hindre implementeringen af digitale værktøjer.

Sidste skal det bemærke, at det er alment kendt i revisorbranchen, at store mængder periodevis overarbejde må forventes. Det tyder på, at den nuværende mængde medarbejdere ikke er sufficient. Dette understøttes af, at blandt andet FSR har udmeldt

"Vi har dygtige revisorer, men vi har desværre ikke nok af dem." (Jepsen, 2019)

Spørgsmålet kunne derfor også have været, om branchen kan forvente en opgang i antallet af medarbejder, eller fortsat vil mangle kvalificeret arbejdskraft - eller om tilstanden ligefrem forværres.

5. KONKLUSION

5.1 Konklusion

5.2 Perspektivering

Afsnittets indhold

Dette afsnit indeholder konklusion på afhandlingens hovedspørgsmål på baggrund af delkonklusionerne i den teoretiske, analytiske del og vurderende del.

I den naturlige forlængelse heraf vil dette afsnit indeholde et perspektiverende afsnit.

KONKLUSION

5.1 KONKLUSION

I nærværende afhandling har den overordnede problemstilling været: "Vil revisionsbranchen i fremtiden mangle kvalificeret arbejdskraft og hvilken betydning vil mangel på kvalificeret arbejdskraft få for revisors efterlevelse af Revisorloven § 15a stk. 1 pkt. 3 samt hvilke løsninger kan modvirke de afledte konsekvenser heraf?"

Denne problemstilling og de dertil knyttede underspørgsmål i problemformuleringen er gennem afhandlingen blevet besvaret ud fra den opstillede metode og afgrænsning.

Vigtigheden af revisors arbejde og funktion som objektiv og uafhængig tredjemand blev belyst gennem David Flints revisionsteori og Principal-Agent teorien, hvor revisors uafhængighed og kompetence fremstår som altafgørende for regnskabsbrugernes tillid til revisors påtegning, som danner grundlag for troværdigheden af virksomhedens finansielle informationer. I den sammenhæng blev det ligeledes klarlagt, at revisors rolle og virke er direkte defineret i lovgivningen. Revisorernes opgaver består i at kontrollere og validere de regnskabsoplysninger mv. virksomhederne udmelder til offentligheden. I relation til David Flints revisionsteori, betyder det at samfundet har behov for revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant, som samfundet kan stole på.

Standarder er et centralt element i revisionsteorien og skal give revisor vejledning til at udføre revision, herunder at leve op til de forventninger, samfundet har til revisorers arbejde. Her af udspringer behovet for de internationale standarder og den nationale lovgivning. Principal-Agent teorien angiver regulering af revisors arbejde er essentiel, da teoriens præmisser kun opretholdes, såfremt der er høj troværdighed til revisors arbejde og påtegning. Det er essentielt for teorien, at principalen har en høj grad af troværdighed til revisors påtegning, hvilket medfører store kvalitetskrav til branchen og revisors arbejde.

På baggrund af specialets undersøgelse og vurdering kan det konkluderes, at der ikke er vil mangle kvalificeret arbejdskraft i form af Cand.merc.aud.-uddannede og uddannede i HD-R, såfremt nuværende tendenser forsættes. Afhandlingens undersøgelse viser at branchen fortsat kan forvente en stigning af medarbejdere, samt at stigningen vil harmonere med den forventede stigning af antallet af virksomheder. Der vil i fremtiden derfor ikke være færre tidsressourcer pr. virksomhed, hvilket må betyde at revisionsvirksomhederne kan efterleve revisorlovens § 15a stk. 1 pkt. 1. Ligeledes viser undersøgelsen, at uddannelsesniveauet i branchen har været stigende, hvilket også har betydning kvaliteten og effektivitet af opgaveløsning i revisionsvirksomhederne.

Anderledes lyder konklusionen, når man kigger på kvalificeret arbejdskraft i form af godkendte revisorer. Her kan det konkluderes, at såfremt nuværende tendenser forsættes, vil revisionsbranchen mangle godkendte revisorer.

I forhold til førnævntes betydning for revisors efterlevelse af Revisorloven § 15a stk. 1 pkt. 1, kan man konkludere, at revisorbranchen i fremtiden kan opleve udfordringer med at efterleve lovens

KONKLUSION

regler om nødvendige kompetente ansatte, den nødvendige tid og de nødvendige ressourcer. Dette skyldes at branchen vil mangle godkendte revisorer (kompetente ansatte), som også vil have en effekt på de tidsressourcer som er til rådighed. Beregninger viser at hver godkendte revisor vil have færre timer pr. virksomhed i fremtiden. Problematisk er det, at lige netop denne medarbejdergruppe vil udgøre en mindre andel, da de er højeste i uddannelseshierarkiet, hvilket må antages at have signifikant betydning for revisionskvaliteten og dermed kvaliteten af revisors påtegning.

