

Når fravalg af revision skaber øget risiko for skatteunddragelse

Af Sophie Ussing, Maria Overgaard & Jeanette Lindequist Madsen
Kandidatspeciale på Cand. Merc. Aud.
Juni 2016
Aalborg Universitet



Titelblad

TITEL: Når fravalg af revision skaber øget risiko for skatteunddragelse

AFLEVERINGSDATO: D. 17 maj 2016

STED: Aalborg Universitet, Fibigerstræde 2

UDARBEJDET AF:

Sophie Ussing - 20114071

Maria Overgaard - 20115761

Jeanette Lindequist Madsen - 20132921

VEJLEDER:

Jesper Seehausen

Senior Konsulent ved Beierholm

FORORD

Der er de senere år sket en række ændringer i den danske årsregnskabslov. Ændringer, der har ført til en lempelse af revisionspligten og åbnet op for, at nogle virksomheder i regnskabsklasse B nu har mulighed for at fravælge revision. En sådan ændring i årsregnskabsloven vil naturligt medføre en række fordele og ulemper for ikke blot den del af de danske virksomheder, som har fået mulighed for at fravælge revision, men ligeledes det danske samfund. Denne afhandling vil forsøge at belyse, hvad der kan ske, hvis fravalg af revision skaber øget risiko for skatteunddragelse. Det er på nuværende tidspunkt en højaktuel debat, hvorvidt der kan findes en balance i forhold til virksomhedernes fravalg af revision for, at der ikke åbnes op for, at den enkelte virksomhed bevidst eller ubevidst kan skjule ulovlige handlinger i forbindelse med årsrapporten.

Denne afhandling vil tage udgangspunkt i lempelserne af revisionspligten og i den forbindelse fremhæve både SKAT, SØIK, SKM og FSRs holdninger til konsekvenserne af disse.

I forbindelse med udarbejdelsen af afhandlingen vil vi gerne takke vejleder for ekspertise og rådgivning. Samtidig vil vi sende en stor tak til de respondenter, som har indvilget i at medvirke til udarbejdelsen af indeværende afhandling.

Rigtig god læselyst!

PROJEKTETS SIDETAL:

143 sider

ANTAL TEGN:

349.770 inkl. bilag

304.594 ekskl. bilag

NORMALSIDER AF 2.400 ANSLAG:

145,7 inkl. bilag

126,9 ekskl. bilag

Summary

The mandatory audit requirements for Danish businesses are regulated in the Financial Statements Act in § 135. From this section, it is clear that businesses in the Danish accounting class B, which are under a certain size, are able to deselect auditing of their annual financial statement. This does not mean that they can avoid making an annual financial statement, but they can simply choose to make that statement themselves instead of having an accountant do it. The consequence of this is, that the annual financial statement does no longer for certain, carry the signature of an accountant and thus it does no longer hold the same guarantee that it is true and fair, which is what the signature of an accountant signals.

In order to meet this problem the accountants offer other performances than auditing, like e.g. reviews and accounting services. These performances can add a degree of certainty to the annual financial statement, but not to the degree that an actual audit does. This, as there is a clear difference in the tasks of the accountant by the different performances.

In Denmark in 2006, an ease of the mandatory audit requirements was passed, in order to remove some of the administrative burdens of the small businesses. Since then, two more eases have been made, in the years 2010 and 2013 respectively, in order to give more businesses in the Danish accounting class B, the opportunity to deselect audit. However, the eases of the mandatory audit requirements have caused a debate and a sense of fear of the consequences the eases will cause, including amongst others the risk of an increase in economic crime.

Based on these eases of the mandatory audit requirements and the debate regarding the consequences hereof, this paper will examine whether the eases of the mandatory audit requirements will increase the risk of economic crime, focusing especially on tax evasion.

This is done through a description of the legislation concerning deselection of mandatory audit, amongst others with a comparison of four different types of audits, that are auditing, extended review, review and accounting services.

In order to uncover the challenges of the eases from different angles, an analysis of a number of interviews conducted with professionals in the area will be made. This, in order to find out how their work has been affected by the eases of mandatory audit requirements and to enlighten their views on an eventual future further ease of the requirements. In connection with surveys from the Danish Business Authority these interviews will form the basis of an analysis, with the aim of finding out whether there is an increased risk of tax evasion in Denmark, because of the eases of the mandatory audit requirements. At the same time, the actual risk of an increased number of tax

evasion cases will be discussed, with suggestions to how, a future ease of the requirements can be implemented successfully.

Our analysis shows, that there is a general tendency to think that the ease of the mandatory audit requirements saves the businesses costs in the form of accountants fees and that this makes running a business in Denmark easier. The respondents to our interviews express no significant enthusiasm regarding the eases of the audit requirements. This is due to the lesser control and thereby lesser certainty in the annual financial statements, which may cause an increased risk of businesses' tax evasion. This causes, for the respondents to wish for no further eases of the mandatory audit requirements, as this will only increase the risk of tax evasion further, if businesses with a stronger economy are given the option, to deselect auditing.

Throughout the paper, both advantages and disadvantages of the ease of the audit requirements are uncovered and the advantages are not considered, to up weigh the disadvantages, of another ease of the requirements. This is due to the fact, that the advantages solely benefits the businesses, whereas the disadvantages concern businesses as well as the society. By another ease of the requirements, the businesses further lack the approved certainty of their annual financial statements, which may cause for greater working cash balance claims from suppliers and creditors. By another ease of the requirements, society experiences greater risk of tax evasion and a lack of resources to discover eventual errors in the audited financial statements. These errors may also be of tax consideration.

Indholdsfortegnelse

Summary	3
1. Indledning	7
2. Problemstilling.....	10
2.1. Problemformulering.....	10
2.2. Afgrænsning	11
3. Metode	13
3.1. Dataindsamling	13
3.1.1. Primære data	13
3.1.2. Sekundære data	14
3.2. Kildekritik	15
3.2.1. SØIK	15
3.2.2. FSR	16
3.2.3. Copenhagen Economics.....	16
3.2.4. SKAT	16
3.2.5. Skatteministeriet	17
3.2.6. Børsen	17
3.2.7. Idag	17
3.2.8. Politikken	18
3.2.9. Altinget	18
3.2.10. Information	18
3.2.11. Faglitteratur.....	19
3.3. Afhandlingens opbygning	19
4. Definitioner	22
4.1. Regnskabsklasser.....	22
4.2. Årsrapport og Årsregnskab.....	23
4.3. Årsregnskabet og Skatteregnskabet	24
4.4. Økonomisk kriminalitet.....	26
4.4.1. Skatteunddragelse	27
5. Muligheden for fravalg af revision og tilvalg af udvidet gennemgang.....	30
5.1. Den danske lovgivning om til- og fravalg af revision	30
5.2. Revisors erklæringer	34
5.2.1. Revision	36
5.2.2. Udvidet gennemgang	39
5.2.3. Review	42
5.2.4. Regnskabsassistance	45
5.2.5. Supplerende oplysninger.....	46
5.3. Delkonklusion.....	50

6. Konsekvenserne af lempelserne af revisionspligten	53
6.1. Øget risiko for skatteunddragelse	53
6.1.2. Yderligere fordele og ulemper ved fravalg af revision	55
6.2. Indberetning til SØIK	58
6.3. Forventningskløften.....	58
6.4. Delkonklusion.....	60
7. Præsentation af interviews	62
7.1. Opbygning af interviews	62
7.2. Respondent overvejelser i forbindelse med gennemførelsen af interviews	65
8. Lempelserne af revisionspligten og betydningen for de berørte instansers arbejdsområder	67
8.1. Skatteministeriet.....	67
8.2. SKAT	73
8.3. Statsadvokaten for Særlig Økonomisk og International Kriminalitet	78
8.4. FSR – danske revisorer	80
8.5. Evalueringer fra Erhvervsstyrelsen.....	87
8.6. Delkonklusion.....	90
9. Risikoen for øget skatteunddragelse og muligheden for succesrig begrænsning af denne i Danmark	93
9.1. Øget risiko for skatteunddragelse	93
9.2. Succesrig begrænsning af risikoen for skatteunddragelse i Danmark	102
10. Sammenfattende konklusion	110
11. En fremtidig yderligere lempelse af revisionspligten	114
12. Litteraturliste.....	117
Bilag 1 – Årsregnskabsloven § 135	123
Bilag 2 – Referat af interview med Skatteministeriet	125
Bilag 3 – Referat af interview med SKAT.....	130
Bilag 4 – Referat af interview med statsadvokaten for Særlig Økonomisk og international kriminalitet	136
Bilag 5 – Referat af interview med FSR - danske revisorer	139

1. Indledning

Der er de senere år sket en række ændringer i den danske årsregnskabslov. Ændringer, der har lettet de administrative byrder og givet større valgfrihed for en del af de danske virksomheder. Ændringerne i årsregnskabsloven medførte i henholdsvis 2006, 2010 og 2013 en ændring af revisionspligten, hvilket har gjort det muligt for dele af virksomhederne i regnskabsklasse B, at fravælge revision af årsregnskabet. Sådanne ændringer frembringer ofte både positive og negative aspekter fra fx brancheorganisationer som FSR samt de danske medier, herunder Børsen, der ligeledes har haft disse ændringer op til debat. Det, at de danske medier, såvel som revisorernes brancheforening, har haft disse emner op til debat, kan skyldes, at der siden 2006 er sket en stigning i antallet af virksomheder, der fravælger revision¹. En stigning, der med den seneste lempelse har givet størstedelen af virksomhederne i regnskabsklasse B valgmuligheden om, hvorvidt de ønsker at have revision eller ej. Disse lempelser kan have konsekvenser for blandt andet virksomhedernes indberetninger til de offentlige myndigheder som fx SKAT og dette kan skabe en øget risiko for skatteunddragelse.

For de virksomheder, som er omfattet af ændringerne i årsregnskabsloven, vil der frembringes positive virkninger, idet det altid vil være en fordel for den enkelte virksomhed at have valgmuligheden om revision eller fravalg heraf. Dette kan betyde, at det for den enkelte virksomhed kan blive billigere, lettere og mere enkelt at få udarbejdet årsrapporten. De negative konsekvenser kan være, at lempelserne af revisionspligten kan medføre, at der bliver lavet flere fejl i årsrapporten, idet virksomhederne ikke har de samme kompetencer som en revisor. Denne ulempe kan ikke stå alene som en konsekvens, idet den enkelte virksomhed har valgfrihed om fravalg af revision og virksomhederne på den måde vil have fri mulighed for at vælge, om de vil udnytte lempelserne i årsregnskabsloven eller, om de vil gøre brug af en af de andre erklæringsydelser.

Ændringerne i årsregnskabsloven skaber på nuværende tidspunkt stor debat, idet der skal findes en balance i forhold til de enkelte virksomheders fravalg af revision, således der ikke åbnes op for, at virksomhederne bevidst eller ubevidst kan skjule fx ulovlige kapitalejerlån² eller snyde det danske samfund for ressourcer. Lempelse af revisionspligten har de senere år skabt en risiko for øget økonomisk kriminalitet i det danske samfund. Dette kan skyldes, at skatteunddragelse indgår som en delmængde af økonomisk kriminalitet og at 7 ud af 10 danske virksomheder i regnskabsklasse B i dag har mulighed for at fravælge revision³. Dermed gives der udtryk for, at det er den manglende

¹ ”Revisorbranchen 2014 – nøgletal” FSR 2014, s. 15

² Bavngaard; ”Fravalg af revision skjuler ulovlige lån for milliarder”. Idag.dk, den 23. oktober 2015, s. 1

³ ”Revision ændrer virksomhedernes skattebetalinger” FSR den 28. august 2015, s. 1

kontrol af regnskabet, der kan være med til at skabe risikoen for en øget mængde skatteunddragelse. De senere års stigning i antallet af virksomheder, der vælger at benytte sig af lempelserne har gjort, at den administrerende direktør i FSR, Charlotte Jepsen, mener, at der bør skabes større opmærksomhed på udviklingen og hvilke følgevirkninger, denne kan medføre for dele af de danske virksomheder, revisorerne og det danske samfund⁴.

Når revision fravælges, kan der fx opstå større risiko for fejl i indberetningerne til blandt andet SKAT, idet virksomhederne, som nævnt, selv kommer til at sidde med udarbejdelsen af regnskaberne og ikke alle har de nødvendige kompetencer hertil. Dette kommer blandt andet til udtryk ved, at flere virksomhedsejere har den holdning, at der i princippet kan skrives hvad som helst i et årsregnskab, når revisoren og dermed kontrollen af regnskabet er valgt fra.⁵ Derfor er det på nuværende tidspunkt højaktuelt at få belyst, hvorledes virksomhedernes fravalg af revision skaber en risiko for øget økonomisk kriminalitet, herunder specielt skatteunddragelse.

Fravalg af revision bliver i nogle tilfælde sidestillet med, at virksomhederne fravælger kvalitetskontrollen af deres regnskab. Det skal i den forbindelse holdes for øje, at med fravalg af revision bærer virksomhederne stadig en risiko for at blive udpeget til stikprøvekontrol af Erhvervsstyrelsen jf. ÅRL § 159 og på den måde risikerer virksomhederne fortsat, at der kan blive konstateret åbenbare overtrædelser af loven. Samtidig skal det holdes for øje, at SKAT kun modtager virksomhedernes selvangivelse, idet det ikke længere er et krav, at alle virksomheder indsender hele skatteregnskabet, hvorfor der kan åbnes op for flere muligheder for bedrageri fra virksomhedernes side. SKAT har i forbindelse med virksomhedernes selvangivelse fortsat mulighed for, at anmode om hele virksomhedens skatteregnskab, såfremt der ønskes yderligere uddybning på eventuelle angivende tal.

Med denne entydige udvikling, samt den risiko, der skabes for øget skatteunddragelse i det danske samfund, er det på nuværende tidspunkt relevant at undersøge, hvilke konsekvenser lempelserne af revisionspligten kan skabe og hvorledes disse kan begrænses.

Lempelserne af revisionspligten er sket gradvist gennem de senere år. Den første lempelse af årsregnskabsloven stammer fra 2006 og havde til formål, at skabe valgfrihed for de små virksomheder i regnskabsklasse B samt lette de administrative byrder for disse virksomheder. Sidenhen er der sket en yderligere lempelse af revisionspligten i 2010 med samme formål som tidligere, at de administrative byrder for de små virksomheder i regnskabsklasse B skulle lattes. Det

⁴ **Vorre;** *"Fravalg af revisor skaber frygt for skattesnyd"* Børsen Weekend, den 28. august 2015, ss. 8-9

⁵ **Vorre;** *"I princippet kan man skrive hvad som helst"* Børsen Weekend, den 28. august 2015, ss. 8-9

skønnes, at 17.500 flere virksomheder fik mulighed for at fravælge revision i 2010, idet de hidtidige grænser blev forhøjet⁶.

Der er senere sket endnu en lempelse af revisionspligten. Denne trådte i kraft 2013 i forbindelse med ændringerne i årsregnskabsloven. Denne yderligere lempelse betyder, at alle små virksomheder ikke længere behøver, at få regnskabet revideret, men kan vælge udvidet gennemgang. Muligheden for at til vælge udvidet gennemgang i stedet for revision gælder for virksomheder i regnskabsklasse B og dermed de virksomheder, der opfylder kravene for fravalg af revision inden for denne klasse. Disse virksomheder må derfor ikke overskride de angivne grænser, for regnskabsklasse B, i to på hinanden følgende år. Derudover fik små holdingselskaber, ligeledes fra 2013, som udgangspunkt, mulighed for at anvende reglerne om fravalg af revision. Dette kan have åbnet op for en øget risiko for skatteunddragelse, idet holdingselskaber er virksomheder, der besidder kapitalandele i andre virksomheder og udøver bestemmende indflydelse over én eller flere af disse. Holdingselskaber kan på den førstkommende ordinære generalforsamling afholdt efter den 1. januar 2013 træffe beslutningen om at fravælge revision. Det vil sige, at holdingselskaber ikke nødvendigvis skal lade årsregnskabet revidere og at holdingselskabernes datterselskaber ligeledes har denne valgmulighed. Dette afhænger, efter lempelsen af revisionspligten i 2013, af koncernens og dermed ikke kun holdingselskabets størrelse.

Lempelserne af revisionspligten fra henholdsvis 2006, 2010 og 2013 danner hermed baggrund for stor debat og åbner op for mange forskellige aspekter. Denne afhandling vil på baggrund af disse aspekter forsøge, at give et overblik over debatten og se på den øgede risiko for skatteunddragelse, som lempelserne af revisionspligten kan medføre det danske samfund såvel nu som fremadrettet.

⁶ ”**Evaluering af erfaringer med lempet revisionspligt for regnskabsårene 2010 og 2011**” *Erhvervsstyrelsen* den 12. juni 2014, ss. 6-9

2. Problemstilling

På baggrund af ovenstående kan det ses, at ændringerne i årsregnskabsloven fra henholdsvis 2006, 2010 og 2013 har medført en større valgfrihed blandt de virksomheder i regnskabsklasse B, som har mulighed for at fravælge revision. Det må formodes, at denne valgfrihed vil medføre flere forskellige fordele og ulemper. Valgfriheden og lempelserne af revisionspligten fra henholdsvis 2006, 2010 og 2013 skaber dermed grundlag for en debat om, hvorvidt fravalg af revision skaber en øget risiko for skatteunddragelse? Om ændringerne i årsregnskabsloven på den måde kommer til at skjule de virkelige sandheder om virksomhedernes økonomier og samtidig risikerer samfundet at miste milliarder af skattekroner? Revisororganisationen FSR giver udtryk for, at de er oprigtig bekymrede for udviklingen, hvilket kan skyldes, at 9 ud af 10 revisorer giver udtryk for, at en revision ofte medfører en korrektion af virksomhedernes indberetning til SKAT⁷. Det må formodes, at FSR bakker op om det arbejde de danske revisorer udfører og derfor kun giver den ene side af sagen. Samtidig kæmper SKAT og Skatteministeriet på nuværende tidspunkt med at forklare, hvordan seks milliarder kroner på få år er forsvundet ud af statskassen⁸. Dette kan medføre, at SKAT kommer til at bære et mere ressourcetungt arbejde, såfremt de reelt risikerer at blive genstand for en større mængde af skatteunddragelse, når regnskaberne ikke revideres.

2.1. Problemformulering

De fordele og ulemper, der fremgår af de nuværende lempelser af revisionspligten og muligheden for yderligere lempelser i fremtiden, har givet et ønske om en undersøgelse af og et overordnet tema for denne afhandling, som går på, hvordan en yderligere lempelse af revisionspligten kan påvirke branchen fremadrettet? Med erkendelsen af, at der ikke findes et fyldestgørende svar på dette spørgsmål og med en undren over den risiko for skatteunddragelse, som de nuværende lempelser kan medføre vil afhandlingen, med udgangspunkt i en delmængde af dette spørgsmål, forsøge at afdække de relevante aspekter i forhold til følgende problemformulering:

Er der øget risiko for skatteunddragelse blandt virksomhederne, når regnskaberne ikke revideres? Samt hvorledes kan en succesrig begrænsning af denne risiko implementeres i Danmark?

⁷ ”Revision ændrer virksomhedernes skattebetalinger” FSR den 28. august 2015, s. 1

⁸ De seks milliarder er sidenhen forklaret med, at svindlere i udlandet har fået refunderet udbytteskat, de ikke er berettiget til. – ”Mistanke om økonomisk kriminalitet for milliarder anmeldt til SØIK” SKAT den 25. august 2015, s. 1

2.2. Afgrænsning

I forhold til lempelserne af revisionspligten, herunder valgmuligheden for fravalg af revision kan der opstå forskellige fordele og ulemper. Indeværende afhandling vil, på baggrund af ovenstående, tage udgangspunkt i lempelserne i forhold til fravalg af revision, idet der fremadrettet kan skabes en øget risiko for skatteunddragelse, såfremt virksomhedernes regnskaber ikke revideres. Gennem belysningen af ovenstående problemformulering, vil andre fordele og ulemper kort blive berørt, idet disse kan have relevans for udviklingen blandt virksomhederne og tendensen i revisionsbranchen.

Med udgangspunkt i lempelserne af revisionspligten samt bekymringerne fra FSR – danske revisorer, vil der ikke blive set på tilfælde, hvor den enkelte revisor ikke har udført sit arbejde tilstrækkeligt, men derimod de muligheder, virksomhederne har for at begå skatteunddragelse samt, hvilke konsekvenser dette kan medføre såvel skattemæssigt som samfundsmæssigt.

Afhandlingen vil behandle problemformuleringen med udgangspunkt i flere synsvinkler, herunder FSR, SØIK, SKAT, SKM og relevante artikler såvel som undersøgelser. De enkelte virksomheder vil ikke blive adspurgt, idet det må formodes, at disse ikke har interesse i at blotlægge deres syn på muligheden for at begå skatteunddragelse. Der vil derfor blive skabt et samfundsmæssigt synspunkt på lempelserne af revisionspligten uden yderligere påvirkning fra de enkelte virksomheder.

Afhandlingen vil kun berøre virksomheder, der er omfattet af den danske lovgivning, hvilket vil sige den danske årsregnskabslov og dermed ikke udenlandske selskaber. I den forbindelse er der afgrænset fra virksomheder i andre regnskabsklasser end klasse B, idet det er en delmængde af denne regnskabsklasse, der har mulighed for at fravælge revision. I Danmark anslås det, at op imod 95% af alle virksomheder, som aflægger årsrapport efter årsregnskabsloven, er placeret i regnskabsklasse B og det er derfor særdeles aktuelt udelukkende at tage udgangspunkt i denne regnskabsklasse⁹. Afhandlingen vil kort berøre grænserne for de andre regnskabsklasser i Danmark, idet årsregnskabsloven er lavet som en byggeklodsmodel, der berører alle de danske regnskabsklasser.

Der skelnes ligeledes i afhandlingen mellem selvstændigt erhvervsdrivende og selskaber, hvor der udelukkende vil blive kigget på selskaber. Der afgrænses yderligere fra enkeltmandsvirksomheder og de selskaber i regnskabsklasse B, som er skattemæssigt transparente, herunder fx interessentskaber og kommanditselskaber. Når der i afhandlingen gives udtryk for små

⁹ Werlauff; 2015 ”Valg af virksomhedsform”, s. 22

virksomheder i regnskabsklasse B, vil der være tale om de virksomheder, der er selvstændige skattesubjekter og har mulighed for at fravælge revision.

Afhandlingen vil gennem udførelses- og rapporteringsmulighederne, herunder supplerende oplysninger, belyse forskellene mellem revision, udvidet gennemgang, review og regnskabsassistance. Det skal i forbindelse med denne gennemgang holdes for øje, at udvidet gennemgang lovteknisk sidestilles med revision. Der afgrænses derfor fra øvrige selskabsretlige erklæringer omfattet af erklæringsbekendtgørelsen herunder videnregnskaber, miljøregnskaber, budgetter og en række erklæringer, hvor ”genstanden” revisor erklærer sig om, kan være alt andet end historiske finansielle oplysninger.

For at belyse, risikoen for øget skatteunddragelse og hvilke konsekvenser, der i den forbindelse kan opstå, såfremt revisionspligten lempes yderligere i fremtiden, vil den internationale lovgivning kort blive berørt. Dette skyldes, at den danske lovgivning langt hen ad vejen bygger på denne og samtidig forsøger at tilpasse sig de internationale standarder samt europæisk lovgivning.

Afhandlingens omdrejningspunkt er økonomisk kriminalitet, idet begrebet økonomisk kriminalitet favner en meget bred definition vil afhandlingen belyse en delmængde af økonomisk kriminalitet, herunder skatteunddragelse. Denne afgrænsning foretages for, at lægge fokus på den del af økonomisk kriminalitet, som skaber størst samfundsmæssig risiko i forhold til virksomhedernes fravalg af revision.

3. Metode

Indeværende afhandling er udarbejdet på baggrund af interessen for en artikel i avisen Børsen udgivet i sommeren 2015. Artiklen fremstiller de senere års ændringer af revisionspligten i årsregnskabsloven samt, hvilke samfundsmæssige spørgsmål, der kan opstå, når dele af de danske virksomheder får muligheden for at fravælge revision. Afhandlingen vil på baggrund af dette belyse artiklens problemstilling nærmere. Idet det ikke er muligt, at komme med konkrete svar på, hvilke yderligere lempelser, der fremadrettet vil blive indført, vil afhandlingen tage udgangspunkt i en belysning af, hvorvidt det danske samfund står over for en øget risiko for skatteunddragelse, når de små virksomheder i regnskabsklasse B har mulighed for at fravælge revision og hvordan disse grænser kan forventes at udvikle sig i fremtiden. Indeværende afsnit vil derfor forsøge at belyse afhandlingens metodevalg samt de overvejelser, der ligger bag de valgte dispositioner.

3.1. Dataindsamling

Der vil i forbindelse med indsamling af data til indeværende afhandling blive skelnet mellem forskellige dataindsamlingsmetoder. Der skelnes mellem primære og sekundære indsamlingsmetoder, hvor begge dele vil blive benyttet, idet der både vil blive anvendt eksisterende data samt udarbejdet egne data til brug for belysningen af problemstillingen.

3.1.1. Primære data

Primære data er de kilder, som først berører et specifikt emne, det vil sige de historisk tidligste og dermed initiativtagerne til at belyse samt diskutere emnet. Denne definition betyder, at de primære kilder er vigtige at behandle, idet disse kan være starten på en diskussion samt den kilde, som alle efterfølgende kilder inden for emnet tager udgangspunkt i.¹⁰

Afhandlingen vil tage udgangspunkt i en række primære kilder, herunder den danske lovgivning, idet lovgivningen vil være fundamentet i afhandlingen og det er denne, som giver anledning til en række diskussioner.

For at belyse afhandlingens problemformulering yderligere, vil der blive udarbejdet egne primære undersøgelser i form af interviews. Dette skyldes, at afhandlingens analysedel vil forsøge at belyse, hvilke samfundsmæssige konsekvenser lempelserne af revisionspligten kan have. I den forbindelse er der lagt særligt fokus på, at de adspurgte respondenter er fagpersoner inden for området, idet dette giver det bedst mulige udgangspunkt. Der er udvalgt respondenter, som må formodes ikke at

¹⁰ **Rienecker; Jørgensen & Skov; 2012** ”Den gode opgave – Håndbog i opgaveskrivning på videregående uddannelser”, ss. 174-175

have samme holdning til problemstillingen, hvilket skyldes, at deres kompetencer og fokus ligger forskellige steder i forhold til belysningen af den valgte problemformulering. De primære kilder, der er tiltænkt at benytte og på den måde deres respektive synsvinkler på ovenstående debat vil bidrage til at give en helhedsforståelse. Der vil være repræsentanter fra henholdsvis SKAT, SKM, FSR og SØIK. Det er i denne forbindelse fravalgt at spørge de berørte virksomheder, idet der antages, at de enkelte virksomheders holdninger ikke er uafhængige af lovgivningen og mængden af henholdsvis fordele eller ulemper, som tilfalder den enkelte virksomhed, er forskellige.

Dataindsamlingsmetoden, i forhold til de primære kilder, vil være interviews, idet der ved interviews er mulighed for at stille de adspurgte nogle mere dybtgående spørgsmål. Samtidig vil interviewsene give en større besvarelsesprocent og det vil være lettere at kontrollere, at det er den rigtige respondent, der besvarer¹¹. Der er i forbindelse med udarbejdelsen af de primære kilder bevidst forsøgt at fravælge brugen af spørgeskema, hvilket skyldes, at mængden af spørgsmål i spørgeskemaer skal være mindre. Samtidig vil besvarelsene være mere overfladiske og de enkelte respondenter vil have mulighed for at undvige den egentlige problemstilling.

Undersøgellesdesignet herunder overvejelser og metodevalg i forhold til udarbejdelsen af interviewguiden vil blive nærmere beskrevet i afsnit 7.1. om ”Opbygningen af interviews”, idet det ønskes, at denne fremgangsmåde står frisk i erindring ved nærmere behandling af de primære kilder.

3.1.2. Sekundære data

Ud over de ovennævnte primære kilder vil afhandlingen ligeledes være baseret på en række sekundære kilder. De sekundære kilder tager udgangspunkt i en primær kilde og er derfor ikke den første til at belyse emnet, herunder kan fx nævnes et fags teori og metoder. På trods af, at de sekundære kilder bygger på en anden kilde, kan disse være nyttige og komme med nye synsvinkler til en problemstilling. Derfor bør disse kilder tages i betragtning i udarbejdelsen af afhandlingen.

I afhandlingen vil der blive benyttet sekundære kilder i form af faglitteratur, som vil være medvirkende til, at skabe baggrunden for afhandlingens empiriske viden samt hjælpe med at belyse fagets praksis og afhandlingens fortolkning af lovgivningen på området.

¹¹ Andersen; 2008 ”Den Skinbarlige Virkelighed – Videnskabsproduktion inden for samfundsvidenskaberne”, ss. 167-174

De sekundære kilder vil både indebære kvantitative og kvalitative data.¹² Dette skyldes, at der både anvendes sekundære kilder i form af undersøgelser fra Erhvervsstyrelsen samt diverse artikler primært fra FSR. Disse benyttes til at skabe mere perspektiv i afhandlingen samt give udtryk for de forskellige holdninger blandt de parter, som er berørt af problemstillingen.

Der skal i forbindelse med anvendelsen af sekundære kilder gøres opmærksom på, at disse kilder ikke er udarbejdet med afhandlingens problemformulering for øje og derfor kan være upræcise og utilstrækkelige i forhold til denne. De sekundære kilder skal derfor tilpasses, suppleres og vurderes nøje, når de benyttes i forhold til at belyse afhandlingens problemformulering.

I det følgende afsnit vil der blive taget stilling til flere af de anvendte kilder, herunder en vurdering af deres troværdighed og anvendelsesmuligheder.

3.2. Kildekritik

I forbindelse med udarbejdelsen af afhandlingen er der brugt flere forskellige kilder til at opnå en besvarelse af afhandlingens problemformulering. Nogle kilder er anvendt mere end andre og det er derfor vigtigt at forholde sig kritisk til kilderne. Det kan blandt andet være vigtigt at kigge på kildernes troværdighed og om de har tendens, det vil sige, om de er subjektive. Dette belyses gennem en række spørgsmål om kilden, som fx hvem, hvad, hvorfor og hvornår. I det nedenstående vil der fremgå en kildekritisk analyse af flere af de anvendte kilder.

3.2.1. SØIK

I afhandlingen er Statsadvokaten for Særlig Økonomisk og International Kriminalitet (SØIK) anvendt som kilde i form af interview og bruges til afhandlingens analyse og diskussion. SØIK varetager anmeldte sager, hvor der formodes at være begået en økonomisk forbrydelse. Det er deres opgave at skabe retssikkerhed og sikre, at alle sager bliver behandlet retfærdigt. Dette gøres ud fra idealer om objektivitet, integritet og uafhængighed. Derfor er SØIKs holdning objektiv i afhandlingen, idet SØIK altid handler ud fra den gældende lovgivning og dermed ikke tager stilling til politiske spørgsmål.

¹² Andersen; 2008 *"Den Skinbarlige Virkelighed – Videnskabsproduktion inden for samfundsvidenskaberne"*, ss. 159-162.

3.2.2. FSR

Der er igennem afhandlingen blevet anvendt forskellige kilder fra FSR – danske revisorer, herunder spørgeskema og publikationer. FSR er en brancheforening, som blev etableret i 1912 og som varetager revisorernes faglige og politiske interesser. Publikationerne fra FSR er udgivet inden for de sidste par år og er anvendt for at hjælpe med belysningen af afhandlingens problemformulering. Når der anvendes kilder, som kommer fra FSR, er det vigtigt at huske kildernes subjektivitet. Dette skyldes, at FSR er en brancheorganisation for godkendte revisorer i Danmark. Korrespondancen med FSR vil ligeledes fremstå subjektiv, idet FSR som brancheorganisation har mulighed for at være kritiske og stille spørgsmålstejn ved lovgivningen. FSRs holdninger, som er kommet til udtryk gennem publikationerne og spørgeskemaet, skal behandles med den baggrundsviden, at de altid vil have det bedste for revisorerne frem og dermed ofte ikke belyser alle sider af problemstillingen.

På trods af, at kilderne fra FSR er meget subjektive, er disse alligevel anvendt i afhandlingen, idet deres budskaber er vigtige i forhold til afhandlingens problemformulering. Hertil vil det være relevant, at forholde sig til deres udtalelser og undersøge disse nærmere, idet de ofte giver udtryk for en reel problemstilling, som blot kræver en nærmere belysning.

3.2.3. Copenhagen Economics

Ud over de kilder, som kommer direkte fra FSR, er der anvendt en undersøgelse, som er lavet af Copenhagen Economics. Copenhagen Economics er et konsulentfirma, som belyser problemstillinger gennem økonomiske analyser. Det er muligt at bistå Copenhagen Economics økonomisk, for at få belyst en bestemt problemstilling. Undersøgelsen, der er anvendt i indeværende afhandling, er lavet med økonomisk støtte fra FSR, hvilket tyder på, at FSR har yttet ønske om at få belyst problemet fra deres synsvinkel. Dermed bliver denne kilde, ligesom de andre kilder fra FSR, subjektiv og problemet får derfor ikke den fulde belysning.

3.2.4. SKAT

De kilder, som kommer fra SKAT, omfatter både publikationer samt interview. Formålet med at inddrage disse kilder er at hjælpe med at belyse afhandlingens problemformulering. Det er SKATs opgave at sikre, at lovgivningens rammer bliver overholdt, når det kommer til spørgsmålet om, hvorvidt borgere og virksomheder betaler den rette skat. Derfor ses det, at SKAT ikke forholder sig til, hvorledes de synes, at lovgivningen er korrekt eller ej, men derimod blot efterlever denne. Det er SKATs opgave at fremstå objektive og uden personlige holdninger i de enkelte sager. Der ses derfor ikke subjektivitet i disse kilder. Der kan ved interviewet blive udtrykt nogle konkrete

holdninger og her er det vigtigt at påpege, at disse tilhører den enkelte interviewperson personligt og ikke på nogen måde er udtryk for en generel holdning fra hverken SKAT eller den enkelte skatteafdeling.

3.2.5. Skatteministeriet

Skatteministeriet er anvendt som kilde i afhandlingen i form af interview, som benyttes i analyseafsnittet samt diskussionen. Det har ikke været muligt, til brug for afhandlingen, at få en generel udtalelse fra skatteministeriet om deres holdning til lovgivningen, dennes ændringer og fremtidige udvikling. Interviewet bygger derimod ene og alene på den interviewede parts private holdninger og meninger til emnet. Det betyder, at skatteministeriet som organisation kommer til at fremstå objektiv i forhold til spørgsmålet og at respondentens udtalelser, som kan være subjektive, ikke vil være et udtryk for skatteministeriets generelle holdning. Selvom udtalelserne ikke er generelle, vurderes disse alligevel til at kunne anvendes i forbindelse med besvarelsen af afhandlingens problemformulering, idet respondenter har et længerevarende ansættelsesforhold ved skatteministeriet og dermed kan det ikke udelukkes, at respondenter i nogle situationer vil give udtryk for organisationens generelle holdning.

3.2.6. Børsen

Afhandlingens problemformulering er opstået på baggrund af flere artikler i Børsen. Disse artikler vil blive anvendt som kilder i et mindre omfang igennem afhandlingen. Årsagen til, at baggrundsstoffet kun anvendes i et mindre omfang skyldes, at disse artikler er lavet med udgangspunkt i andre artikler og undersøgelser. Derfor er Børsens artikler kun anvendt de steder, hvor der er indhentet ny viden, ellers er artiklerne og undersøgelserne, som ligger til grund for Børsens belysning anvendt som kilder, idet disse må anses for at være den oprindelige kilde.

Børsens belysning af problemstillingen peger i samme retning som FSRs publikationer, hvilket skyldes, at Børsens artikler er skrevet med udgangspunkt i publikationerne fra FSR. Idet Børsen er det førende erhvervsmedie, vil deres belysning nå længere ud end FSRs publikationer. Det må formodes, at belysningen bliver meget subjektiv ud fra FSRs synsvinkel, idet Børsen har valgt at belyse emnet igennem deres publikationer og ikke har medtaget en kontrast, som kunne belyse problemstillingen fra en anden synsvinkel.

3.2.7. Idag

For at hjælpe til belysningen af afhandlingens problemformulering, er der blevet anvendt en kilde, som er udgivet af portalen idag.dk. Dette er en internetportal, der er en del af Nordjyske Medier

A/S. Portalen idag.dk er en faglig side, som har til formål, at skabe inspiration og udvikling for ledere med et generelt ledelsesansvar. Idag.dk har blandt andet stort fokus på emner som ledelse, køb og salg af virksomheder samt økonomi, regnskab og finansiering.

Da mediets formål er at skabe ny inspiration, til bedre ledelse i de danske virksomheder, kan det forventes, at siden dagligt opdateres og leverer artikler, der svarer til nuværende teorier og forskning. Ligeledes kan det antages, at deres undersøgelser af teorierne i praksis ikke er påvirkede af andres holdninger, men derimod er sagligt objektive for at give læserne og lederne en større indsigt i metoderne og deres virkning.

3.2.8. Politikken

Der er til brug for afhandlingens diskussion anvendt politikken som kilde, idet formålet er at skabe en forståelse af det forslag om en skærpelse af straffen for skatteunddragelse, som Socialdemokraternes formand Mette Frederiksen fremsatte under sin tale den 1. maj 2016. Politikken er en avis, der i alliance med Ekstra bladet og Morgen avisen Jyllands-Posten, udgiver aktuelle nyheder inden for stort set alle områder. Politikken er på den måde Danmarks største dagblad både i hverdagen og i weekenden. Avisen arbejdede tidligere sammen med det radikale venstre, men har siden 1970 været fri af alle økonomiske og politiske interesser, hvorfor det må formodes, at Politikken forholder sig neutrale til de nyheder, der udgives.

3.2.9 Altinget

Der er til brug for afhandlingens diskussion anvendt Altinget som kilde, idet dette medie belyser politiske begivenheder i Danmark. Altinget er et uvildigt politisk niche medie placeret på Christiansborg. Mediet har til formål at øge læsernes politiske informationsniveau på en sådan måde, at læserne bliver i stand til bedre at kunne varetage deres politiske interesser. Altinget er kritisk og følger uvildigt den udvikling, der løbende sker i det danske demokrati. Dermed antages Altinget, som kilde, at fremføre uvildige holdninger til de forslag med mere, som politikkerne på Christiansborg fremsætter.

3.2.10. Information

Information er benyttet som kilde i afhandlingen for, at belyse sagen fra Panama Papers i afhandlingens diskussion. Information er som medie uafhængigt af såvel økonomiske- såvel som politiske interesser og har til formål at udgive information om begivenheder i Danmark og udlandet samt sammenhængen og grunden bag disse informationer. Det må derfor formodes, at Information er uafhængig og ikke tager en politisk synsvinkel i de informationer, der udgives.

3.2.11. Faglitteratur

Der er til brug for udarbejdelsen af afhandlingen anvendt en del forskelligt faglitteratur. Formålet med dette er at skabe en bedre forståelse af lovgivningen og dennes nuancer samt fortolkning. Der er i afhandlingen kun anvendt faglitteratur på et højt fagligt niveau, idet denne er udarbejdet af diverse forskere på de danske universiteter. Samtidig er der forsøgt kun at anvende den nyeste faglitteratur på området, idet dette sikrer kildernes brugbarhed, da disse dermed ikke er forældet, fx grundet ændringer i lovgivningen.

Ovenstående er de overvejelser, der er gjort i forbindelse med udvælgelsen af de anvendte kilder i indeværende afhandling. Disse kilder er fremhævet, idet der kildekritisk er taget stilling til, hvorledes disse kilder fremfører deres budskaber, herunder om de fx er politisk neutrale. Denne vurdering skyldes, at kilderne, såfremt de er politiske neutrale, er objektive, hvilket giver en bedre belysning af indeværende afhandlings problemstilling. Der skal kildekritisk gøre opmærksom på, at afhandlingen medtager en subjektiv kilde i form af FSR – danske revisorer, idet FSR er revisorerne's brancheorganisation og det skal derfor holdes for øje, at disse må formodes udelukkende at varetage revisorerne's interesser.

3.3. Afhandlingens opbygning

For at belyse afhandlingens problemformulering, vil der i udarbejdelsen af afhandlingen først blive redegjort for lovgivningen inden for problemfeltets område jf. afsnit 5. om ”Muligheden for fravalg af revision og tilvalg af udvidet gennemgang”. Dette afsnit er med til at skabe klarhed over, hvornår det er muligt for den enkelte virksomhed at fravælge revision af virksomhedens regnskab samt hvilke virksomheder, der, efter lempelserne i årsregnskabsloven, har valgfrihed om til- og fravalg af revision. Hertil vil der blive redegjort for, hvilke andre erklæringstyper, der kan gøres brug af når revision fravælges. Yderligere vil der jf. afsnit 5.2.5. om ”Supplerende oplysninger” blive redegjort for, hvilke supplerende oplysninger revisor kan give i forbindelse med de forskellige erklæringstyper.

Den samfundsmæssige bekymring om, hvorvidt der er belæg for, at fravalg af revision skaber en øget risiko for skatteunddragelse vil blive belyst i afsnit 6.1. om ”Øget risiko for skatteunddragelse”. Hertil vil der ligeledes blive redegjort for de yderligere fordele og ulemper, der er ved fravalg af revision jf. afsnit 6.1.2. om ”Yderligere fordele og ulemper ved fravalg af revision”.

Efterfølgende vil der blive redegjort for revisors pligt til at indberette til SØIK, herunder en gennemgang af, hvad denne pligt indebærer samt rapporteringsmulighederne i forbindelse med en sådan indberetning. Denne lovregel medtages, idet den er vigtig i forhold til problemstillingen om skatteunddragelse jf. afsnit 6.2. om ”Indberetning til SØIK.”

Til sidst vil der blive redegjort for den forventningskløft, der er opstået på området, hvilke konsekvenser og problemstillinger forventningskløften fører med sig samt hvordan, der kan skabes balance, således forventningerne kommer til at stemme overens for begge parter jf. afsnit 6.3. om ”Forventningskløften”.

Efter det redegørende afsnit vil undersøgelsesdesignet for udarbejdelsen af de enkelte interviews blive belyst for på den måde, at klarlægge, hvilke overvejelser, der ligger til grund for respondentudvælgelsen og betydningen af de udarbejdede spørgsmål jf. afsnit 7. om ”Præsentation af interview”. På baggrund af dette undersøgelsesdesign vil problemstillingen om fravalg af revision blive belyst gennem en analyse af afhandlingens primære kilder. Denne analyse vil tage udgangspunkt i interviews med FSR, SKAT, SKM og SØIK. I den forbindelse ønskes det at afdække nogle aspekter på, hvordan fagfolk ser på problemstillingen samt de samfundsmæssige følger heraf jf. afsnit 8. om ”Lempelserne af revisionspligten og betydningen for de berørte instansers arbejdsområder”.