Ser man på hvilke løsninger der kan modvirke de afledte konsekvenser af, at branchen vil mangle kvalificeret medarbejder, viser undersøgelsen at der er teknologiske muligheder som vurderes udviklet til at optimere revisors arbejde. Dette vil betyde, at man i fremtiden vil kunne frigive tidsressourcer, da en del af revisors arbejdshandlinger vil blive erstattet af sofistikeret teknologiske ressourcer. Teknologiske fremskridt kræver ofte store investeringer, og teknologiske reformationer kan have sine udfordringer i forhold til implementeringshorisonten. Da teknologien er ikke klar til at blive taget i brug på nuværende tidspunkt, er det svært at vurdere hvordan revisionsbranchen konkret vil påvirkes. De forventede teknologiske ressourcer giver dog branchen det håb for, at revisor/revisionsvirksomhederne kan efterleve revisorloven §15a stk. 1 pkt. 3. Det vil dog kræve, at revisors kompetencer udvikles så de afspejler den teknologiske udvikling. I modsat fald kan dette direkte hindre implementeringen af digitale værktøjer. Om branchen bør sætte sin lid til, at teknologien i fremtiden kan opveje manglen på godkendte revisorer, er et stort spørgsmål.

5.2 PERSPEKTIVERING

I forbindelse med afhandlingens undersøgelse er der oparbejdet viden, som rækker ud over problemfeltet og problemformuleringen. Dette afsnit vil derfor indeholde yderligere perspektiver, som ligeledes vil være relevante at undersøge inden for det overordnede område, undersøgelsen bevæger sig inden for.

Problemformuleringen for undersøgelsen omhandlede medarbejderudviklingen i revisorbranchen, herunder om udviklingen vil betyde der i fremtiden vil være mangel på kvalificeret arbejdskraft, med det resultat at revisor ikke kan efterleve revisorlovens regelværk om kompetente ansatte, tid og ressourcer. Ydermere har undersøgelsen omfattet hvilke teknologiske udviklingstendenser, der forventes at kunne afhjælpe arbejdspresset i revisorbranchen.

Undersøgelserne har vist, at branchen vurderes særligt udsat, når man ser på den fremtidige andel af godkendte revisorer, hvorfor det vil være interessant at undersøge om man bør – og vigtigere: hvordan, ændre revisoreksamen på en sådan måde, at der tiltrækkes flere studerende. Udfordringen vil her være at ændre eksamen på en måde, at der ikke bliver gået på kompromis med det høje faglige niveau hos statsautoriserede revisorer, da det høje faglige niveau har afgørende betydning for revisors rolle som samfundets tillidsrepræsentant. En metode som kunne tiltrække flere

KONKLUSION

studerende, ville være at gå tilbage til at have to typer autorisationer, hvor kravene/pensum til den ene type mindskes (igen).

Et andet felt man kunne undersøge, var behovet og muligheden for en fælles obligatorisk digitalløsning for alle virksomheder, hvor regnskabsdata og transaktioner mv. indsendes til Erhvervsstyrelsen. I systemet vil virksomhedens årsrapport blive dannet sammen med efterposteringer hertil, og Erhvervsstyrelsen kan analysere (eventuelt ved brug af den fremtidige teknologi, som er beskrevet i opgaven) med udgangspunkt i særlige risikofyldte poster, virksomheder, brancher mv. og på den måde udvælge områder de mener en uafhængig revisor bør revidere. Ved en højteknologisk fælles digitalløsning, vil man også fjerne de økonomiske barrierer der kan være for den enkelte revisionsvirksomhed, at skulle investere i sofistikeret teknologi, da Erhvervsstyrelsen vil stå for implementering af eksempelvis robotter som kan foretage brede analyser af eksempelvis de forskellige brancher.