På baggrund af ovenstående analyse og fortolkning af fagfolkenes holdninger til lempelserne af revisionspligten samt den risiko for skatteunddragelse, dette kan medføre fremadrettet, vil de respektive aspekter på afhandlingens problemstilling blive holdt op imod hinanden jf. afsnit 9. om ”Risikoen for øget skatteunddragelse og muligheden for succesrig begrænsning af denne i Danmark”. Dette skal i sammenspil med synsvinklerne bag afhandlingen danne grundlag for en diskussion, der skal være med til at fremsætte forslag til, hvordan der lovgivningsmæssigt og samfundsmæssigt kan komme problemstillingen til livs fremadrettet. Diskussionen vil sammen med fagfolkenes holdninger og erfaringer indeholde vores egne holdninger og synsvinkler på fravalg af revision samt eventuelle løsningsforslag til en succesrig begrænsning af risikoen for skatteunddragelse i Danmark.

Afhandlingens sammenfattende konklusion, jf. afsnit 10. vil til sidst fremstille de forsknings- og undersøgelsesmæssige resultater af problemformuleringens undren. Samtidig vil konklusionen afklare, hvor højaktuel debatten om fravalg af revision er i praksis, samt hvilken betydning dette kan få for det danske samfund såvel som de danske virksomheder fremadrettet. Afhandlingens

konklusion vil slutteligt fremsætte det løsningsforslag, der ses som det mest holdbare og relevante i forhold til den danske lovgivning på området.

På baggrund af de fremsatte forslag i afsnit 9. om ”Risikoen for øget skatteunddragelse og muligheden for succesrig begrænsning af denne i Danmark” vil der i afsnit 11. om ”En fremtidig yderligere lempelse af revisionspligten” blive perspektiveret til, hvorvidt en yderligere lempelse af revisionspligten i fremtiden kan være en mulighed og om denne vil skabe yderligere risiko for skatteunddragelse.

4. Definitioner

For at klarlægge en række gennemgående begreber for indeværende afhandling, således der ikke kan opstå tvivl om, hvad der i de enkelte situationer præcis menes, vil det følgende være en række definitioner og dermed afhandlingens fortolkning af de mest centrale regnskabsmæssige og skattemæssige faktorer.

4.1. Regnskabsklasser

Årsregnskabsloven tager udgangspunkt i byggeklodsmodellen, som opdeler de danske virksomheder i forskellige klasser. Der gælder forskellige regler for de enkelte regnskabsklasser, som er at finde i følgende afsnit i årsregnskabsloven.

I årsregnskabslovens afsnit 2 (§§ 18-21) findes reglerne for regnskabsklasse A, endvidere findes reglerne for regnskabsklasse B i lovens afsnit 3 (§§ 22-77). Regnskabsklasse C er beskrevet i lovens afsnit 4 (§§ 78-101). Denne regnskabsklasse opdeles i to; mellem og stor, hvorfor der gælder forskellige grænseværdier og regler. Til sidst er reglerne for regnskabsklasse D at finde i lovens afsnit 5 (§§ 102-108). Nedenstående skema bygger på reglerne i årsregnskabsloven afsnit 2-5.

Tabel 1 - Byggeklodsmodellen, grænser efter årsregnskabsloven før og efter 2016

Regnskabsklasse	Balancesum	Nettoomsætning	Medarbejdere
A	Virksomheder med personligt ansvar og små virksomheder med begrænset ansvar		
B <i>Fravalg af revision</i>	(0-36)* 0-44 mio. kr. 4 mio. kr.	(0-72)* 0-89 mio. kr. 8 mio. kr.	0-50 Ansatte 12 Ansatte
C mellem	(36-143)* 44-156 mio. kr.	(72-286)* 89-313 mio. kr.	50-250 Ansatte
C stor	Over (143)* 156 mio. kr.	Over (286)* 313 mio. kr.	Over 250 Ansatte
D	Børsnoterede og statslige aktieselskaber – uanset størrelse		

* Grænser gældende for lovbekendtgørelse nr. 1253 af 1. november 2013

Kilde: Egen tilblivelse med inspiration fra Årsregnskabsloven §7- §135

Ovenstående tabel medtager grænseværdier, for de fire regnskabsklasser, både efter den gamle og nye årsregnskabslov. Ud over de fire regnskabsklasser medtager tabellen ligeledes grænserne for den delmængde af klasse B, der har mulighed for at fravælge revision. Byggeklodsmodellen medtager normalvis ikke grænserne for fravalg af revision, men disse er medtaget, idet de er af stor betydning for indeværende afhandling. Der vil i afhandlingen blive arbejdet med virksomheder i klasse B, idet en delmængde af disse har mulighed for at fravælge revision, imidlertid vil der kun blive arbejdet med de virksomheder, som er selvstændige skattesubjekter, jf. afsnit 2.2. om "Afgrensning".

4.2. Årsrapport og Årsregnskab

Nogle steder ses det, at der tales om revision af årsrapporten og andre steder ses det, at det kun er årsregnskabet, der gennemgår en revision. For at undgå forvirring når der tales om både årsrapport og årsregnskab i samme ombæring, især når det kommer til revision, vil det følgende være en definition af de to begreber.

Ved et regnskabsårs afslutning skal danske virksomheder udarbejde en årsrapport og et årsregnskab. Kravene til udarbejdelsen af årsrapporten findes i årsregnskabsloven. Det er ligeledes denne, som regulerer kravene til udarbejdelsen af årsregnskabet. Hvilke krav, der er til den enkelte virksomhed, afhænger af, hvilken regnskabsklasse den enkelte virksomhed tilhører jf. afsnit 4.1. om ”Regnskabsklasser”. For en virksomhed i regnskabsklasse B skal årsrapporten som minimum indeholde et årsregnskab samt et eventuelt koncernregnskab, en ledelsesberetning og en ledelsespåtegning. Såfremt en revisor har afgivet en revisionspåtegning eller en anden erklæring til årsrapporten, skal denne ligeledes indgå i årsrapporten.

Som det fremgår er årsregnskabet en del af årsrapporten og består af en balance, en resultatopgørelse og hertil tilhørende noter jf. afsnit 4.3. om ”Årsregnskabet og Skatteregnskabet”.

Virksomheder skal udarbejde årsrapport efter reglerne til regnskabsklasse B, jf. afsnit 5.1. om ”Den danske lovgivning om til- og fravalg af revision”, og lade sit årsregnskab samt et eventuelt koncernregnskab revidere af minimum en revisor. Det betyder, at revisor skal give en erklæring på årsregnskabet og ikke hele årsrapporten. Revisor skal i de tilfælde, hvor der er udarbejdet en ledelsesberetning komme med en udtalelse om, hvorvidt gennemlæsningen af ledelsesberetningen har givet anledning til bemærkninger jf. erklæringsbekendtgørelsen § 5, stk. 1, nr. 7.

Forskellen mellem årsregnskabet og årsrapporten er, afhængig af virksomhedens regnskabsklasse, at der ved et årsregnskab, som tidligere nævnt, er tale om henholdsvis resultatopgørelse, balance og eventuelle noter. Årsregnskabet har overordnet to funktioner, at vise hvordan virksomhedens midler er blevet brugt i løbet af året og at give en status over virksomhedens økonomi. Derimod er der ved årsrapporten tale om henholdsvis en beskrivelse af den anvendte regnskabspraksis, ledelsesberetningen, årsregnskabet samt eventuelt revisors erklæring. Det er vigtigt at holde for øje, at der ved fremadrettet anvendelse i indeværende afhandling vil blive henvist til både årsregnskabet og årsrapporten.

4.3. Årsregnskabet og Skatteregnskabet

Virksomheder skal ved regnskabsårets afslutning udarbejde et årsregnskab, ligeledes skal virksomhederne udarbejde deres skatteregnskab. Årsregnskabet skal udarbejdes efter reglerne i årsregnskabsloven, som stiller forskellige krav alt efter, hvilken regnskabsklasse virksomheden tilhører jf. afsnit 4.1. om ”Regnskabsklasser”. Det vil fx sige, at kravene til udarbejdelse af årsregnskabet for en virksomhed i regnskabsklasse B er mindre end til fx en virksomhed i regnskabsklasse D. Dette skyldes, at kravene til udarbejdelsen af årsregnskabet er stigende i takt med, hvilken regnskabsklasse den enkelte virksomhed befinder sig i.

Årsregnskabet bruges til at vise virksomhedens rentabilitet i regnskabsåret samt virksomhedens soliditet på afslutningsdagen. Regnskabet består af en resultatopgørelse, en balance og hertil tilhørende noter, som typisk er en uddybning til specifikke regnskabsposter i enten resultatopgørelsen eller balancen. Derudover skal større virksomheder udarbejde en pengestrømsopgørelse.

Når det kommer til virksomhedernes skatteregnskab er der ligeledes forskellige krav til udarbejdelsen. Skatteregnskabet skal udarbejdes efter mindstekravsbekendtgørelsen herfor, som er opdelt i to. Mindstekravsbekendtgørelsen for mindre virksomheder skal overholdes af de virksomheder, der ikke skal indsende skatteregnskabet til SKAT. Samtidig omfatter mindstekravsbekendtgørelsen for større virksomheder de virksomheder, som er forpligtet til at indsende skatteregnskabet til SKAT.

Definitionen af hvilke virksomheder, der er omfattet af mindstekravsbekendtgørelsen for mindre virksomheder, er at finde i mindstekravsbekendtgørelsen for større virksomheder. Dette skyldes, at definitionen ’mindre’ er negativt afgrænset og derfor omfatter de virksomheder, som ikke er omfattet af mindstekravsbekendtgørelsen for større virksomheder. I mindstekravsbekendtgørelsen for større virksomheder, er de omfattede virksomheder oplistet i § 1, denne oplistning er udtømmende og virksomheder, der falder uden for denne, er dermed omfattet af mindstekravsbekendtgørelsen for mindre virksomheder.

Mindstekravsbekendtgørelsen for større virksomheder omfatter ifølge § 1 blandt andet selskaber, der er sambeskattet, skattepligtige juridiske personer med en nettoomsætning på over 100 millioner kroner i indeværende år, erhvervsvirksomheder med mere end to ejere, hvor resultatet beskattes personligt samt andre erhvervsvirksomheder med en nettoindkomst på over 25 millioner kroner i indeværende år.

Mindstekravsbekendtgørelsen for mindre virksomheder er ligeledes gældende for erhvervsdrivende virksomheder efter bogføringslovens § 1 samt erhvervsdrivende komplementarer, kommanditister, partredere og interessenter jf. § 18 i mindstekravsbekendtgørelse nr. 594. Visse virksomheder kan ikke anvende denne bekendtgørelse, disse opregnes i § 2 i mindstekravsbekendtgørelsen for mindre virksomheder.

Virksomheder omfattet af mindstekravsbekendtgørelsen for mindre virksomheder har ikke pligt til at indsende skatteregnskabet, men disse skal i stedet udfylde deres selvangivelse på SKATs hjemmeside. Skatteregnskabet skal i sådanne situationer stadig udarbejdes, idet SKAT kan anmode om at se regnskabet, såfremt de ønsker at kigge nærmere på virksomhedens oplysninger i selvangivelsen.

Regnskabsklasse B virksomheder er typisk omfattet af reglerne i mindstekravsbekendtgørelsen for mindre virksomheder og skal udarbejde skatteregnskabet efter bekendtgørelsens §§ 1-17.

Skatteregnskabet kan udarbejdes på to måder, enten udarbejdes det efter de skattemæssige principper ellers udarbejdes det som en konvertering af årsregnskabet. Uanset hvilken metode virksomheden anvender ved udarbejdelsen af sit skatteregnskab, skal det som minimum indeholde hovedposterne i resultatopgørelsen, balancen samt bevægelserne i virksomhedens egenkapital. Ved konvertering af det regnskabsmæssige resultat til det skattemæssige resultat skal disse hovedposter som minimum kunne ses deri. Ud over disse krav er der krav til oplysninger, der skal føres særskilt. Dette er gældende for nettoomsætningen herunder, hvis der er regulering af værdien i igangværende arbejder for fremmed regning. Ligeledes er det gældende for varelagerværdien, herunder såfremt der er nedslag for ukurans. Disse oplysninger skal indsendes til SKAT inden en måned efter anmodningen. Derudover skal det skattemæssige regnskab bestå af en del oplysninger, som kun skal indsendes til SKAT ved specifik anmodning herom. Dette gøres gældende for følgende oplysninger: 1) Tilgodehavender og gæld vedrørende varer og tjenesteydelser med angivelse af både debitor og kreditors navn og deres adresse. 2) Andre tilgodehavender eller anden gæld med angivelse af både debtors og kreditors navn og deres adresse. 3) Igangværende arbejder for fremmed regning fordelt på hver enkelt ordre, samt hvordan værdiansættelsen er foretaget. 4) Indskud foretaget i pengeinstitut eller lignende, såfremt disse ikke er indberettet til SKAT, med angivelse af anbringelsessted og kontonummer. 5) Værdipapirer, såfremt eventuelle kursgevinster eller kurstab er skattepligtige - anskaffelsessum, nominel værdi og kursværdi skal angives. 6) Indregnes en andel af indirekte produktionsomkostninger eller acontoavance på varelagerets- eller igangværende arbejders værdi, skal pågældende beløb oplyses særskilt. 7) Aktiver, hvorpå der kan foretages skattemæssige afskrivninger.

Som det fremgår af ovenstående udarbejdes skatteregnskabet på baggrund af oplysninger i årsregnskabet. Skatteregnskabet skal udarbejdes, hvad enten virksomheden er omfattet af pligten til indsendelse eller ej. Dette skyldes, at SKAT har ret til at anmode om at se det skattemæssige regnskab for at få uddybet oplysninger i selvangivelsen. Idet skatteregnskabet udledes af oplysninger fra årsregnskabet, kan det foranlediges til at tro, at dette hører under revisionen. Dette er ikke tilfældet, idet det ikke er revisors opgave at gennemgå skatteregnskabet, imidlertid kan det ved review til vælges, at revisor skal gennemgå skatteregnskabet. Denne antagelse kan være med til at skabe en større afstand i den allerede eksisterende forventningskløft jf. afsnit 6.3. ”Forventningskløften”.

4.4. Økonomisk kriminalitet

I Danmark skelnes der i kriminologiske sammenhæng mellem traditionel- og økonomisk kriminalitet, hvor den økonomiske kriminalitet ofte er betydelig mere kompliceret og dermed ofte mere vanskelig. Det bør derfor særligt bemærkes, at økonomisk kriminalitet ikke omfatter organiseret kriminalitet begået af privat personer, som fx handel med narkotika. Det betyder ligeledes, at økonomisk kriminalitet antages at have større samfundsmæssige konsekvenser end traditionel kriminalitet.

Økonomisk kriminalitet er organiserede, profitmotiverende, systematiske og lovstridige forbrydelser, som oftest begås af erhvervsvirksomheder, som i sig selv er eller udgiver sig for at være lovlige eller af enkelt personer med stor økonomisk gevinst som motiv. Begrebet økonomisk kriminalitet sidestilles på baggrund af ovenstående ofte med begreber som erhvervslivets kriminalitet eller virksomhedskriminalitet.¹³

Økonomisk kriminalitet omfatter mange former for forbrydelser herunder skatteunddragelse, it-kriminalitet, regnskabs- og bogføringsforbrydelser og afgiftsunddragelser, skyldnersvig med flere. Det betyder, at økonomisk kriminalitet kan opdeles i delmængder og bunder i en lang række lovovertrædelser. Motiverne for at anmelde denne form for kriminalitet, såfremt en person er vidne hertil, er ofte ikke til stede, hvilket kan være med til, at vanskeliggøre opdagelsen af sådanne forbrydelser. Samtidig er sager om økonomisk kriminalitet ofte komplicerede og der er som regel ikke ydre kendetegn, som klart viser eller hentyder til, at der er tale om en overtrædelse af lovgivningen.¹⁴

¹³ Greve; 1989 ”Kriminalitet i erhvervslivet”, ss. 9-16

¹⁴ Greve; 1989 ”Kriminalitet i erhvervslivet”, ss. 9-16

I kampen mod den økonomiske kriminalitet, blev Statsadvokaten for Særlig Økonomisk og International Kriminalitet (SØIK) oprettet i 1973. Oprettelsen af SØIK skete på baggrund af bekendtgørelse nr. 648 af 20. december 1973 og retsplejelovens § 102. SØIKs kompetencer skulle omfatte sager om økonomiske forbrydelser fra hele landet, hvilket udtrykkes i bekendtgørelsens § 1 stk. 1, idet der her gives udtryk for, at SØIK skal varetage de sager, der kan formodes at indeholde en overtrædelse af straffelovens § 278-284, § 289 og en overtrædelse af erhvervs-, bolig-, afgifts- og skattelovgivningen. Det vil sige sager, der kan antages at indeholde overtrædelser af særligt betydeligt omfang eller som er et led i økonomisk kriminalitet. Sådanne sager er som oftest udført ved at anvende særegne forretningsmetoder eller fremgangsmåder af særlig kvalificeret karakter.

SØIK arbejder med andre ord i dag med at sikre en større effektivitet i opklaringen af økonomisk kriminalitet herunder virksomhedskriminalitet og i efterforskningen af den anmeldte økonomiske kriminalitet jf. afsnit 6.2. om ”Indberetning til SØIK”.

Der har de senere år, været en stigende kritik af SØIK, idet de blandt andet kritiseres for meget lang sagsbehandlingstid. Derudover har der været stillet spørgsmålstegn ved, om SØIK har fået de fornødne ressourcer stillet til rådighed, til at kunne bekæmpe den økonomiske kriminalitet. Dette kan skyldes, at SØIK kun har kunnet gennemføre et begrænset antal sager i de forløbne år. Det skal derfor holdes for øje, at den yderligere lempelse af revisionspligten fra 2013 kan have stor betydning for SØIKs arbejde samt risikoen for yderligere skatteunddragelse.

I forbindelse med brugen af betegnelsen skatteunddragelse i indeværende afhandling, skal det tydeliggøres, at skatteunddragelse anses for at være en delmængde af økonomisk kriminalitet.

4.4.1. Skatteunddragelse

I Danmark er hovedreglen, at personer og selskaber er skattepligtige og dermed skal betale skat til den danske stat. Når personer eller virksomheder fraviger denne pligt og derfor ikke betaler den rette skat, anses det for at være skatteunddragelse. Der findes flere former for skatteunddragelse og ligeledes flere betegnelser. I indeværende afhandling anvendes skatteunddragelse som benævnelsen for at undgå at betale skat til staten. Benævnelserne skattesvig og skattesnyd anvendes i daglig tale som synonymmer for skatteunddragelse. Nedenstående afsnit vil beskrive, hvilke former for skatteunddragelse, der er strafbare i den danske lovgivning.

Straffebestemmelserne for overtrædelse af skattelovgivningen findes i vidt omfang i den pågældende lovgivning. Disse suppleres med straffebestemmelser i bekendtgørelser til den enkelte lov. Bemyndigelsen til at sanktionere strafbare overtrædelser ligger ved domstolene. Såfremt den tiltalte ikke kan erkende sig skyldig i overtrædelsen, har vedkommende krav på at få afgjort skyldsspørgsmålet ved retten. Skulle den skatte- eller afgiftspligtige derimod erkende sig skyldig i lovovertrædelsen er SKAT bemyndiget til at træffe afgørelse, såfremt straffesagen kan afgøres alene med bøde. Det vil sige, at der er tale om en administrativ bødekompentence, hvor det kan undlades at involvere politi og domstole. Den administrative bødekompentence gøres gældende i følgende sager:

- Overtrædelser, der skyldes grov uagtsomhed.
- Forsæt til handlingen eller undladelsen, men ikke fortsæt til skatteunddragelsen.
- Foretageles af en forsætlig handling til punktafgifts- eller toldunddragelse og det samlede unddragne beløb er under 100.000 kr.
- Foretagelse af forsætlige handlinger til at unddrage skat, lønsum afgift, arbejdsmarkedsbidrag samt moms og det samlede unddragne beløb er under 250.000 kr.
- Unddragelse af told og afgift i forbindelse med smugleri og det unddragne beløb er under 15.000 kr. for erhvervsmæssigt smugleri og under 30.000 kr. for ikke erhvervsmæssigt smugleri.¹⁵

Strafansvaret omfatter ikke blot én enkelt fysisk person, men ligeledes personer som er medvirkende til lovovertrædelsen kan ifalde strafansvar jf. STRFL § 23. Yderligere kan en juridisk person ifalde strafansvar jf. STRFL §§ 25-27, det vil sige, alle former for selskaber, herunder de selskaber som afhandlingen omhandler.

For at et strafansvar kan gøres gældende i en administrativ straffesag, er der nogle objektive og subjektive betingelser, som skal være opfyldt. De objektive betingelser omfatter gerningsbeskrivelsen i en straffebestemmelse, samt objektive strafphørs- og straffrihedsgrunde. Disse findes i skattelovgivningen, hvor der beskrives, hvilke undladelser eller handlinger, der er strafbare. De subjektive betingelser omhandler gerningsmandens tilregnelighed og tilregnelse enten som fortsæt, uagtsomhed eller vildfarelse.¹⁶

I skattekontrolloven findes reglerne om angivelse af oplysninger til SKAT. Ligeledes indeholder loven de straffebestemmelser og processuelle bestemmelser, som er knyttet til oplysningspligten. De

¹⁵ Albrechtsen & Rønfeldt; 2014 "Skattestrafret", s. 52

¹⁶ Albrechtsen & Rønfeldt; 2014 "Skattestrafret", ss. 51-54

kriminaliserede forhold i skattekontrolloven er undladelse af opfyldning af oplysningspligten, som kaldes den passive skatteunddragelse, samt afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger, som kaldes den aktive skatteunddragelse.

Den aktive skatteunddragelse omfattes af skattekontrollovens § 13, som udtrykker, at det straffes med bøde eller fængsel i op til et år og seks måneder, hvis der med forsæt forsøges at unddrage det offentlige skat eller, såfremt der afgives urigtige oplysninger for at vildlede staten i forbindelse med en persons skattepligt, således staten ikke kan lave en korrekt skatteberegning.

Den passive skatteunddragelse reguleres af skattekontrollovens §§ 15 og 16, hvor § 15 udtrykker, at det straffes med bøde eller fængsel i op til et år og seks måneder, hvis der med fortsæt til at undgå skatteansættelse undlades at indgive selvangivelse. Bestemmelsen finder kun anvendelse, såfremt forholdet ikke er omfattet af § 16, som foreskriver, at skattepligtige inden fire uger skal underrette told- og skatteforvaltningen, såfremt den skønsmæssigt ansatte ejendomsværdi eller indkomst fra myndighedernes side er for lav. Sker overtrædelsen med grov uagtsomhed eller med forsæt straffes den skattepligtige med bøde, imidlertid straffes det med fængsel i op til et år og seks måneder såfremt overtrædelsen er begået med fortsæt til at unddrage det offentlige skat.

Til straffebestemmelserne, i skattekontrolloven, er der i straffeloven en strafskærpsbestemmelse. Straffelovens § 289 omfatter de forsætlige overtrædelser med henblik på skatteunddragelse af særlig grov karakter og er gældende for hele skatte-, told-, afgifts- og tilskudslovgivningen. Strafferammen for sådanne overtrædelser er fængsel i op til otte år. For at straffelovens § 289 kan anvendes, skal skatteunddragelsen være på 500.000 kroner eller derover. Yderligere kan § 289 kun anvendes, såfremt der er en direkte henvisning hertil i den pågældende skatte- og afgiftslov, hvilket er tilfældet for skattekontrollovens § 13 samt §§ 15 og 16.

Ifølge ovenstående er der store konsekvenser i forbindelse med at overtræde skattelovgivningen og dermed at unddrage at betale skat. Dette er gældende, hvad enten overtrædelsen er groft uagtsom eller forsætlig. Selskaber kan derfor risikere at få store bøder og de ansvarlige personer kan risikere at komme i fængsel. Skatteunddragelse favner på den måde bredt og med lempelserne af revisionspligten kan det forventes, at der fremadrettet vil opstå flere eksempler på ovenstående.

5. Muligheden for fravalg af revision og tilvalg af udvidet gennemgang

Der er gennem de senere år sket en række ændringer i den danske årsregnskabslov. Ændringer, der har gjort det muligt for nogle af virksomhederne i regnskabsklasse B at fravælge revision. Siden den første lempelse i 2006 og frem til den seneste lempelse i 2013 har flere virksomheder fået mulighed for at fravælge revision og dermed til vælge en af revisors andre ydelser herunder udvidet gennemgang, review og regnskabsassistance. Derfor vil der i det følgende blive klarlagt, hvilken lovgivning de danske virksomheder er underlagt i forbindelse med til- og fravalg af revision.

5.1. Den danske lovgivning om til- og fravalg af revision

I aktie-selskabslovgivningen blev revision fra 1917 lovpligtigt for danske selskaber. Sidenhen er paragrafferne omhandlende revision blevet flyttet således, at de nu hjemles i årsregnskabsloven. Loven blev i sin tid indført for at beskytte minoritetsaktionærer og kreditgivere ved at sikre, at det af ledelsen aflagte årsregnskab opfylder kravene i lovgivningen. Dette har ikke ændret sig med årene og derfor er det stadig et af hovedformålene med, at de danske selskaber er omfattet af den lovpligtig revision. Det, at der er sket en række lempelser af revisionspligten i henholdsvis 2006, 2010 og 2013, har i dag gjort det muligt for nogle danske virksomheder, at til vælge udvidet gennemgang i stedet for revision, hvorimod andre kan fravælge revision. Nedenfor ses tabel 2 som giver et historisk overblik over de tre lempelser.

Tabel 2 - Historisk oversigt over lempelserne af revisionspligten

Årstal	Lempelse af revisionspligten
2006	Første lempelse af revisionspligten gjorde det muligt for virksomheder under følgende grænser at fravælge revision: Balance 1,5 mio. kr. Nettoomsætning 3 mio. kr. Gennemsnitligt heltidsbeskæftigede på 12
2010	Størrelsesgrænserne hæves så lempelsen gjorde det muligt for virksomheder under følgende grænser at fravælge revision: Balance 4 mio. kr. Nettoomsætning 8 mio. kr. Gennemsnitligt heltidsbeskæftigede på 12
2013	Størrelsesgrænserne bevares, men nu er det også muligt for små holdingselskaber at anvende reglen. Tallene fra datterselskaber og associerede virksomheder skal medtages fuldt ud. Derudover er det blevet muligt for virksomheder i regnskabsklasse B at vælge udvidet gennemgang som alternativ til revision.

Kilde: Egen tilblivelse

Revisionsydelsen kan være en omfattende omkostning for de enkelte virksomheder. Dette gælder især for virksomheder i regnskabsklasse A og B, hvor virksomheder i regnskabsklasse A helt er fritaget for at indsende årsrapport til Erhvervsstyrelsen jf. ÅRL § 3.

I 2006 blev der i årsregnskabsloven indført en lempelse af revisionspligten for nogle af virksomhederne i regnskabsklasse B, hvilket betyder, at de helt små virksomheder siden da har haft mulighed for at fravælge revision af deres årsregnskab. Lempelserne er lovgivningsmæssigt lavet for at lette de administrative byrder for de små virksomheder. I den forbindelse kan der stilles spørgsmålstegn ved om lempelserne i praksis er medvirkende til dette. Denne twist er ligeledes årsagen til, at lempelsen er ændret to gange sidenhen, hvilket betyder, at den nu omfatter flere virksomheder. Dette betyder, at der i dag er et større antal virksomheder end tidligere, der har mulighed for at fravælge revision.

Muligheden for, at små virksomheder i regnskabsklasse B kan fravælge revision fremgår af årsregnskabslovens § 135 stk. 1. pkt. 3. Årsregnskabslovens § 135 stk. 1 pkt. 2 omhandler derimod de virksomheder, som har mulighed for at til vælge udvidet gennemgang jf. bilag 1. Udgangspunktet i loven er, at virksomheder i regnskabsklasse B, C og D skal udarbejde et årsregnskab, som skal revideres. Virksomheder i regnskabsklasse B kan vælge, at lade deres revision udføre efter erklæringsstandarden for små virksomheder, hvilket vil sige, at de har mulighed for at fravælge revision, hvis de ikke overskrider to af grænserne; nettoomsætning på 8 millioner kroner, balance på 4 millioner kroner og maksimalt 12 fuldtidsansatte, i to på hinanden følgende regnskabsår. Der skal gøres opmærksom på, at denne mulighed for fravælgelse af revision er omfattet af en række undtagelser, hvilket vil sige, at der er en række virksomhedstyper fx erhvervsdrivende fonde, som ikke kan benytte sig af denne erklæringsstandard. Det betyder, at fx erhvervsdrivende fonde skal lade årsregnskabet og et eventuelt koncernregnskab revidere uanset størrelse jf. ÅRL § 135 stk. 2 og ÅRL § 135 stk. 1 pkt. 3.

For nogle af ovenstående virksomheder afhænger det derfor af deres størrelse, om de er omfattet af ovennævnte grænser og kan fravælge revision, imens det for andre virksomheder ikke er muligt at fravælge revision. Kan revision fravælges skal virksomheden stadig udarbejde en årsrapport. Revisors udtalelse om ledelsesberetningen og dennes overensstemmelse med den resterende del af årsrapporten jf. ÅRL § 135 stk. 5 er kun gældende ved revision og udvidet gennemgang. Det er her muligt for virksomheden at gøre brug af revisor til andre ydelser.

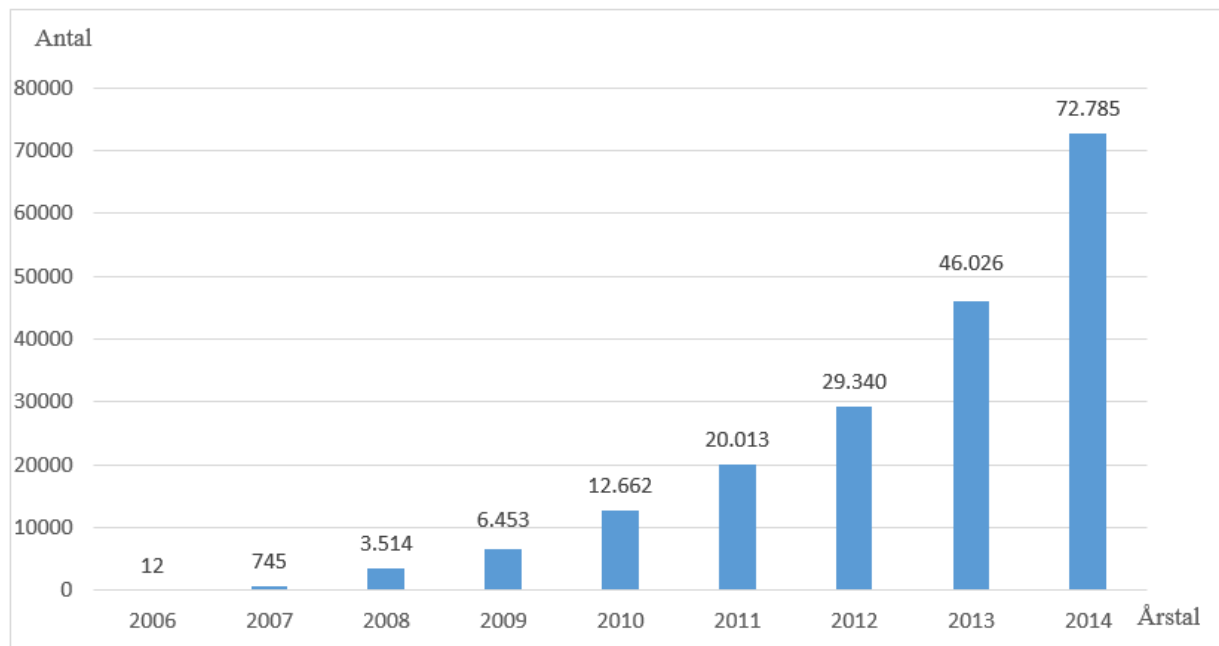
Erklæringsstandard om udvidet gennemgang kan ikke anvendes når virksomheden, eller den som har bestemmende indflydelse over denne, accepterer et bødeforlæg eller hvis en af disse dømmes

for overtrædelse af enten selskabslovgivningen, regnskabslovgivningen eller skatte- og afgiftslovgivningen, dette skal ske som led i en straffesag. Sker dette skal virksomhedens regnskaber i de følgende tre regnskabsår revideres. En sådan ”strafperiode” kan forlænges af Erhvervsstyrelsen med op til to år, såfremt der findes belæg for dette jf. ÅRL § 135 stk. 6. Det skal holdes for øje, at det siden 2013 ikke længere er en betingelse, at det er virksomheden selv eller dens eneejer, der accepterer et bødeforlæg eller som led i en straffesag dømmes for overtrædelse af den nævnte lovgivning. Tilsvarende er det gældende, hvis den, der har bestemmende indflydelse over virksomheden fx en kapitalejer accepterer et bødeforlæg eller som led i en straffesag dømmes for overtrædelse af den nævnte lovgivning.

Erhvervsstyrelsen har beføjelser til at beslutte, at virksomhedernes regnskaber skal revideres, såfremt der fx er tale om ulovlige kapitalejerlån i virksomheden eller anden form for væsentlige fejl og mangler i forhold til selskabs- eller regnskabslovgivningen jf. ÅRL § 135 stk. 7. Det er derfor muligt for Erhvervsstyrelsen at beslutte, at reglerne om fravalg af revision ikke kan anvendes af virksomheder både i indeværende og de to efterfølgende år. Samtidig har Erhvervsstyrelsen altid beføjelser til at beslutte, at reglerne om fravalg af revision ikke kan anvendes af virksomheden, såfremt der er ydet lån, de såkaldte ulovlige kapitalejerlån, fra virksomheden.

Er den enkelte virksomhed underlagt revisionspligten i årsregnskabslovens § 135 stk. 1 pkt. 1, skal dette arbejde udføres af en godkendt revisor. Tilsvarende gælder det for de virksomheder, der efter årsregnskabslovens § 135 stk. 1 pkt. 3 har mulighed for, at fravælge revision. Vælger disse virksomheder alligevel at lade deres regnskab revidere eller få udført andet arbejde, der medfører en erklæring på årsrapporten, skal dette arbejde udføres af en godkendt revisor jf. ÅRL § 135a.

På trods af, at fravalg af revision jf. ÅRL §135 har været en mulighed siden 2006 for nogle af virksomhederne i regnskabsklasse B, viser udviklingen i antallet af virksomheder, der fravælger revision, at de danske virksomheder de seneste år for alvor har fået øjnene op for lempelserne. Dette illustreres i nedenstående figur 1, som tager udgangspunkt i årene fra 2006 og frem til 2014.

Figur 1 Statistik over antallet af danske virksomheder der fravælger revision

Kilde: Egen tilblivelse efter data fra FSR

Ovenstående figur viser en stigning i antallet af danske virksomheder, omfattet af årsregnskabslovens § 135, som siden lempelsen i 2006 har fravalgt revision og udvidet gennemgang. Det ses, at der siden den første lempelse blev indført i 2006 er sket en stigning på 12.650 virksomheder frem imod den anden lempelse i 2010. I 2010 havde 12.662 virksomheder fravalgt såvel revision som udvidet gennemgang. Den største stigning i de virksomheder, der har valgt at fravælge revision såvel som udvidet gennemgang kom med den tredje lempelse i 2013, idet der siden denne lempelse er sket en markant stigning i de virksomheder, som fravælger revision. Dette kan skyldes, at denne lempelse gav de danske holdingselskaber mulighed for, at fravælge revision. Den danske udvikling viser på baggrund af ovenstående tydeligt, at flere og flere virksomheder vælger revision såvel som udvidet gennemgang af årsregnskabet fra. Dette kan skyldes, at den enkelte virksomhed kan opnå en administrativ besparelse ved at fravælge revision, eller at den enkelte virksomhed, ved fravalg af revision, får mulighed for at angive urigtige oplysninger i årsregnskabet uden at blive opdaget i dette.

På baggrund af ovenstående udvikling fremhæver FSR og Copenhagen Economics nogle af de problemer, der kan være ved at flere og flere virksomheder fravælger revision. De mener, at revisorydelsen har større værdi, end blot en gennemgang af årsrapporten, dermed kan en besparelse

på revisoren i sidste ende vise sig at øge omkostningerne på andre punkter.¹⁷ Derudover påpeger de, at risikoen for, at staten lider tab øges, når virksomhederne ikke revideres. Dette begrundes med, at mulighederne for at begå skatteunddragelse er større, når man ikke gennemgår den årlige kontrol. Yderligere mener de, at omend virksomhederne ikke ønsker at begå skatteunddragelse, kan de komme til det ubevidst, idet de formentlig ikke har den samme kompetence til at gennemgå en årsrapport, som det må formodes, at en revisor har.¹⁸

Der åbnes med lempelserne i revisionspligten og stigningen i antallet af danske virksomheder, der fravælger revision, op for en række fordele og ulemper. For de små virksomheder i regnskabsklasse B bliver der mulighed for, at der i stedet for revision kan vælges en af følgende tre erklæringer; udvidet gennemgang, review og regnskabsassistance. Disse erklæringer vil blive uddybet i det følgende, for at danne et overblik over, hvilke faktorer, der adskiller sig fra hinanden igennem udførelse og rapportering.

5.2. Revisors erklæringer

Med fravalget af revision åbnes der, for virksomheder i regnskabsklasse B, op for anvendelsen af andre erklæringstyper alt efter, hvilken opgave revisor skal udføre. Når revisor skal afgive en erklæring er kravene til revisors arbejde fastsat på forhånd. De forskellige erklæringstyper indeholder forskellige arbejdshandlinger og giver forskellig grad af sikkerhed. Revisor kan give tre erklæringer med sikkerhed på et årsregnskab; revision, udvidet gennemgang og review. De tre erklæringer giver forskellig grad af sikkerhed for oplysningerne i årsregnskabet, hvor revision er den erklæring der giver størst sikkerhed, herefter kommer udvidet gennemgang og den erklæring, der giver mindst sikkerhed er review.

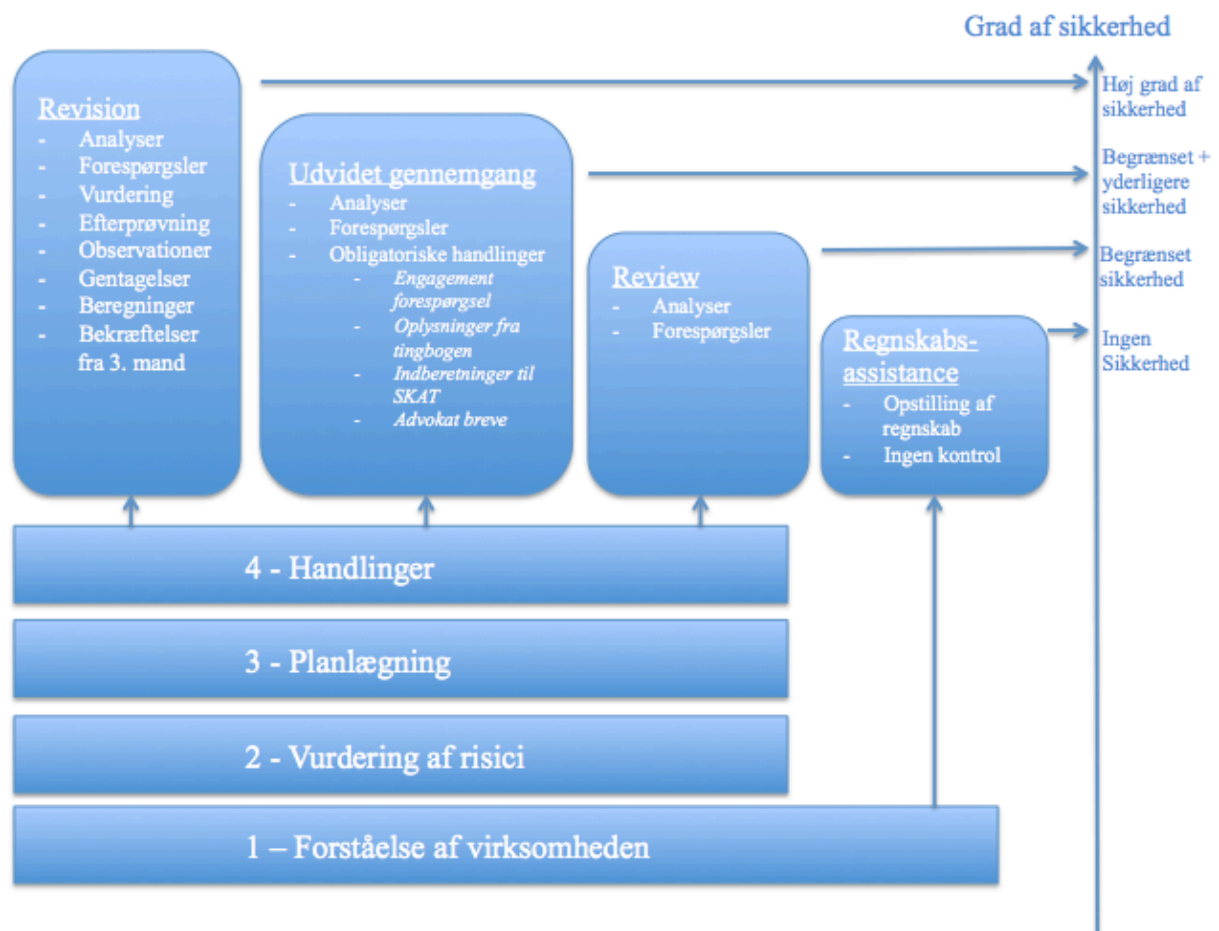
Ud over de tre erklæringstyper med forskellig grad af sikkerhed kan revisor ligeledes udføre regnskabsassistance. Regnskabsassistance er ikke en erklæring med sikkerhed, idet regnskabsassistance er revisors hjælp til opstilling af virksomhedens finansielle oplysninger. Revisor erklærer sig derfor ikke med sikkerhed om dette jf. afsnit 5.2.4. om ”Regnskabsassistance”.

Nedenstående figur 2 viser, en oversigt over de tre erklæringstyper med sikkerhed samt regnskabsassistance. I figuren er graden af sikkerhed sammenholdt med revisors arbejde.