Et tredje felt man kunne undersøge, var muligheden for at ændre årsregnskabsloven regler om indsendelse af virksomhedens årsrapport senest 5 måneder efter balancedagen for mikrovirksomheder. Mikrovirksomheder er karakteriseret ved, at de i to på hinanden følgende regnskabsår ikke overstiger to af følgende grænser

- En balancesum på 2,7 mio. kr.
- En nettoomsætning på 5,4 mio. kr.
- Et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret på 10

Fristen for indlevering af årsrapporten for mikrovirksomheder kunne fast forlænges med eksempelvis 9 måneder, således at en mikrovirksomhed som har regnskabsafslutning 31. december, senest skal indsende årsrapporten til Erhvervsstyrelsen den 30. september. På denne måde ville man frigive tidsressourcer i branchen, da revisionsvirksomhederne vil have længere tid til at udarbejde regnskaber for deres mindre klienter. Mikrovirksomheder har ofte meget færre interessenter end store klasse B, klasse C og klasse D virksomheder, hvorfor årsrapporten ses at blive udarbejdet udelukkende grundet krav herom i lovgivningen. Udfordringen her kunne være, at undersøge om en forlængelse af fristen, vil være disharmonisk med general klausulens kvalitetskrav om rettidighed. Rettidighed dækker over at have information til rådighed, før den bliver uden indflydelse og dermed mister sin relevans.

6. LITTERATURLISTE

BILAG

Andersen, I., 2019. *Den skinbarlige virkelighed - Vidensproduktion i samfundsvidenskaberne*. 6 red. s.l.:Specialtrykkeriet Arco.

Anon., 2001. Medarbejdermangel truer revisionsbranchen. *Mandagmorgen*, 1 10, pp. 41-44.

Anon., 2009. *International Standard om Kvalitetsstyring - ISQC 1 Kvalitetsstyring i firmaer, som udfører revision og review af regnskaber, andre erklæringer med sikkerhed og beslægtede opgaver*. s.l.:International Federation of Accountants.

Anon., 2020. *International Standard on Quality Management*. s.l.:International Auditing and Assurance Standards Board.

Anon., u.d. *Danmark Statistik*. [Online]

Available at: <https://www.dst.dk/da/>

Anon., u.d. *Erhvervsstyrelsen*. [Online]

Available at: <https://erhvervsstyrelsen.dk/revisorraadet-og-eksamensudvalget>

Anon., u.d. <https://www.fsr.dk/blivrevisor>. [Online].

Anon., u.d. www.datavarehus.ufm.dk. [Online]

Available at: <https://datavarehus.ufm.dk/>

Anon., u.d. www.retsinformation.dk. [Online]

Available at: <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2021/67>

Board, I. A. E. S., 2019. *Handbook of International Education Pronouncements*, New York, New York 10017 USA: International Federation of Accountants.

Broberg, P. et al., 2017. Explaining the influence of time budget pressure on audit quality in Sweden. *Journal of Management & Governance*, 21(2), pp. 331-350.

Due, B., Trærup, J., Hennelund, M. & Christian, J. H., 2018. *Digital transformation: Nye teknologiers konsekvenser for revisorbranchen*, København: FSR og Københavns Universitet.

Eilifsen, A., Messier, W. F., Glover, S. M. & Prwaitt, D. F., 2014. *Auditing & Assurance Services, Third International Edition*. Berkshire: McGraw-Hill Education.

Eksamensudvalget, 2020. *Forslag til en ny revisoreksamen*, s.l.: s.n.

Eksamensudvalgets, 2021. *Eksamensudvalgets evaluering af revisoreksamen 2020*, s.l.: s.n.

Elm-Larsen, R., 2010. *Offentlig revision - Empiri og teori*. 2 red. København: Thomson Reuters Professional A/S.

Finley, A. R., Kim, M. H. J., Lamoreaux, P. T. & Lennox, C. S., 2019. Employee Movements from Audit Firms to Audit Clients*. *Contemporary Accounting Research*, 36(4), pp. 1999-2034.

LITTERATURLISTE

Flint, D., 1988. *Philosophy and principles of auditing: an introduction*. 1 ed. London: Macmillan Education Ltd.

FSR, 2010. *Hvidbog om fremtidens revisoruddannelse*, s.l.: s.n.

FSR, u.d. <https://www.fsr.dk/blivrevisor>. [Online]
Available at: <https://www.fsr.dk/blivrevisor>

Füchsel, K., Gath, P., Langsted, L. B. & Skovby, J., 2017. *Revsisor - regulering og rapportering*. 4 red. København: Karnov Group Denmark A/S.

Gertsson, N., Sylvander, J., Broberg, P. & Friberg, J., 2017. Exploring audit assistants' decision to leave the audit profession. *Managerial Auditing Journal*, 2 oktober, pp. 879-898.