¹⁷ **Vorre;** ”Kan koste penge at droppe revisor” Børsen Weekend, den 28. august 2015, s. 9

¹⁸ **Vorre;** ”Fravalg af revisor skaber frygt for skattesnyd” Børsen Weekend, den 28. august 2015, ss. 8-9

Figur 2 – Erklæringstyper



Kilde: Egen tilblivelse

Ovenstående figur viser, som det første de faktorer, som revisor skal sætte sig ind i inden udførelsen af sit arbejde. Når revisor afgiver en erklæring med sikkerhed skal revisor have kendskab til alle fire faktorer, hvorimod revisor kun skal have opnået en forståelse af virksomheden, når der afgives en erklæring uden sikkerhed. De fire faktorer uddybes nedenfor:

- **Forståelse af virksomheden** – herunder, kendskab til marked, forretningsgange, kontroller og virksomhedens organisation.
- **Vurdering af risici** – herunder at tage stilling til væsentlige fejlinformationer og vurdering af risiko.
- **Planlægning** – herunder revisors planlægning af de handlinger, som skal foretages og de dokumentationer, der skal indhentes.
- **Handling** – her skal revisor i gang med sine handlinger og analyse af regnskabsposter med mere.

Det kan herefter ses, at mængden af revisors handlinger kan føre til forskellige erklæringstyper, hvor der vil være sammenhæng mellem de udførte handlinger og graden af sikkerhed på regnskabet. Mængden af arbejdsopgaver er faldende i forbindelse med mængden af erklæret sikkerhed. Der er størst mængde af arbejdsopgaver ved revision, som ligeledes er den erklæring, der giver virksomheden og virksomhedens regnskabsbrugere den største sikkerhed. Denne mængde arbejdsopgaver kan ses som proportionelt faldende i sammenhæng med den faldende sikkerhed. Ved regnskabsassistance, som ikke er en erklæring med sikkerhed, skal revisor før arbejdet påbegyndes have en generel forståelse for virksomheden. Regnskabsassistance giver, som figuren udtrykker det, ingen sikkerhed, idet revisor ikke udtrykker en erklæring på årsregnskabet, men blot en erklæring på det udførte arbejde jf. afsnit 5.2.4. om ”Regnskabsassistance”.

De fire former for udførelse af revisors arbejde vil i det følgende blive uddybet, således der dannes et overblik over, hvilke faktorer, der adskiller sig fra hinanden. Der vil derfor blive lagt vægt på revisors udførelse af arbejdet og rapporteringsmulighederne ved de tre forskellige erklæringstyper med sikkerhed samt regnskabsassistance. Samtidig vil sikkerheden ved de enkelte ydelser blive fremhævet.

Virksomheder, omfattet af regnskabsklasse B, har fremover mulighed for, at til vælge udvidet gennemgang, som alternativ til revision jf. afsnit 5.1. om ”Den danske lovgivning om til- og fravalg af revision”. Hvorimod den mængde af virksomheder i regnskabsklasse B, der har mulighed for at fravælge revision, ud over ovenstående muligheder, fremadrettet ligeledes har mulighed for at vælge imellem review og regnskabsassistance.

5.2.1. Revision

Revision er en revisors eksterne gennemgang af en virksomheds årsregnskab. Hovedreglen er, at revision foretages efter ISA standarderne, men i særlige tilfælde kan dette udføres efter den særlige danske erklæringsstandard herom, også kaldet udvidet gennemgang jf. afsnit 5.2.2. om ”Udvidet gennemgang”. Formålet med revision er, at revisor foretager en uafhængig gennemgang og kontrol af en virksomheds regnskab, for den måde at opnå en høj grad af sikkerhed for, at regnskaberne ikke indeholder væsentlige fejl og mangler.

Lovgivningen giver kun meget få retningslinjer for revisionens udførsel, idet revisorlovens § 16 i tillæg til, at revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant, blot kræver, at revisor udfører opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik herunder, at revisor skal udvise nøjagtighed og hurtighed i henhold til opgavens beskaffenhed. God revisorskik indebærer ifølge revisorloven, at revisor skal

udvise integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu, i forbindelse med udførelsen af opgaverne.

Det er ikke revisors opgave at vurdere, om en virksomheds ledelse handler økonomisk hensigtsmæssigt, det vil sige at foretage forvaltningsrevision, medmindre der udtrykkeligt stilles et krav herom. Det er muligt, at generalforsamlingen kan pålægge revisor at udføre forvaltningsrevision, men det er sjældent, at dette er tilfældet.

I modsætning til ovenstående er det altid revisors opgave at vurdere organisationen, systemerne og forretningsgangene i virksomheden, eftersom det er disse elementer, der producerer de data, som indgår i årsrapporten.

Ved finansiell revision er der nogle grundlæggende principper, som udførelsen af denne baseres på. Disse principper går ud på, at revisor i sit arbejde skal sikre en høj grad af sikkerhed. Dette vurderes på baggrund af saglige vurderinger af væsentlighed og risiko for at udvælge de poster, der i forbindelse med revisionen skal kontrolleres. Retningslinjerne for den finansielle revision er at finde i ISA standarderne. Revisionen bliver i de enkelte tilfælde tilrettelagt efter, hvad der vurderes at være nødvendigt for, at regnskabet kommer til at give et retvisende billede, det vil sige, at det ikke indeholder væsentlige fejl og mangler.

Revisionsprocessen indeholder en række planlægningsaktiviteter. Når revisor gennem grundig gennemgang har fået en forståelse for kunden, dennes virksomhed og øvrige forhold planlægger revisor, hvorledes revisionen af selskabet bør udføres på en sådan måde, at dette kan leve op til de fastlagte krav om risiko og væsentlighed. Herefter udarbejder revisor en overordnet revisionsplan samt konkrete revisionsplaner for de enkelte områder og ligeledes, hvor hovedvægten i revisionen bør lægges i forhold til den enkelte virksomhed.

Revisor skal ikke altid planlægge tests af kontroller, idet disse skal være relevante, hvis de skal være med til at sikre, at der ikke er væsentlig fejlinformation i regnskabet. Test af kontroller kan ikke stå alene som revisionsbevis og revisor skal derfor fastlægge, hvilke andre revisionshandlinger, der skal udføres for at nå revisionsmålet. Ved revisionens afslutning indsamler revisor de sidste revisionsbeviser og rapporterer til ledelsen. Dette sker både internt i revisionsprotokollen samt eksternt i revisionspåtegningen.

Revisors samlede konklusion, på regnskabet, er at finde i revisors påtegning, som er baseret på alle de revisionsmæssige undersøgelser, som revisor har lavet undervejs i revisionen. Revisors samlede konklusion bygger på de revisionsbeviser, som revisor subjektivt har vurderet undervejs. Konklusionen giver ingen garantier for, at der i regnskabet ikke er fejlinformationer, som følge af

besvigelser, bedragerier og lignende eller som følge af hændelige fejl. Baggrunden for dette er, at revision har til formål at sørge for, at regnskabet er retvisende samt, at dette ikke indeholder væsentlige fejl og mangler, på baggrund af revisors tidligere væsentlighedsvurdering.

Revisors rapportering indeholder blandt andet påtegninger på regnskaber og revisionsprotokollater. Revisors påtegning på et regnskab, reguleres af revisorlovens § 19 og revisionsprotokollatet reguleres af revisorlovens § 20.

Er der under revision konstateret fejl og mangler eller er der en betydeligt usikkerhed om nogle af regnskabsposterne, skal revisor oplyse om disse forhold i rapporteringen af regnskabet. Hertil skal revisor oplyse om lovovertrædelser, fx af regnskabslovgivningen, i sin erklæring eller påtegning.

Revisors konklusion på regnskabet skal tydeligt vise, om revisor er nået frem til, at regnskabet giver et retvisende billede i forhold til virksomhedens stilling og om dette er udarbejdet efter gældende lovgivning.

Erklæringsbekendtgørelsens § 5 opregner de oplysninger, som skal fremgå af revisors påtegning og det fremgår heraf, at påtegningen, ifølge punkt 3, skal indeholde eventuelle forbehold eller oplysning om, at der ingen forbehold er ved regnskabet. Såfremt revisor ikke tager forbehold, skal dette oplyses i påtegningen i afsnittet om revisors ansvar. Tager revisor forbehold skal dette oplyses i et afsnit under overskriften forbehold, som kommer inden revisors konklusion jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 3. Ethvert forbehold som revisor tager, skal jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 4 begrundes.

Der findes ifølge ISA standard nr. 705 om ”modifikationer til konklusionen i den uafhængige revisors erklæring”, bestemte overskrifter i begrundelsen for forbeholdet. Standarden opstiller tre typer af konklusioner i den forbindelse; *konklusion med forbehold*, *afkræftende konklusion* og *manglende konklusion*. Ifølge punkt 2 i ISA 705 afgøres valget af konklusion af, om regnskabet indeholder væsentlig fejlinformation eller, om der er tilfælde, hvor det ikke er muligt at opnå et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis samt, hvis det vurderes at kunne indeholde væsentlig fejlinformation. Disse faktorer skal vurderes af revisor som vurderer, hvor gennemgribende det enkelte forbeholds virkninger, må være på regnskabet.

Ifølge punkt 7 i ISA 705 skal revisor afgive en *konklusion med forbehold*, når der konkluderes at være fejlinformationer, der enkeltvis eller samlet set er væsentlige, men ikke er gennemgribende, for om regnskabet er retvisende. En *afkræftende konklusion* skal gives i tilfælde, hvor det konkluderes, at fejlinformationer enkeltvis eller samlet er både væsentlige og gennemgribende for

om regnskabet er retvisende jf. punkt 8 i ISA 705. *Manglende konklusion* skal ifølge punkt 9 afgives af revisor, når revisor ikke er i stand til at opnå tilstrækkeligt samt egnet revisionsbevis til at kunne afgive konklusionen. Samtidig skal det af revisor vurderes, at de mulige indvirkninger af uopdagede fejlinformationer, kan være væsentlige og gennemgribende for om regnskabet er retvisende.

Ydermere skal revisors rapportering, ifølge erklæringsbekendtgørelsens § 5, nr. 5 og 6, indeholde supplerende oplysninger om henholdsvis forhold i regnskabet samt andre forhold. De supplerende oplysninger skal komme efter konklusionen, idet disse ikke har nogen påvirkning på denne. Ifølge erklæringsbekendtgørelsens § 7 skal de supplerende oplysninger indeholde forhold i regnskabet, som revisor ønsker at påpege, men som ikke giver anledning til decideret forbehold i regnskabet.

Forskellen mellem forbehold og supplerende oplysninger ligger ikke i en gradbøjning af væsentligheden, men de to begreber udtrykker derimod to forskellige ting. Forbehold gives i tilfælde med uenighed eller manglende revisionsbevis, hvor de supplerende oplysninger belyser et afgørende forhold for regnskabslæseren. De supplerende oplysninger er på den måde med til at skabe en forståelse af tallene i regnskabet.¹⁹ Hvad angår revision, skal der afgives supplerende oplysninger efter reglerne i ISA 706, det vil sige supplerende oplysninger vedrørende forståelse af regnskabet jf. afsnit 6 og 7 samt supplerende oplysninger vedrørende forståelse af revisionen jf. afsnit 8. Det fremgår af standarden, at revisor skal oplyse om supplerende oplysninger, såfremt revisor finder det nødvendigt at oplyse om sådanne forhold.

Ifølge erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 9 skal revisionspåtegningen og dennes indhold dateres og underskrives af de enkelte revisorer, som har forestået revisionen, samtidig skal revisionsfirmaets navn fremgå.

5.2.2. Udvidet gennemgang

For at skabe et kompromis mellem ISA standardernes kompleksitet ved revision af små og mellemstore virksomheder (SMV) og ønsket om fortsat at have et vist minimumsniveau af kontrol med regnskabsaflæggelsen i disse virksomheder, er der indført to erklæringsstandarder om udvidet gennemgang, en fra Erhvervsstyrelsen og en fra FSR. Begge erklæringsstandarder er udarbejdet med udgangspunkt i årsregnskabsloven og indeholder i hovedtræk de samme regler. Forskellen ses ved, at erklæringstandarden fra FSR går mere i dybden med selve udformningen af erklæringen,

¹⁹ Langsted, Andersen & Kiertzner; 2013 "Revisoransvar", ss. 127-136

hvor Erhvervsstyrelsen har en særskilt erklæringsstandard, der behandler dette. Hertil har de to standarder en forskellig tilgang til supplerende oplysninger i forbindelse med udvidet gennemgang, jf. afsnit 5.2.5. om ”Supplerende oplysninger”.

Det lovtekniske grundlag for udvidet gennemgang blev til i FSR – danske revisorers revisionstekniske udvalg (REVU) i samarbejde med Erhvervsstyrelsen. Revisionsbranchen har en stor interesse i erklæringsstandarderne, idet de giver mulighed for at tilbyde SMV kunderne en billigere form for revision end, hvis de skulle gennemgå revision efter ISA standarderne.

Udvidet gennemgang har siden 2013, på baggrund af ovenstående, kunne til vælges, som alternativ til revision, af virksomhederne i regnskabsklasse B, herunder også holdingselskaber jf. ÅRL § 135 stk. 1 pkt. 2. Årsagen til, at årsregnskabsloven henviser til, at virksomhederne i regnskabsklasse B kan vælge at lade revisionen udføre efter erklæringsstandarderne om udvidet gennemgang af årsregnskaber kan være, at udvidet gennemgang som udgangspunkt lovteknisk sidestilles med revision.

Virksomhedernes valg af udvidet gennemgang indebærer, som ved revision, at den revisor, der er valgt til at udføre udvidet gennemgang, som udgangspunkt skal være anmeldt hos Erhvervsstyrelsen. Dette gør sig kun gældende, såfremt der er tale om en virksomhed, som ikke direkte har fravalgt revision, men i stedet har til valgt udvidet gennemgang enten fordi virksomheden ikke lovgivningsmæssigt kan fravælge eller fordi virksomheden ikke har gjort brug af muligheden. Derudover skal revisor i de tilfælde, hvor der er tale om en virksomhed som ikke direkte har fravalgt revision, have samme selskabsretlige rettigheder og pligter, som en revisor, der er valgt til at udføre revision. Udvidet gennemgang er, som tidligere nævnt, lovteknisk sidestillet med revision, men dette er kun lovteknisk, idet udvidet gennemgang arbejds- og erklæringsmæssigt adskiller sig fra revision på en række punkter jf. figur 2 om Erklæringstyper.²⁰

Udvidet gennemgang adskiller sig blandt andet fra revision ved, at revisor ikke skal føre en revisionsprotokol. Derudover skal revisor ikke kontrollerer den fysiske lageroptælling, som virksomheden har foretaget. Revisor kontrollerer ikke regnskabstal og regnskabsoplysninger ved test af underliggende dokumentation. Det er derfor vigtigt at holde for øje, at revisor ved udvidet gennemgang ikke udarbejder et revisionsprotokollat til ledelsen i virksomheden. Dette giver et klart billede af, at der ikke er samme grad af sikkerhed, som hvis disse handlinger udføres.

²⁰ Seehausen, Jesper; ”Yderligere lempelse af revisionspligten og udvidet gennemgang som alternativ til revision – i selskabsretligt perspektiv”, s. 123

Ved udvidet gennemgang sker der, som navnet hentyder, en udvidelse af den enkle ydelse kaldet gennemgang, som ligeledes betegnes review. Denne udvidelse sker i form af supplerende handlinger og skaber en sikkerhed, der er større end ved gennemgang, men ikke på niveau med sikkerheden ved revision.²¹ Erklæringen om udvidet gennemgang afgives derfor med begrænset sikkerhed med mulighed for yderligere sikkerhed på baggrund af specifikt krævede supplerende handlinger efter erklæringsbekendtgørelsen om udvidet gennemgang §§ 9 og 11. Revisor skal ved udvidet gennemgang planlægge og udføre gennemgangshandlinger med henblik på at opnå begrænset sikkerhed for konklusionen på årsregnskabet. Gennemgangshandlingerne består af forespørgsler til ledelsen og andre i virksomheden samt såkaldte analytiske handlinger for at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis til at drage en konklusion på om årsregnskabet er med sikkerhed. Disse gennemgangshandlinger kan ligeledes omfatte andre typer af handlinger fx specifikke handlinger for at opnå yderligere sikkerhed for konklusionen eller udføre og udforme yderligere handlinger efter omstændighederne for, at være i stand til at udtrykke en konklusion på årsregnskabet, såfremt der er mistanke om væsentlige fejlinformationer heri.

De specifikke handlinger kan være indhentelse af dokumentation for, at virksomhedens indberetninger til SKAT er korrekte på baggrund af bogføringen, indhentelse af oplysninger fra virksomhedens advokatforbindelser, engagementsforespørgsler ved virksomhedens bank og indhentelse af oplysninger fra tingbogen. De specifikt krævede handlinger udføres ikke efter revisors almindelige kriterier for arbejdshandlinger om risiko og væsentlighed. Disse udføres derimod kun, såfremt handlingerne er relevante, hvilket er tilfældet, hvis de forhold, som handlingerne vedrører, foreligger i den konkrete situation.

Ud over ovenstående skal revisor vurdere, hvorvidt lovgivningens bestemmelser om bogføring og opbevaring af regnskabsmateriale er overholdt jf. erklæringsbekendtgørelsens § 9 stk. 1, samtidig skal revisor gennemlæse en eventuel ledelsesberetning. Der kan fra revisors side afgives en udtalelse om, hvorvidt oplysningerne i ledelsesberetningen er i overensstemmelse med årsregnskabet.

I forbindelse med udvidet gennemgang skal revisor ligeledes afgive supplerende oplysninger, såfremt der ved gennemgangen af regnskabet findes forhold, der bør gives supplerende oplysninger om. Der findes som nævnt tidligere, to erklæringsbekendtgørelser, der tager stilling til de supplerende oplysninger i forbindelse med udvidet gennemgang. Erhvervsstyrelsen sonder mellem to typer af supplerende oplysninger. Dem, der vedrører forhold i regnskabet og dem, der vedrører

²¹ Langsted, Andersen & Kiertzner; 2013 "Revisoransvar", ss. 156-161

andre forhold. Hvorimod FSR sonderer mellem tre typer af supplerende oplysninger, oplysninger vedrørende forhold i regnskabet, forståelse af den udvidet gennemgang og oplysninger vedrørende andre forhold jf. afsnit 5.2.5. om ”Supplerende oplysninger”.

Udvidet gennemgang kan på baggrund af ovenstående, arbejds- og erklæringsmæssigt, ikke sidestilles med revision, idet denne erklæring ikke giver samme grad af sikkerhed for årsrapportens regnskabsoplysninger, som en revision vil gøre. Udvidet gennemgang kan være et godt alternativ for de virksomheder i regnskabsklasse B, som har mindre behov for sikkerhed. De kreditorer og interessenter, der stiller høje krav til sikkerheden for revisors konklusioner er ofte pengeinstitutter, virksomheder med nære interessenter, aktionærer, bestyrelsesmedlemmer, handelspartnere i udlandet og for det meste også den enkelte virksomheds leverandører.²²

Ved revision opnås den højeste sikkerhed, men ved udvidet gennemgang vil der ligeledes opnås troværdighed om den enkelte virksomheds regnskab. Revisors erklæringer vil ved brugen af udvidet gennemgang imødekomme ønsker fra regnskabsbrugere som fx skattemyndigheder, for at give et billede af, om virksomhedens regnskab kan vurderes på et korrekt grundlag. Udvidet gennemgang bliver derfor den erklæringstype, der efter revision frembringer størst sikkerhed.

5.2.3. Review

Målet med at foretage review eller gennemgang af et regnskab er, at revisor skal være i stand til, at afgive en erklæring med begrænset sikkerhed. Review og gennemgang er to ord for den samme handling, foretaget af revisor, i det følgende vil review blive anvendt.

Review foretages af revisor, med afsæt i ISRE (International Standard on Review Engagements). De to standarder, der er relevante for udførelsen af review er ISRE 2400 og ISRE 2410.

ISRE 2400 anvendes, når der udføres review på årsregnskabet af en revisor. Denne standard er gældende, når der er tale om en ikke revisionsklient, hvilket vil sige en klient, der har mulighed for at fravælge revision og i stedet få foretaget review af årsregnskabet.

ISRE 2410 anvendes modsat ISRE 2400 i tilfælde, hvor revisor er valgt til at revidere virksomhedens regnskab, det vil sige, når der er tale om en revisionsklient. ISRE 2410 omfatter review af virksomheders perioderegnskab og skatteregnskab, når regnskabet revideres af samme revisor. Den enkelte virksomhed kan dermed til vælge at få lavet review på deres skatteregnskab for at skabe større sikkerhed om det udarbejdede regnskab.

²² Langsted, Andersen & Kiertzner; 2013 ”Revisoransvar”, ss. 156-161

Indeværende afsnit skal være med til at belyse review, som er en mulig ydelse fra revisor, når revision fravælges af de virksomheder i regnskabsklasse B, som har mulighed for dette. Det skal derfor holdes for øje, at der udelukkende vil blive taget udgangspunkt i ISRE 2400, idet denne standard er den gældende for de virksomheder i regnskabsklasse B, der ved fravalg af revision i stedet vælger at få foretaget review.

Når revisor skal foretage review af et regnskab, er der en række faser som skal gennemgås. Det første, der skal afklares er klientaccepten og denne er principielt den samme som ved revision. Revisor skal vurdere sin kompetence, kapacitet og uafhængighed, men ligeledes om revisor kan, må og vil påtage sig opgaven. Når revisor har accepteret klienten og påtaget sig opgaven, er næste fase planlægning og udførsel, hvorefter revisor kan rapportere og afgive sin erklæring.

Revisor skal ved review stadig leve op til revisorlovens § 16, om at være offentlighedens tillidsrepræsentant samt udføre opgaverne i henhold til reglerne om god revisorskik, det vil sige, at revisor i sit arbejde skal udvise integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu.

Når der udføres review skal konklusionen give en begrænset sikkerhed for, at der foreligger et regnskab med et retvisende billede og revisor fastlægger derfor ved udførelsen kriterier for væsentlighed, idet revisor ikke kan undersøge alle forhold ved regnskabet. Væsentligheden er upåvirket som ved revision og dermed relateres væsentligheden ikke til den begrænsede sikkerhed. Derimod relateres væsentligheden til brugerens forventninger til regnskabet.

I henhold til ISRE 2400 skal der indgås en aftale mellem revisor og klient, som foreskriver opgavens indhold, dette kan fx være et aftalebrev. En sådan aftale er med til at skabe klarhed om opgavens omfang samt, hvilke opgaver revisor udfører, som beskriver relevante forhold mellem revisor og kunde. Aftalebrevet svarer til tiltrædelsesprotokollatet for revision og kan derfor være gældende for en længere periode.

Revisor skal planlægge sit arbejde og skal, som ved alle andre erklæringsopgaver med sikkerhed, som revisor udfører, kunne dokumentere at arbejdet er effektivt og at dette er sket i overensstemmelse med god revisorskik.

Review omfatter normalvis ikke nogen form for indhentning af stærke revisionsbeviser, det vil sige beviser, som er fremskaffet direkte af revisor fra uafhængige parter til kunden. Det betyder, at der fx ved review normalt ikke vil blive foretaget uanmeldt beholdningseftersyn.

En erklæring om review er omfattet af erklæringsbekendtgørelsens § 1, idet denne har samme afgrænsning af revisors arbejde som revisorloven. Forholdene om review er reguleret af erklæringsbekendtgørelsens §§ 9-12. Hvor § 9 stiller krav til erklæringens indhold samt rækkefølgen af oplysningerne.

Formålet med revisors udførsel af review på et regnskab, fremgår af ISRE 2400 punkt 14, som udtrykker, at revisor, gennem forespørgsler og analytiske handlinger, skal være i stand til at afgive en konklusion om, hvorvidt revisor er blevet opmærksom på forhold, der gør, at revisor mener, at regnskabet ikke er udarbejdet, i væsentlige henseender, i henhold til gældende begrebsramme. Denne konklusion betyder, at revisor kan afgive en erklæring med begrænset sikkerhed om, at regnskabet ikke indeholder væsentlig fejlinformation.

Revisors konklusion på en review erklæring er derfor negativt formuleret, idet denne giver udtryk for, at revisor ikke har fundet nogle forhold ved sin gennemgang, der giver anledning til at tro, at regnskabet ikke skulle give et retvisende billede. Denne konklusion har derfor begrænset sikkerhed, idet revisor ikke har været nede og undersøge alle forhold i samme grad som ved revision og udvidet gennemgang.

Ved udførelsen af review kan revisor, som ved revision, tage forbehold. Ifølge ISRE 2400 punkt 76, kan revisors konklusion modificeres til: *grundlag for konklusion med forbehold, grundlag for afkræftende konklusion eller grundlag for manglende konklusion*, når revisor har forbehold ved en review opgave.

Ud over modifikationer i konklusionen, kan der ligeledes blive tale om, at revisor udbygger review erklæringen med supplerende oplysninger. Dette kan være i form af supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet eller supplerende oplysninger vedrørende forståelsen af review jf. afsnit 5.2.5. om ”Supplerende oplysninger”. Kravet om supplerende oplysninger fremgår af erklæringsbekendtgørelsens § 14, stk. 1, som udtrykker, at revisor skal give supplerende oplysninger, når der er eventuelle forhold tilstede, der kunne udløse et forbehold, men hvor revisor undlader at tage forbehold. Det fremgår tilsvarende af ISRE 2400, at erklæringen om review skal indeholde eventuelle supplerende oplysninger om forståelsen af regnskabet og oplysninger vedrørende forståelse af review. Det fremgår ligeledes af erklæringsbekendtgørelsen, at revisor kun skal afgive supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet. Dermed skal revisor ikke afgive supplerende oplysninger om øvrige forhold, fx forhold, der kan medføre ledelsesansvar.

5.2.4. Regnskabsassistance

Ud over de tre typer af erklæringer ovenfor, som giver virksomhederne en vis grad af sikkerhed på regnskabs oplysninger, kan revisor ligeledes tilbyde virksomhederne regnskabsassistance, som er en fjerde type revisorydelse. Regnskabsassistance giver ikke regnskabsbrugerne sikkerhed for de oplysninger, som står i regnskabet, idet det er en hjælp til virksomhederne, til at få opstillet de finansielle oplysninger.

Når revisor bliver anmodet om at assistere ledelsen med udarbejdelsen og opstillingen af finansielle oplysninger, skal dette gøres i overensstemmelse med reglerne i ISRS 4410 (International Standard on Related Services). Dette betyder, at revisor skal anvende sin ekspertise inden for regnskab og regnskabsaflæggelse til at bistå ledelsen, i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, med at udarbejde og opstille de af ledelsen tilvejebragte finansielle oplysninger. Yderligere skal revisor give en erklæring på arbejdet, som stemmer overens med reglerne i denne standard.

Før revisor kan påbegynde opgaven, skal det anføres i en passende form for skriftlig aftale fx et aftalebrev, hvilke vilkår, der er aftalt i forbindelse med udførelsen af opgaven. Revisor bør ligeledes have opnået en forståelse for virksomheden, det vil sige, dens forretning og drift herunder regnskabssystemet og den foretagne bogføring i virksomheden. Yderligere skal revisor have en forståelse for den relevante regnskabsmæssige begrebsramme samt dens anvendelse i virksomhedens branche.

I forbindelse med udførelsen af en opgave om opstilling af finansielle oplysninger er der ligeledes nogle krav til revisor. Blandt andet skal der foretages en faglig vurdering, som er baseret på de forhold og fakta, som revisor er blevet bekendt med frem til datoen på erklæringen for opgaven. Derudover er det revisors opgave at kommunikere rettidigt til ledelsen om alle de forhold, som er vigtige at berette om efter dennes faglige vurdering. Dette er som udgangspunkt en beretning til den daglige ledelse, alligevel vil det i nogle tilfælde være relevant, at beretningen går direkte til den øverste ledelse. Skulle revisor under udførelsen af opgaven finde de af ledelsen tilvejebragte oplysninger utilstrækkelige, skal ledelsen gøres opmærksom herpå og anmodes om de rigtige oplysninger. Såfremt ledelsen ikke tilvejebringer de rigtige oplysninger og revisor på den baggrund ikke kan færdiggøre sit arbejde, skal revisor fratræde og informere både den daglige og øverste ledelse om årsagen hertil. Det er yderligere revisors opgave at foreslå passende ændringer, hvis de finansielle oplysninger er opstillet uhensigtsmæssigt eller vildledende. Skulle den daglige ledelse afvise at foretage de anbefalede ændringer eller nægte revisor at foretage dem, skal revisor fratræde

opgaven og oplyse både den daglige og øverste ledelse om grundene til fratrædelsen. I praksis ses det oftest, at revisor tilbyder at opgradere sin erklæring frem for at fratræde. Dette skyldes, at revisor dermed får mulighed for at tage forbehold for de observerede komplikationer.

Når revisor har udført opgaven, skal revisor give en erklæring herpå. Tidligere hed det en erklæring om assistance med regnskabsopstilling, men med ISRS 4410 blev det ændret til at hedde erklæring om opstilling af finansielle oplysninger. Erklæringen kan ikke udtrykke nogen konklusion på de opstillede finansielle oplysninger og dermed er det, som tidligere nævnt, ikke en erklæring med sikkerhed. Formålet med, at revisor skal give en erklæring på arbejdet er at kommunikere klart og tydeligt om arten af opgaven samt revisors rolle og ansvar i forbindelse med opstilling af de finansielle oplysninger.

Der er ikke krav om, at revisor skal afgive supplerende oplysninger i en erklæring om opstilling af finansielle oplysninger. Revisor bør under alle omstændigheder aldrig give supplerende oplysninger vedrørende andre forhold, herunder hverken supplerende oplysninger vedrørende overtrædelse af bogføringsloven eller ledelsesansvar. Dette skyldes, at det som udgangspunkt vil være i strid med revisors tavshedspligt at afgive supplerende oplysninger.

Regnskabsassistance bliver derfor den af de fire erklæringstyper, der som den eneste ikke er en erklæring med sikkerhed. Det er ligeledes den revisorydelse, som stiller færrest krav til revisors arbejde. På baggrund af gennemgangen af ovenstående erklæringstyper, vil der i det nedenstående afsnit blive set på, hvilke supplerende oplysninger revisor bør give en udtalelse om i forhold til de enkelte erklæringstyper. Dette skyldes, at revisor, ved hjælp af de supplerende oplysninger, kan give oplysninger om forhold der er væsentlige for regnskabsbrugeren, men ikke så væsentlige, at der bør tages forbehold.

5.2.5. Supplerende oplysninger

I forbindelse med revision, udvidet gennemgang, review og regnskabsassistance skal revisor i det omfang, det er væsentligt for forståelsen af regnskabet afgive supplerende oplysninger. Det følgende afsnit vil være en gennemgang af de forskellige typer af supplerende oplysninger, som revisor kan afgive.

Revisor skal ved revisionspåtegninger og andre erklæringer med sikkerhed afgive supplerende oplysninger på årsregnskabet. Kravet om supplerende oplysninger afhænger af, hvilken ydelse revisor udfører. Forskellen mellem de forskellige ydelser fremgår af nedenstående tabel 3.

Tabel 3 - Supplerende oplysninger ved forskellige erklæringstyper

Erklæringstyper Supplerende oplysninger	Revision	Udvidet gennemgang	Review	Regnskabsassistance
Forståelse af regnskabet	X	X	X	
Forståelse af den udførte opgave	X	X	X	
Andre forhold	X	X		

Kilde: Egen tilblivelse

I forhold til revisionspåtegningen skal revisor, ifølge ISA 706, afgive supplerende oplysninger om forståelse af regnskabet, forståelse af revisionen og andre forhold. ISA 706 definerer supplerende oplysninger som en del af revisors erklæring, hvor der henvises til forhold, der er af en sådan vigtighed, at disse er afgørende for regnskabsbrugerens forståelse af regnskabet. Supplerende oplysninger vedrørende forståelse af regnskabet må kun henvise til oplysninger, der er præsenteret eller oplyst i regnskabet. Supplerende oplysninger vedrørende forståelsen af revisionen skal fremgå som et afsnit i revisors erklæring, hvor der henvises til forhold, der ikke er præsenteret eller oplyst i regnskabet, hvilket vil sige forhold revisor vurderer relevante for regnskabsbrugerens forståelse af revisionen, revisors ansvar eller revisors erklæring. Sådanne supplerende oplysninger skal kun medtages, såfremt revisor vurderer det nødvendigt at oplyse om disse forhold. Supplerende oplysninger vedrørende andre forhold omhandler dels overtrædelse af bogføringsloven og dels overtrædelse af ledelsesansvar. Sådanne supplerende oplysninger vedrørende andre forhold skal angives i et særskilt afsnit med overskriften ”Supplerende oplysninger vedrørende andre forhold”. Det er vigtigt at holde for øje, at supplerende oplysninger ikke må erstatte et forbehold i revisionspåtegningen.

I forhold til udvidet gennemgang skal revisor afgive supplerende oplysninger efter erhvervsstyrelsens erklæringsstandard om udvidet gennemgang af årsregnskaber og FSR – danske revisors erklæringsstandard om udvidet gennemgang af årsregnskaber. De to erklæringsstandarder sonder mellem henholdsvis to og tre typer af supplerende oplysninger. Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard giver udtryk for to typer af supplerende oplysninger, herunder oplysninger vedrørende forhold i regnskabet og oplysninger vedrørende andre forhold. Hvorimod FSR – danske revisors standard sonder mellem tre typer af supplerende oplysninger, herunder oplysninger

vedrørende forhold i regnskabet, oplysninger vedrørende forståelse af den udvidet gennemgang og oplysninger vedrørende andre forhold.

Sammenlignes de to erklæringsstandarder er de supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet efter erhvervsstyrelsens erklæringsstandard direkte sammenlignelige med supplerende oplysninger vedrørende forhold i årsregnskabet efter FSR – danske revisorerers standard. Dette gør sig ligeledes gældende for supplerende oplysninger vedrørende andre forhold. Forskellen opstår i forbindelse med de supplerende oplysninger vedrørende forståelsen af den udvidet gennemgang. Denne type supplerende oplysninger er udelukkende reguleret af erklæringsstandarden fra FSR – danske revisorer. De supplerende oplysninger vedrørende forståelse af den udvidet gennemgang skal ifølge FSR angives, såfremt revisor finder det nødvendigt at kommunikere om et forhold, der ikke er præsenteret direkte i årsregnskabet. De supplerende oplysninger ved tilvalg af udvidet gennemgang afspejler de supplerende oplysninger, der kan gives ved revision, omend disse oplysninger fremgår af forskellige standarder.

I forbindelse med en review erklæring på en årsrapport, fremgår kravet om eventuelle supplerende oplysninger af ISRE 2400, hvor der sondres mellem to typer af supplerende oplysninger. Efter standarden skal revisor afgive supplerende oplysninger vedrørende forståelse af regnskabet og supplerende oplysninger vedrørende forståelse af review. Det fremgår af erklæringens bekendtgørelsen, at revisor skal give supplerende oplysninger om forhold, som revisor påpeger uden at tage forbehold jf. § 14, stk. 1. I modsætning til revision og udvidet gennemgang er der ved review ingen krav om, at revisor skal give supplerende oplysninger om andre forhold, herunder overtrædelse af bogføringsloven og ledelsesansvar. Det er derfor god skik, at revisor i review erklæringer ikke afgiver supplerende oplysninger vedrørende andre forhold, idet dette kan være i strid med revisors tavshedspligt.

Ved en erklæring om opstilling af finansielle oplysninger på en årsrapport er der ingen krav om, at revisor skal afgive supplerende oplysninger. Revisor må derfor godt afgive supplerende oplysninger i forbindelse med regnskabsassistance, men bør aldrig afgive supplerende oplysninger vedrørende andre forhold, idet dette, som ved review erklæringer, kan være i strid med revisors tavshedspligt. I praksis afgiver revisor sjældent supplerende oplysninger i forbindelse med regnskabsassistance. Dette skyldes, at der ikke er krav om, at revisor skal afgive supplerende oplysninger i en erklæring om opstilling af finansielle oplysninger, idet en sådan erklæring afgives uden sikkerhed og det derfor ikke er muligt for revisor at tage forbehold.

De supplerende oplysninger inddeles overordnet i tre typer, hvorfor det følgende vil være en gennemgang af disse.

5.2.5.1. Supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet

For så vidt angår erklæringsydelser på årsrapporter, skal revisor efter erklæringsbekendtgørelsen, ved revision, udvidet gennemgang og review, give supplerende oplysninger om eventuelle forhold i regnskabet, som revisor påpeger uden at tage forbehold. Sådanne forhold kan være oplysninger i forhold til regnskabet, som vurderes at være forbundet med væsentlig usikkerhed. Supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet må ikke tilføre læseren nye oplysninger, men skal henlede modtagerens opmærksomhed på særlige forhold i regnskabet. Samtidig må supplerende oplysninger ikke anvendes til at afhjælpe særlige mangler i regnskabet, idet væsentlige mangler i regnskabet altid betyder, at revisor skal tage forbehold. Supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet skal altid henvise til årsregnskabet. I forbindelse med supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet er der opremset en række specifikke krav i ISA 706 til formuleringen af disse.

5.2.5.2. Supplerende oplysninger vedrørende forståelse af opgaven

Supplerende oplysninger vedrørende forståelse af opgaven anvendes i praksis relativt sjældent, imidlertid er det vigtigt, at revisor ved, hvornår det er relevant at afgive supplerende oplysninger vedrørende forståelse af opgaven. Supplerende oplysninger vedrørende forståelse af opgaven er, som tidligere nævnt, reguleret i ISA 706, FSRs erklæringsstandard om udvidet gennemgang og ISRE 2400, men ikke i erklæringsstandard fra Erhvervsstyrelsen.

Det er i den forbindelse vigtigt, at revisor er opmærksom på, at supplerende oplysninger vedrørende forståelse af opgaven, ud over at indeholde oplysninger om selve opgaven ligeledes kan indeholde forståelse af revisors ansvar eller erklæring. I forbindelse med review erklæringer på årsrapporter er det vigtigt at holde for øje, at kravet om supplerende oplysninger om forståelse af opgaven ligeledes gælder for review, men dette er ikke et lovkrav. Reglen om oplysninger vedrørende forståelsen af review er ikke forbundet med lovgivningsmæssige krav og anvendelsen er derfor op til den enkelte revisors vurdering.

5.2.5.3. Supplerende oplysninger vedrørende andre forhold

I forbindelse med supplerende oplysninger vedrørende andre forhold sondres der mellem oplysninger om overtrædelse af bogføringslovgivningen og oplysninger vedrørende ledelsesansvar. Supplerende oplysninger om overtrædelse af bogføringsloven er relevant i forbindelse med revision

og udvidet gennemgang. Revisor skal i den forbindelse give supplerende oplysninger, såfremt lovgivningen om bogføring og opbevaring af regnskabsmateriale ikke er overholdt. Det er i den forbindelse vigtigt at holde for øje, at den pågældende overtrædelse skal være væsentlig. Det er ifølge erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2 et krav, at revisor altid skal afgive supplerende oplysninger i tilfælde, hvor bogføringsloven og reglen om opbevaring af regnskabsmateriale ikke er overholdt. Kravet om, at revisor altid skal afgive supplerende oplysninger, skal i denne forbindelse sammenholdes med kravet om, at de supplerende oplysninger skal være væsentlige. Det fremgår af erklæringsvejledningen, at revisor ikke skal udføre andre undersøgelser rettet mod andre forhold, ud over revision af virksomhedens årsregnskab.

Hvad angår supplerende oplysninger vedrørende ledelsesansvar, skal revisor i forbindelse med revision og erklæringen om udvidet gennemgang på årsrapporter give supplerende oplysninger om forhold, som revisor er blevet bekendt med i forbindelse med udførelsen af sit arbejde. Forhold, der har givet en begrundet mistanke om, at medlemmer af ledelsen kan ifalde erstatnings- samt straffeansvar for handlinger eller manglende handlinger, der berører; virksomheden, tilknyttede virksomheder, virksomhedsdeltagere, kreditorer eller medarbejdere.

I forbindelse med afhandlingens problemstilling skal det her tydeliggøres, at revisor i forbindelse med supplerende oplysninger om ledelsesansvar altid skal oplyse om overtrædelse af skatte-, afgifts- og tilskudslovgivningen. Hvad angår skatte- samt moms- og afgiftslovgivningen gør det sig gældende, at fejlagtig indberetning er strafbart, hvorimod manglende betaling ikke er strafbart. I forbindelse med supplerende oplysninger om ledelsesansvar kan manglende betaling derfor ikke alene give anledning til supplerende oplysninger, hvorimod manglende eller fejlagtig indberetning kan give anledning til supplerende oplysninger. Det skal i den forbindelse holdes for øje, at skattekontrollovens § 14 er udtryk for overtrædelse af manglende indberetning. Derudover giver revisor, i forbindelse med supplerende oplysninger om ledelsesansvar, oplysninger om ulovlige kapitalejerlån, såfremt det vurderes, at ledelsen kan ifalde straffeansvar.

I forbindelse med formuleringen af supplerende oplysninger om ledelsesansvar er der en række krav, der skal være opfyldt, jf. erklæringsbekendtgørelsens §1, stk. 3.

5.3. Delkonklusion

Virksomheder omfattet af regnskabsklasse B kan som udgangspunkt til vælge udvidet gennemgang som alternativ til revision jf. ÅRL §135 stk. 1. De virksomheder i regnskabsklasse B, der har mulighed for at fravælge revision vil, ud over ovenstående muligheder, også have mulighed for at vælge imellem review og regnskabsassistance.

Vælger en virksomhed at få foretaget revision udføres arbejdet efter de internationale standarder om revision og de yderligere krav, der findes i den danske lovgivning. Såfremt arbejdet fører til en afgivelse af revisionspåtegning, giver denne høj grad af sikkerhed for tallene i årsregnskabet. Den anden revisorydelse, udvidet gennemgang, udføres efter erklæringsstandarderne om udvidet gennemgang af årsregnskaber samt årsregnskabsloven og en erklæring på dette arbejde giver en begrænset sikkerhed. Denne kan afgives med yderligere sikkerhed på baggrund af specifikt krævede supplerende handlinger. Reviewerklæringer, som afgives med begrænset sikkerhed, udføres efter ISRE 2400. Udfører revisor regnskabsassistance sker dette i overensstemmelse med ISRS 4410 og erklæringen herpå er uden sikkerhed. Den overordnede forskel mellem på den ene side de tre erklæringsydelser med sikkerhed og på den anden side regnskabsassistance er, at revisor ved revision, udvidet gennemgang og review udtrykker en vis grad af sikkerhed med sin konklusion på årsregnskabet, hvorimod der ved regnskabsassistance ikke gives nogen konklusion og dermed ingen sikkerhed på årsregnskabet.