Hansen, S. & Christensen, M., 2016. *Fremdriftsreformens påvirkninger på revisionsbranchen og cand.merc.aud.-studerende*, s.l.: Copenhagen Business School.

IAASB, 2016. *ISA 220 Kvalitetsstyring ved revision af regnskaber*, s.l.: International Federation of Accountants.

Jepsen, C., 2018. www.fsr.dk. [Online]
Available at: <https://www.fsr.dk/mangel-paa-kvalificerede-medarbejdere-kan-blive-en-trussel-for-vaeksten-i-revisorbranchen>
[Senest hentet eller vist den 20 September 2018].

Jepsen, C., 2019. www.fsr.dk. [Online]
Available at: <https://www.fsr.dk/det-haster-med-at-faa-aendret-formen-paa-revisoreksamen>
[Senest hentet eller vist den 5 5 2021].

Jepsen, C., 2020. www.fsr.dk. [Online]
Available at: <https://www.fsr.dk/gode-nyheder-til-revisorbranchen-i-regeringens-lovkatalog>
[Senest hentet eller vist den 8 Oktober 2020].

Lau, A., 2019. [FSR.dk](http://www.fsr.dk). [Online]
Available at: <https://www.fsr.dk/fald-i-optaget-paa-cand-merc-aud-paa-cbs-i-2018>
[Senest hentet eller vist den 22 04 2021].

Lund, J. & Madsen, N., 2009. *Kandidatafhandling - Revisortilsynet og kvalitetskontrol*, s.l.: Copenhagen Business School.

Nielsen, C. & Henriksen, K., 2011. *Kandidatafhandling - REVISORS ERKLÆRING PÅ ÅRSREGNSKABET*, s.l.: Copenhagen Business School.

Olsen, P. B. & Pedersen, K., 2003. *Problemorienteret projektarbejde - en værktøjsbog*. 3. red. Frederiksberg C: Roskilde Universitetsforlag.

Paulsen, A., 2014. *BESPARELSER VED VALG AF UDVIDET GENNEMGANG! - Er det praktisk muligt?*, s.l.: Aalborg Universitet.

LITTERATURLISTE

Peterensen, S. V. & Mortensen, M. R., 2019. *FREMTIDENS REVISOR - EN UNDERSØGELSE AF REVISORS KOMPETENCER I FREMTIDEN SOM FØLGE AF DEN DIGITALE TRANSFORMATION*. København: s.n.

Revisor kommissionen, u.d. *Betænkning afgivet af Revisorkommissionen: Revisorlovgivning - uafhængighed og liberalisering*. s.l.:Schultz Grafisk A/S.

revisorer, F. -. d., 2020. *BRANCHEANALYSE 2020*, s.l.: s.n.

Revisorkommissionen, 2011. *Modernisering af revisoruddannelsen - Revisorkommissionens anbefalinger til den fremtidige revisoruddannelse*, s.l.: s.n.

Revisorrådet, 2018. *Efteruddannelse af godkendte revisorer - Evaluering af reglerne om efteruddannelse*, s.l.: s.n.

Statsministeriet, 2020. *Lovprogram for Folketingsåret 2020-2021*, s.l.: Statsministeriet.

Sudan, S., Samuelsen, M., Parker, H. & Davidsen, C. M., 2012. *Revision i praksis - Planlægning - Udførsel - Konklusion*. 1. red. København: Karnov Group A/S.

Wiese, N. & Storm, V. F., 2020. *Kunstig intelligens – den næste revisor?*. København: s.n.

7. BILAG

Bilag 1:

1. Antal færdiguddannet cand.merc.aud'er (fuldført uddannelse) pr. år i perioden 201x-2020
2. Antal færdiguddannet HD 2. del (regnskab) (fuldført uddannelse) pr. år i perioden 201x-2020
3. Antal nyuddannet Registreret revisor og Statsautoriseret revisor pr. år i perioden 201x-2020

Du har mulighed for at klage over vores beslutning om ikke at kunne eftergive din aktindsigtsanmodning. En eventuel klage skal fremsendes via Erhvervsstyrelsen på erst@erst.dk, eller Erhvervsstyrelsen, Langelinie Allé 17, 2100 København Ø. Det kan til orientering oplyses, at såfremt Erhvervsstyrelsen fastholder afgørelsen, videregiver styrelsen i givet fald snarest og som udgangspunkt inden 7 arbejdsdage efter modtagelsen af klagen sagen og dens dokumenter til Erhvervsministeriet, jf. offentlighedslovens § 37.