Fælles for de tre typer af revisorerklæringer med sikkerhed er, at revisor skal være uafhængig af virksomheden i forhold til vurderingen af væsentlighed og risici. Derudover gør det sig gældende, at såfremt revisor har afgivet en erklæring på årsregnskabet skal, erklæringen indgå i den samlede årsrapport jf. ÅRL § 22, hvilket ligeledes er gældende for erklæringer på opgaver om opstilling af finansielle oplysninger. Dette er i særdeleshed vigtigt at have for øje i forbindelse med den årsrapport, der indsendes til Erhvervsstyrelsen jf. ÅRL § 138 stk. 2. For virksomheder i regnskabsklasse B skal det være en statsautoriseret eller registreret revisor, som udfører arbejdet, hvis der foretages revision eller udvidet gennemgang jf. ÅRL § 135 stk.1.

Det fremgår på den måde, at forskellen på revisors erklæringer fremkommer ved arten og mængden af arbejdshandlinger, hvilket i sidste ende får betydning for sikkerheden i revisors konklusion på årsregnskabet.

I forbindelse med revisors forskellige erklæringer skal revisor afgive supplerende oplysninger. Graden af de supplerende oplysninger varierer alt efter, hvilken erklæringstype, der afgives. Der er tre typer af supplerende oplysninger herunder; forståelse af regnskabet, forståelse af den udførte opgave og andre forhold. Disse typer af supplerende oplysninger skal afgives ved revision og udvidet gennemgang, hvilket betyder, at disse erklæringstyper tager højde for ledelsesansvar. Ved review såvel som regnskabsassistance skal der ikke angives supplerende oplysninger om andre forhold. Det skal derfor holdes for øje, at der ikke afgives supplerende oplysninger om ledelsesansvar, såfremt revision såvel som udvidet gennemgang fravælges. Dermed afgives der ikke

oplysninger om overholdelsen af skattelovgivningen, hvilket kan have betydning for den øgede risiko for skatteunddragelse.

6. Konsekvenserne af lempelserne af revisionspligten

Lempelserne af revisionspligten har ud over muligheden for at vælge andre ydelser fra revisor, medbragt nogle konsekvenser både for virksomhederne og det danske samfund. Samtidig har muligheden for at vælge andre ydelser fra revisor været medvirkende til, at forventningskløften mellem omverdenen og revisors arbejde er blevet større. Disse konsekvenser samt forventningskløften vil i det følgende blive klarlagt, idet de har betydning for besvarelsen af afhandlingens problemformulering.

6.1. Øget risiko for skatteunddragelse

Den lovpligtige revision skaber en nem adgang for samfundet til information om virksomhederne, samtidig er det sværere for virksomhederne at skjule eventuelle uoverensstemmelser i regnskabet. Det betyder desuden, at lempelserne af revisionspligten gør det sværere for myndighederne at få indblik i virksomhederne, hvilket i sidste ende kan betyde, at myndighederne ikke kommer til at kunne gribe ind i tide i forhold til, at økonomisk uføre eller manglende styr på skattegæld kan føre til et tab for myndighederne. For virksomhederne vil lempelserne af revisionspligten betyde, at de får nemmere ved at skjule informationer for omverdenen. Det kan ligeledes betyde, at den interne kontrol svækkes og dette kan føre til ukloge beslutninger, som i sidste ende kan føre til konkurs.²³

De senere år er skattegabets, som er forskellen mellem det virksomhederne betaler i skat og det de burde have betalt i skat, hvis reglerne var fulgt korrekt, steget. I 2010 anslog de danske skattemyndigheder dette til at udgøre om 10 milliarder kroner, fordelt på forskellige skattetyper. Denne opgørelse stammer fra en undersøgelse fra Copenhagen Economics om effekten af den ændrede revisionspligt. Undersøgelsen anslår, at der er et gab på 4 milliarder kroner på baggrund af manglende SKAT i forbindelse med ulovlige lån. Ifølge undersøgelsen fra Copenhagen Economics blev der givet udtryk for, at det blev forventet, at denne udvikling ville blive stigende frem til 2012.²⁴ Det er senere blevet belyst af SKAT, at forventningerne i denne undersøgelse ikke blev en realitet, idet gabet i 2012 var på 9,2 milliarder kroner, hvilket derfor ikke påviser den forventede stigning.²⁵ Dette kan skyldes, at der, på baggrund af lempelserne af revisionspligten, ikke opdages eller indberettes eventuelle fejl i skatteopgørelserne.

²³ Næss-Schmidt og Jørgensen; 2014 ”Effekt af ændret revisionspligt for mindre virksomheder”, s. 18.

²⁴ Ibid., ss. 15-18

²⁵ ”Virksomhedernes efterlevelse af skattereglerne indkomståret 2012” SKAT 2015, ss. 7-9

Når regnskaberne revideres, har revisor pligt til at oplyse om fejl og mangler i forhold til den betalte skat, såfremt sådanne observeres i forbindelse med revisionen²⁶. Ifølge en undersøgelse fra FSR melder 9 ud af 10 revisorer, at deres gennemgang i forbindelse med revisionsarbejdet har ført til korrektioner i de indberetninger, som virksomhederne giver til SKAT²⁷. Ud fra undersøgelsen ligger ændringen i indberetningerne på mellem 5.000 og 25.000 kroner, dette understøttes ligeledes af undersøgelsen fra Copenhagen Economics, som påpeger, at tallene ligger mellem 6.000 og 22.000 kroner i betalingsforskel fra ikke-reviderede til reviderede virksomheder.

Helge Sigurd Næss-Schmidt fra Copenhagen Economics, udtaler i forbindelse med undersøgelsen at;

”Det er helt åbenlyst, at det bliver nemmere at begå skattesvig når man ikke bliver tjekket grundigt. Men også selvom man ikke har til hensigt at snyde, er der risiko for, at man kommer til at lave fejl med selvangivelsen, fordi man simpelthen ikke har lige så meget indsigt i regnskaberne, som en revisor vil have”.²⁸

En sådan udtalelse kan være med til at understøtte, at der med lempelserne af revisionspligten i henholdsvis 2006, 2010 og 2013 kan opstå flere skattemæssige fejl fra virksomhedernes side, idet de ikke længere har revisor til at give en erklæring på regnskabet. Disse skattemæssige fejl samt risikoen for skatteunddragelse kan opstå både bevidst og ubevidst. Den enkelte virksomhed kan på den måde indberette en fejlfyldt selvangivelse til SKAT på trods af, at dette ikke er hensigten. På baggrund af dette kan FSRs mistanke og frygt for yderligere skatteunddragelse blive en realitet for det danske samfund. En realitet, der de senere år har givet FSR en frygt for, at den danske stat vil opleve skatteunddragelse for flere milliarder kroner end tidligere, hvis der ikke tages hånd om problemet på nuværende tidspunkt. Dermed er det ikke sagt, at lempelserne af revisionspligten for de små virksomheder udelukkende har medført negative skattemæssige konsekvenser, men en yderligere lempelse i fremtiden vil kunne skabe en større risiko for skatteunddragelse, end den der ses på nuværende tidspunkt.

At de enkelte virksomheder igennem lempelserne af revisionspligten såvel bevidst som ubevidst har fået mulighed for, at indberette selvangivelser til SKAT med skattemæssige fejl betyder, at det danske samfund igennem denne udvikling tager en negativ drejning. En drejning, der kan have negative følger og som fremadrettet vil kunne skabe et større skattemæssigt gab, såfremt der ikke

²⁶ Næss-Schmidt og Jørgensen; 2014 ”Effekt af ændret revisionspligt for mindre virksomheder”, ss. 1-33

²⁷ ”Revision ændrer virksomhedernes skattebetalinger” FSR den 28. august 2015, s. 1

²⁸ Vorre; ”Fravalg af revisor skaber frygt for skattesnyd” Børsen Weekend, den 28. august 2015, ss. 8-9

tages højde for problemet nu. Bevidst som ubevidst skatteunddragelse fra virksomhedernes side kan ske i form af regulerede tal i selvangivelsen, som ikke giver et reelt billede af virksomhedens skattemæssige forhold, hvilket kan medføre, at virksomhederne jf. STRFL § 289 og SKL § 13, stk. 1, kan straffes med bøde eller fængsel, såfremt det opdages, at der er begået skatteunddragelse jf. afsnit 4.4.1. om ”Skatteunddragelse”. Det er netop det faktum, at det med lempelserne af revisionspligten kan være sværere at opdage virksomhedernes skatteunddragelse, der skaber den øgede risiko for skatteunddragelse i samfundet.

På den måde bliver det med lempelserne af revisionspligten sværere at opdage virksomhedernes skatteunddragelse, hvilket kan betyde, at der kan opstå en større risiko for, at der kommer færre midler ind til dækning af de statslige udgifter, idet at andelen af skatteunddragelse i det danske samfund risikere at stige betydeligt.

6.1.2. Yderligere fordele og ulemper ved fravalg af revision

Som tidligere nævnt har det siden 2006 været muligt for nogle af virksomhederne i regnskabsklasse B at fravælge revision. En mulighed, som nogle virksomheder får anbefalet af deres revisor at benytte, fordi revision er en stor omkostning for dem.²⁹ Hvad enten virksomhederne får muligheden anbefalet af deres revisor eller selv tager initiativet hertil, vil der være både fordele og ulemper ved ikke at få regnskabet revideret.

En af fordelene for virksomhederne er, at de i princippet kan skrive hvad som helst i deres årsregnskab³⁰. Dette er noget, som virksomhederne skal være påpasselige med at gøre, idet oplysningerne i årsregnskabet skaber grundlaget for skatteregnskabet og dette kan SKAT anmode om at se jf. afsnit 4.3. om ”Årsregnskabet og Skatteregnskabet”. Den helt store fordel og typisk hovedårsagen til, at en virksomhed fravælger revision, er de omkostninger, som virksomheden sparer ved dette³¹. Ud over at virksomhedens omkostninger, i form af revisionshonorar, frafalder, vil de interne omkostninger, som virksomheden bruger på at bistå revisoren med de nødvendige oplysninger, ligeledes frafalde.³²

Virksomhederne glemmer ofte, at se tingene i et større perspektiv, når de fravælger revision med den grund, at det er en økonomisk besparelse. Med dette menes der, at selvom en virksomhed umiddelbart mindsker omkostningerne ved at fravælge revision, er dette ikke altid tilfældet. Når en virksomhed vælger revision fra, vil virksomheden selv skulle varetage nogle af de opgaver, som revisoren tidligere lavede, hvilket skyldes, at virksomheden stadig har pligt til at udarbejde og

²⁹ Vorre; ”I princippet kan man skrive hvad som helst” Børsen Weekend, den 28. august 2015, ss. 8-9

³⁰ Ibid., ss. 8-9

³¹ Vorre; ”Kan koste penge at droppe revisor” Børsen Weekend, den 28. august 2015, s. 9

³² Næss-Schmidt og Jørgensen; 2014 ”Effekt af ændret revisionspligt for mindre virksomheder”, ss. 15-18

indsende en årsrapport. Eftersom opgaverne ikke længere varetages af en professionel, må produktiviteten forventes at være mindre og dermed kan tiden og ressourcerne brugt internt på udarbejdelsen af regnskabet ende med at være dyrere end revisionshonoraret.³³

Ud over at de interne ressourcer kan ende med, at være en større omkostning for virksomheden end en revision af regnskabet, kan omkostningerne i forbindelse med lånoptagelse ligeledes ende med at være større ved et fravalg af revision, end ved et tilvalg af revision. Dette skyldes, at de fleste pengeinstitutter lægger stor vægt på, at virksomhederne kan fremlægge et revideret årsregnskab med troværdig information, når de foretager en kreditvurdering af virksomhederne.³⁴ Dermed kan de virksomheder, der ikke kan fremlægge et revideret årsregnskab ende med at få dyrere lån, i form af blandt andet højere renter. Desuden kan der blive stillet krav om risikopræmie kombineret med yderligere oplysninger.³⁵

Når det kommer til virksomhedernes leverandører, er disse typisk mere tilbøjelige til at give længere kredit, hvis regnskabet er revideret. Revision vil være med til at skabe en større tillid og dermed bliver den en slags blåstempling på årsregnskabet, herunder på virksomhedens likviditet.³⁶ En antagelse, fra leverandørernes side, der understøttes af en undersøgelse foretaget af FSR, som viser, at virksomheder, som ikke får foretaget revision af regnskabet, i gennemsnit er 27 dage længere om at få betalt penge til deres leverandører end de virksomheder, der får revideret årsregnskabet.³⁷

Fravalg af revision har ikke kun en negativ påvirkning af kredittiderne, det påvirker ligeledes indtjeningen negativt. Dette påvises i en undersøgelse lavet af FSR, hvor der sammenlignes regnskabstal fra ikke-reviderede virksomheder med regnskabstal fra reviderede virksomheder. Undersøgelsen viser, at den gennemsnitlige afkastningsgrad, som er evnen til at genere overskud ud fra den indskudte kapital, er positiv med 3,1% for reviderede selskaber, mens den for ikke reviderede selskaber er negativ med 6,7%. Den store forskel kan ligeledes ses i den gennemsnitlige egenkapitalforrentning, som udtrykker hvordan den indskudte kapital forrentes, hvor den for reviderede virksomheder er ca. 16% og for ikke reviderede selskaber kun ligger på om 5,6%. Forskellen mellem reviderede og ikke-reviderede selskaber bliver større, når der kigges på den gennemsnitlige soliditetsgrad, som er evnen til at bære et større tab, idet den for ikke-reviderede

³³ Næss-Schmidt og Jørgensen; 2014 "Effekt af ændret revisionspligt for mindre virksomheder", s. 1- 33

³⁴ "Pengeinstitutter tillægger revision stor værdi" FSR den 16. december 2010, s. 1

³⁵ "Revision – hvorfor nu det?" Berlingske Business den 5. oktober 2001, s. 1

³⁶ Damgaard, & Jepsen; "Nr. 9 Værdien af revisionsydelsen" FSR, den 1. september 2015, s. 1

³⁷ "Selskabers risiko og kreditværdighed" FSR 2015, s. 7

selskaber blot er på 2%, sammenlignet med de 30% for de reviderede selskaber.³⁸ Disse tal varsler i høj grad om, at leverandører skal være opmærksomme, når de giver kredit til en virksomhed uden revision. Ligeledes bør kunderne være opmærksomme på leveringssikkerheden i en virksomhed, hvor der ikke foretages revision, idet det kan medføre en større risiko at samarbejde med sådanne virksomheder.

Når virksomheder fravælger revision af årsregnskabet, er der en risiko for, at årsregnskabet kan skjule oplysninger for omverdenen. Dette gør sig blandt andet gældende når det kommer til ulovlige kapitalejerlån, som hjemles i selskabslovens § 210 og ligningslovens § 16 E. På trods af, at antallet af anmærkninger for ulovlige kapitalejerlån i revisionspåtegningen er faldet med ca. 3.500 anmærkninger fra 2013 til 2014, vil det vise sig, at det ikke udelukkende er fordi, at virksomhederne har korrigeret lånene. Det er kun 38% af faldet, der skyldes en korrektion af lånene. Derimod skyldes det i 42% af tilfældene, at virksomheden har fravalgt revision for regnskabsåret 2014. Dette kan betyde, at der fortsat er foretaget ulovlige kapitalejerlån i virksomhederne, som kan være skjult for regnskabsbrugerne herunder leverandører og banker. Charlotte Jepsen, administrerende direktør ved FSR, mener, at revisorerne reelt er de eneste, der systematisk tjekker op på de ulovlige lån i virksomhederne. Hun påpeger, at det ikke kun skader andre selskaber, som overholder loven, men at det ligeledes går ud over de kreditorer, som har penge i klemme i virksomhederne samt staten, som kan miste skatteprovenu, idet det i realiteten er penge, der ikke kommer til beskatning. De sidste 20% af faldet i anmærkninger skyldes, at disse virksomheder enten er gået konkurs eller endnu ikke har indsendt deres regnskab.³⁹ I disse tilfælde kan staten være gået glip af et skatteprovenu og kreditorerne kan stå i en situation, hvor de ikke har mulighed for at få deres penge.

Fravalg af revision skaber på den korte bane en fordel, idet virksomhederne kan spare penge på revisorhonoraret ved at fravælge revision. De fleste af virksomhederne holder uheldigvis ikke omkostningen ved revision op imod den forsatte omkostning ved fravalg. En omkostning, i form af faldende produktivitet i forbindelse med udarbejdelsen af et årsregnskab, som skal udarbejdes selvom revision fravælges. På længere sigt, kan fravalg af revision på den måde blive en ulempe for den enkelte virksomhed, samtidig kan det blive en ulempe, fordi virksomhedens troværdighed samt omdømme over for leverandører, interessenter såvel som kreditorer kan være svækket. Virksomhedernes fravalg af revision kan samtidig med ovenstående blive en ulempe for den danske

³⁸ ”Selskabers afkast, likviditet og soliditet” FSR 2015, ss. 1-11

³⁹ Bavngaard; ”Fravalg af revision skjuler ulovlige lån for milliarder”. I dag.dk, den 23. oktober 2015, s. 1

stat, idet lempelserne af revisionspligten og herunder virksomhedernes mulighed for fravalg af revision såvel som udvidet gennemgang åbner op for, at de ulovlige kapitalejerlån ikke opdages og at den danske stat unddrages for skat.

6.2. Indberetning til SØIK

Når der udføres revision er det revisors ansvar at sikre sig, at regnskabet ikke indeholder væsentlige fejl og mangler. Revisor skal derfor have ubegrænset adgang til alle de nødvendige oplysninger, der kræves for, at kunne udføre sit arbejde. I tilfælde, hvor revisor finder oplysninger eller på anden måde indser, at der er medlemmer af ledelsen, der har begået eller begår økonomiske forbrydelser, har revisoren pligt til at rapportere om problemet. Dette hjemles i revisorlovens § 22, stk. 1, som siger, at revisor straks skal underrette hver enkelt ledelsesmedlem om den økonomiske forbrydelse, såfremt den vedrører et betydeligt beløb eller på anden måde er af særlig grov karakter. I de tilfælde hvor der føres en revisionsprotokol, skal forbrydelsen indføres heri. Efterfølgende har ledelsen 14 dage til at dokumentere, at kriminaliteten er blevet stoppet og at der er rettet op på eventuelle skader. Skulle revisor mod forventning ikke modtage den fornødne dokumentation, har revisor pligt til at underrette Statsadvokaten for Særlig Økonomisk og International Kriminalitet, som i daglig tale kaldes ”bagmandspolitiet”, om den formodede økonomiske kriminalitet.

Revisorlovens § 22, stk. 2 og 3 giver revisor nogle muligheder for at underrette SØIK, uden ledelsen er blevet underrettet. Skulle tilfældet være, at flertallet af ledelsesmedlemmerne er involveret eller blot har kendskab til den økonomiske kriminalitet, skal revisors underretning herom ske direkte til SØIK. Revisor kan gå direkte til SØIK, såfremt revisor mener, at det vil være irrelevant i forhold til forhindringen af fortsættelsen af kriminaliteten, at underrette ledelsesmedlemmerne først. Underretningen og formodningen om økonomiske forbrydelser skal ligeledes ske direkte til Statsadvokaten for Særlig Økonomisk og International Kriminalitet, hvis revisor har valgt at fratræde på grund af formodningen om forbrydelsen.

Dermed har revisor i sit arbejde pligt til at gøre opmærksom på formodede økonomiske forbrydelser. Denne pligt er gældende, ved alle lovpligtige erklæringer, der gives af revisor eller erklæringer som ikke udelukkende er til hvervgiverens eget brug, jf. RL § 1, stk. 2 og 3.

6.3. Forventningskløften

Der har de senere år været en stigende forventningskløft mellem omverdenens forventninger til revisors arbejde og det arbejde, som revisor praktiserer. Med dette menes der, at omverdenen, herunder SKAT forventer, at revision af regnskaber er en garanti for, at alle Fravalg af revision, skaber risiko for skatteunddragelse

regnskabsoplysningerne er 100% korrekte. Der skal gøres opmærksom på, at revisor ikke er forpligtet til at lave en detaljeret gennemgang af alle regnskabsoplysninger i en virksomhed, men revisor skal foretage de nødvendige undersøgelser for at opnå en høj grad af sikkerhed samt en begrundet overbevisning om, at regnskabet er uden væsentlige fejl og mangler jf. afsnit 5.2.1. om ”Revision”. Herved opstår der en forventningskløft, idet de to parter, SKAT og revisor, ikke altid har de samme forventninger til det arbejde, der udføres af revisor i forbindelse med regnskabsaflæggelsen.

Virksomhederne skal, som tidligere nævnt, udarbejde et skatteregnskab, som danner udgangspunkt for de oplysninger SKAT modtager. Skatteregnskabet skal ikke indsendes til SKAT, men virksomhederne udarbejder derimod en selvangivelse. Skatteregnskabet udarbejdes som oftest af virksomheden selv og revisor har ofte ikke en rolle i den forbindelse. Skatteregnskabet bliver til, på baggrund af årsregnskabet, som i nogle tilfælde vil være revideret af revisor. Dette betyder derfor, at der i disse tilfælde er en vis grad af rigtighed i tallene i og med, at disse udspringer fra årsregnskabet. Undervejs i processen er der flere gange, hvor det kun er virksomheden, der arbejder med tallene. I den forbindelse vil der derfor kunne opstå fejl og mangler. Samtidig kan virksomhederne bevidst indsende ukorrekte oplysninger til SKAT, idet der ikke er kontrol af disse tal. SKAT har ret til, i tilfælde med tvivl, at kræve, at virksomhederne skal indsende deres skatteregnskab. Forventningskløften viser derfor meget tydeligt, at SKATs forventninger til regnskabstallene i virksomhederne, ikke stemmer overens med revisors arbejde og pligter.

SKAT kan i nogle tilfælde, ligesom så mange andre, have en forventning om, at når revisor har revideret et regnskab, er det 100% korrekt og uden fejl og mangler. Dette er ikke tilfældet, idet revisor planlægger sit arbejde ud fra kriterierne om væsentlighed og risiko. Det betyder, at revisor arbejder med en revisionsrisiko, som er fastlagt ved arbejdets start og alt, hvad der beløbsmæssigt ligger under denne risiko vil ikke have et væsentligheds kriterium, der gør, at det vil være relevant for revisor at undersøge baggrunden for disse tal nærmere. Vurderingen af revisionsrisikoen betyder, at et revideret regnskab ikke er 100% korrekt og dermed kan indeholde små fejl, men at et revideret regnskab alligevel giver et retvisende billede af virksomhedens økonomiske situation. Det retvisende billede er nok til, at interessenter, fx kreditorer og investorer, kan træffe beslutninger om udlån og investering på et dokumenteret grundlag, idet der ikke vil være større og væsentlige fejl og mangler i regnskabet.

Det er i bund og grund forståelsen, eller manglen på samme af revisors arbejde, der skaber forventningskløften mellem den udførte revision samt SKAT og omverdenens syn på, hvad dette

arbejde indebærer. Det betyder ligeledes, at det kan være svært at komme denne forventningskløft til livs, idet forventningskløften bunder i en manglende forståelse for revisors arbejde. Det vurderes derfor, at forventningskløften vil bestå mange år ud i fremtiden, idet det er svært for omverdenen at sætte sig ind i revisors måde at arbejde på. Det kræver derfor rigtig mange kræfter og ressourcer, hvilket må formodes, at omverdenen har vurderet ikke er nødvendigt at afholde i denne forbindelse.

Ud over ovenstående kan forventningskløften på en anden måde være medvirkende til, at skabe en større risiko for skatteunddragelse. Dette skyldes, at virksomhederne ikke altid er klar over, hvilken ydelse de reelt køber ved revisoren. Forventer den enkelte virksomhed, at revisor udføre mere arbejde end, hvad der reelt er tilfældet, kan det komme til at koste dyrt, idet virksomheden fx i god tro kan indberette tal til SKAT, som de forventer revisor har lavet en fuld revision af til trods for, at der fx kun er ydet regnskabsassistance. Dermed er der en manglende forståelse fra virksomhedernes side om, at revisorer ikke kun tilbyder én enkelt ydelse men flere. Denne forventningskløft, mellem revisors udførte arbejde og virksomhedens egentlige forventninger, kan være med til at skabe en større frygt for skatteunddragelse og komme til at koste virksomheden flere penge, end hvis de havde fået udført fuld revision.

Ovenstående afsnit forsøger, at belyse problemstillingen om den forventningskløft, der er på dette område. Forventningskløften er opstået over en længere periode og er derfor en kompleks problemstilling. Afsnittet vil derfor ikke forsøge at give et løsningsforslag til denne problemstilling, men derimod klarlægge denne, idet dette kan være særligt relevant i forhold til belysningen af skatteunddragelse, eftersom de involverede parter kan have forskellige synspunkter herpå.

6.4. Delkonklusion

Muligheden for fravalg af revision kan åbne op for en øget risiko for skatteunddragelse, idet den enkelte virksomhed, igennem lempelserne af revisionspligten, såvel bevidst som ubevidst, kan indberette deres selvangivelse til SKAT med skattemæssige fejl eller mangler. En sådan mulighed kan være med til, at skabe et endnu større skattemæssigt gab fremadrettet, såfremt der ikke tages hånd om problemet. Skatteunddragelse, som fejl i selvangivelsen, kan medføre, at virksomhederne efter skattekontrollovens §§ 13 og 15-16 samt straffelovens § 289 straffes med bøde eller fængsel i de tilfælde, hvor det opdages, at der er begået skatteunddragelse. Skatteunddragelse kan være svært at opdage og dette er derfor den største medvirkende faktor til, at risikoen for yderligere skatteunddragelse øges i fremtiden.

Øget risiko for skatteunddragelse er ikke den eneste konsekvens af lempelserne af revisionspligten. Flere virksomheder fravælger revision for at spare den store omkostning herved. Dertil skal det påpeges, at virksomhederne ofte ikke er klar over, hvilke andre omkostninger dette fravalg medfører. Dette omhandler blandt andet omkostninger i form af faldende produktivitet, idet der skal bruges flere ressourcer på udarbejdelsen af et årsregnskab. Derudover kan fravalget af revision blive en ulempe, fordi virksomhedens troværdighed og omdømme over for leverandører, interessenter såvel som kreditorer kan blive svækket. Virksomhedernes fravalg af revision kan samtidig med ovenstående blive en ulempe for den danske stat, idet virksomhedernes mulighed for fravalg af revision åbner op for, at der foretages flere ulovlige kapitalejerlån, som ikke opdages.

Skulle revisor gennem sit arbejde for virksomheden finde oplysninger eller på anden måde indse, at medlemmer af ledelsen har begået eller begår økonomisk kriminalitet, har revisor pligt til at rapportere om problemet jf. RL § 22, stk. 1. I første omgang skal hvert enkelt ledelsesmedlem underrettes, hvorefter ledelsen har 14 dage til at dokumentere, at kriminaliteten er blevet stoppet og at der er rettet op på eventuelle skader. Yderligere skal forbrydelsen føres i revisionsprotokollen. Overholder ledelsen ikke fristen på 14 dage, skal revisor underrette SØIK, ligesom revisor har mulighed for at underrette SØIK direkte jf. RL § 22, stk. 2 og 3.

Lempelserne af revisionspligten har siden 2006 været medvirkende til, at skabe en større forventningskløft, idet der er set flere tilfælde, hvor SKATs forventninger til regnskabstallene i virksomhederne, ikke stemmer overens med revisors arbejde og pligter i den forbindelse. Det bliver på den måde ofte forståelsen eller manglen på samme af revisors arbejde, der skaber forventningskløften mellem revisor, SKAT og omverdenen.

7. Præsentation af interviews

For at belyse de forskellige aspekter af afhandlingens problemformulering vil afsnit 8. om ”Lempelserne af revisionspligten og betydningen for de berørte instansers arbejdsområder” bygge på interviews med fagpersoner. Valget af denne kvalitative undersøgelsesmetode skyldes, at der søges dybdegående svar, fra fagpersoner, som har et vist kendskab til problemstillingen. På den måde kan de være med til at belyse de forskellige aspekter og muligheder som lovgivningen, om til- og fravalg af revision, de senere år har åbnet op for. For at give den bedste indgangsvinkel til afsnit 8. om ”Lempelserne af revisionspligten og betydningen for de berørte instansers arbejdsområder” vil nedenstående afsnit beskrive, hvilken tilgangsvinkel, der er taget i forbindelse med brugen af interview i indeværende afhandling.

7.1. Opbygning af interviews

Afhandlingens valg af metode er faldet på interview, idet det er vurderet, at spørgeskemaer ikke ville give et tilsvarende resultat. Dette skyldes, at spørgeskemaerne ville egne sig bedre til at blive udsendt til virksomheder, der har fravalgt revision. I den forbindelse må det formodes, at størstedelen af disse virksomheder ikke ville have det fornødne kendskab til problemstillingen og at de, som bevidst udfører skatteunddragelse ikke vil lægge kortene på bordet om dette. Det vurderes derfor, at spørgeskemaerne ikke ville kunne give afhandlingen et retvisende billede og i høj grad ikke vil være fyldestgørende nok til brug for den videre analyse af problemformuleringen. På baggrund af dette er der gjort et bevidst valg i forhold til benyttelsen af interview, idet disse i højere grad åbner op for, at der kan stilles mere dybdegående spørgsmål direkte til de ønskede fagpersoner for derigennem at åbne op for yderligere diskussion af problemstillingen.

Det har imidlertid ikke været muligt at få afholdt et interview med FSR, hvorfor der i den forbindelse er gjort brug af et spørgeskema. Dette metodeskift vil blive uddybet senere i indeværende afsnit.

Interviewsene er foretaget som kvalitative forskningsinterviews, der foretages for at opnå yderligere og mere dybdegående viden om de skattemæssige konsekvenser ved fravalg af revision.

Det kvalitative interview er en hermeneutisk metode, som benyttes til at indsamle empirisk data, idet der på nuværende tidspunkt ikke foreligger så meget materiale i form af undersøgelser, statistikker og litteratur vedrørende problemstillingen.⁴⁰

⁴⁰ Kvale; 2009 ”Interview – Introduktion til et håndværk”, ss. 99-114

Udvælgelsen af respondenter og antallet af adspurgte er nøje udvalgt, idet afhandlingen gør brug af inferens, hvilket vil sige, at der på baggrund af studiet af en lille population af fagpersoner vil blive draget konklusioner, som kan have betydning for en større populationen inden for dette område.⁴¹

Brugen af interview er en rationel proces, som skal give viden om den udvalgte populations holdninger og oplevelser i forhold til den danske lovgivning samt lempelserne af revisionspligten. Det er her vigtigt at understrege, at det i den forbindelse er holdninger og oplevelser fra enkeltpersoner. Inferens kommer derfor til udtryk, idet disse holdninger kommer til, at have afgørende betydning for, hvordan det antages, at fagfolkene ser på området sammen med holdningerne bag afhandlingen og hvordan indgangsvinklen til den endelige konklusion vil være.

I alle interviewsene vil den delvist struktureret interviewform blive anvendt.⁴² Denne form er valgt, idet der på forhånd er tillagt en vis teoretisk og praktisk viden på området, men afhandlingens analysedel ønskes belyst af nye synsvinkler og informationer, som den interviewede kan komme med. I forbindelse med brugen af den delvist strukturerede interviewform vil der på forhånd være fastlagt tema og spørgsmål for det enkelte interview. Den delvist strukturerede interviewform er valgt, idet denne åbner op for, at der er mulighed for at følge op på det, som den interviewede fortæller, hvilket også giver respondenteren mulighed for selv at bringe relaterede emner op. Fleksibiliteten i den delvist strukturerede interviewform gør, at spørgsmålene kan knyttes til respondenterens forudsætninger og det faglige område den enkelte repræsenterer. Samtidig er det vigtigt at have for øje at få mest muligt ud af den tid, som den enkelte fagperson kan afsætte til besvarelse af spørgsmålene.

Spørgsmålenes rækkefølge vil være udformet på en sådan måde, at interviewsene starter med de simple spørgsmål og ender med de mere dybdegående spørgsmål på området. Grunden til valget af denne rækkefølge skyldes, at det er fordelagtigt at starte med de simple spørgsmål, for at få den interviewede til at føle sig godt tilpas. Efterfølgende afsluttes der med de lidt mere dybdegående spørgsmål, når der er skabt en balance og tiltro imellem den interviewede og interviewer og det må på den måde forventes, at den interviewede er mere villig til at besvare disse.⁴³ Idet den delvist strukturerede interviewmetode er valgt, kan det formodes, at spørgsmålene ikke nødvendigvis besvares i den planlagte rækkefølge.

⁴¹ Andersen; 2013 *"Den Skinbarlige Virkelighed – Videnskabsproduktion inden for samfundsvidenskaberne"*, s. 151

⁴² Andersen; 2013 *"Den Skinbarlige Virkelighed – Videnskabsproduktion inden for samfundsvidenskaberne"*, s. 155

⁴³ Andersen; 2008 *"Den Skinbarlige Virkelighed – Videnskabsproduktion inden for samfundsvidenskaberne"*, ss. 167-173

Udførelsen af de enkelte interviews vil ske ved, at der undervejs er mulighed for at tage noter i form af en nedskrevet uformel skriftlig relation. Denne vil umiddelbart efter afslutningen af de enkelte interviews transskriberes til referater, der senere kan danne udgangspunkt, sammen med andre relevante artikler, for afhandlingens analysedel. Referaterne vil efter udarbejdelsen blive sendt til godkendelse ved den enkelte respondent, for på den måde at sikre, at der ikke opstår misforståelser om besvarelsen.

Brugen af interviews i afhandlingen vil blive behandlet igennem analysen og på den måde blive holdt op imod andre udsagn og holdninger på området blandt andet igennem brugen af udarbejdede artikler inden for området.

På trods af, at disse interviews kun udgør en lille del af totalpopulationen og kun vil give indblik i meget få personers oplevelser og holdninger til emnet, vurderes disse alligevel til at kunne benyttes mere generelt, idet personerne, der interviewes er fagpersoner inden for området. Det kan derfor formodes, at den enkelte fagperson i nogle tilfælde kender og giver udtryk for de generelle holdninger for den offentlige institution, som personen repræsenterer. Dette skyldes, at det antages, at de interviewedes svar vil bygge på tal, undersøgelser og erfaringer, idet den enkelte institution selv arbejder inden for området. De adspurgte fagpersoner bør derfor være ajourført med, hvorledes udviklingen på netop deres område og holdningerne til lovændringerne menes at være påvirket. Det må derfor antages, at de enkelte fagpersoner kan have individuelle oplevelser, som kan have en betydning for de adspurgtes svar.

Det har imidlertid ikke været muligt at benytte den delvist strukturerede interview metode på korrespondancen med FSR på grund af travlhed fra deres side, hvilket har medført, at der i forbindelse med deres besvarelse af spørgsmålene er sket et metodeskift, idet de har besvaret de fremsendte spørgsmål, som var de et postspørgeskema. Denne fremgangsmåde ligger ikke langt fra det delvist strukturerede interview, idet den væsentligste forskel viser sig ved, at de udvalgte respondenter selv har haft mulighed for at besvare spørgsmålene på skrift. Det skal i den forbindelse holdes for øje, at besvarelsene ikke vil være fyldestgørende i samme grad som ved interview, idet der ikke har været en dialog om spørgsmålene. FSR har i den forbindelse indvilget i, at foretage et uddybende telefoninterview, såfremt der opstod spørgsmål til deres besvarelse, hvorfor det ikke ses som nogen ulempe, at spørgsmålene er besvaret skriftligt.

Ovenstående metodevalg danner på den måde baggrund for udarbejdelsen af kommunikationen med afhandlingens fagpersoner. Brugen af de udarbejdede interviews og spørgeskemaet til FSR vil være

med til at danne afhandlingens forskningsmæssige synsvinkler på, hvorvidt fravalg af revision kan skabe øget risiko for skatteunddragelse.

7.2. Respondent overvejelser i forbindelse med gennemførelsen af interviews

I forbindelse med udarbejdelsen af afhandlingens primære kilder er der gjort en del overvejelser om udvælgelsen af respondenter i forbindelse med udførelsen af interviewsene.

Der er som beskrevet ovenfor udelukkende udvalgt fagpersoner, som til daglig arbejder med lovgivningen om samt bekæmpelsen af skatteunddragelse. Dermed er der ikke valgt enkelte virksomheder inden for regnskabsklasse B med mulighed for fravalg af revision, idet denne udvælgelse formodes at give et mere retvisende billede for afhandlingens problemstilling. Følgende respondenter er på baggrund af dette udvalgt; SØIK, SKM, FSR og SKAT.

SØIK er udvalgt fordi Statsadvokaten for Særlig Økonomisk og International Kriminalitet til daglig arbejder med at bekæmpe økonomisk kriminalitet herunder blandt andet skatteunddragelse jf. afsnit 4.4. om ”Økonomisk kriminalitet”. SØIK er en af de institutioner, hvor det må formodes, at de ikke direkte kender til lovgivningen om til- og fravalg af revision, idet de gennem deres arbejde ser på mange forskellige former for økonomisk kriminalitet og ikke udelukkende arbejder inden for bekæmpelsen af skatteunddragelse. Det antages alligevel, at det vil være udbytterigt at interviewe disse, idet der kan åbnes op for andre indgangsvinkler på området blandt andet, hvordan man fremadrettet kan bekæmpe og mindske den økonomiske kriminalitet begået i det danske samfund.

SKM er udvalgt fordi skatteministeriet til daglig arbejder med udarbejdelsen af lovgivningen på skatteområdet og på den måde ændringerne af denne. Det må derfor formodes, at SKMs hovedområde ikke er lovgivningen om til- og fravalg af revision, idet denne befinder sig i årsregnskabsloven. Det antages alligevel, at selvom de muligvis ikke kan give yderligere oplysninger om, hvorfor netop disse lempelser er blevet indført, vil der kunne gives fyldestgørende svar om udarbejdelsen af eventuel ny såvel som eksisterende skattelovgivning. En lovgivning, der skal holdes for øje i forbindelse med til- og fravalg af revision jf. afsnit 4.4.1. om ”Skatteunddragelse”.

SKAT er udvalgt fordi de til daglig arbejder med efterlevelse af den gældende skattelovgivning i forhold til det materiale, der modtages fra den enkelte virksomhed i Danmark. Dette er for at sørge for, at den lovgivning politikerne fremsætter bliver efterlevet og den enkelte virksomhed betaler den korrekte skat. Det antages derfor, at SKAT vil kunne give nogle konkrete og statistiske svar på,

hvorledes de enkelte virksomheder overholder lovgivningen og om der med lempelserne af revisionspligten ses en udvikling i henholdsvis positiv eller negativ retning.

I forbindelse med udarbejdelsen af interviews og overvejelserne om respondenter er det afhandlingens overbevisning, at det er ideelt at have FSR repræsenteret, idet de som revisororganisation må formodes at have mere direkte holdninger til betydningen af lempelserne og virksomhedernes til- og fravalg af revision.

Det har i midlertidig ikke været muligt, at få en fysisk aftale i stand med FSR, hvilket skyldes travlhed fra deres side. FSR har derfor indvilget i, at besvare de udarbejdede spørgsmål skriftligt, hvorfor der ændres karakter til et spørgeskema, hvilket i et vist omfang, kan være med til at give deres syn på problemstillingen. FSRs skriftlige besvarelse, vil sammen med anvendelsen af udtalelser til pressen, artikler og lignende danne grundlag for, at repræsentere FSR i afhandlingens videre analyse af afhandlingens problemstilling.

Ovenstående er de overvejelser, der er gjort i forbindelse med gennemførelsen af interviews. Den ideelle udvælgelse er ikke opnået, idet et interview med FSR – danske revisorer ikke var muligt. Det formodes fortsat, at ovenstående respondenter vil kunne give fyldestgørende og brugbare udtalelser om problemstillingen. Udtalelser, der vil blive brugt til videre analyse i det følgende afsnit.

8. Lempelserne af revisionspligten og betydningen for de berørte instansers arbejdsområder

Lempelserne af revisionspligten, herunder specielt den seneste lempelse i 2013, har de senere år været med til at flytte arbejdsbyrden fra revisionsbranchen og til de offentlige kontrol instanser i form af fx SKAT. Dette har gjort, at de respektive fagfolk og på den måde de respondenter, der er omtalt i forbindelse med afsnit 7.2. om ”Respondent overvejelser i forbindelse med gennemførelse af interview”, har dannet hver deres synsvinkel på lempelserne og muligheden for den øgede risiko for skatteunddragelse. Disse aspekter er, som tidligere nævnt, den enkelte respondents egne, men det kan ikke udelukkes, at disse kan være opbygget igennem det arbejde og den indsats den enkelte instans foretager i forbindelse med virksomhedernes fravalg af revision. I det følgende vil de omtalte respondents synsvinkler på problemstillingen blive fortolket for, at det kan vurderes, hvorvidt der er en sammenhæng mellem disse og hvilken betydning, det har på lempelserne af revisionspligten.

8.1. Skatteministeriet

I forbindelse med lempelserne af revisionspligten er det tydeligt, at Skatteministeriet og herunder afhandlingens respondent Anders, jf. bilag 2, gør en stor indsats for at opretholde kontrollen med de danske virksomheder. Skatteministeriet var allerede tilbage i 2006 en vigtig faktor i forbindelse med den første lempelse af revisionspligten og de ændringer, der i den forbindelse blev indført i lovgivningen. Det må formodes, at Skatteministeriet har haft en mere betydningsfuld rolle i forhold til de to yderligere lempelser, hvilket skyldes, at det er ministeriet, der er med til at forme lovgivningen, samtidig fører de et tæt samarbejde med Erhvervsstyrelsen. Et samarbejde med stor betydning, hvilket kan skyldes, at det er Erhvervsstyrelsen, der i praksis har været med til at udføre lempelserne, som har gjort, at de administrative byrder er blevet lettet for dele af de danske virksomheder.

I forbindelse med lempelserne af revisionspligten i Danmark fremsættes der under interviewet med Skatteministeriet få og sparsomme fordele om lempelserne. Fordele der, selvom Skatteministeriet selv har været en medvirkende faktor i forbindelse med ændringerne og derigennem er blevet pålagt yderligere arbejde, bliver fremhævet af Anders, idet det danske samfund ikke længere pålægger den enkelte virksomhed unødvendige byrder. Det må formodes, at denne fordel skal ses i perspektiv af, at der er en række meget små virksomheder i Danmark, hvor det ikke er direkte nødvendigt, at en revisor udfører fuld revision. Disse virksomheder skal have muligheden for at fravælge revision. Allerede her kan der i forbindelse med valgmuligheden om fravalg af revision opstå en twist, idet de fleste virksomheder, med mulighed for fravalg af revision, formentlig ønsker at spare de Fravalg af revision, skaber risiko for skatteunddragelse

omkostninger, der er forbundet med en fuld revision. Hvorimod det fra Skatteministeriets side må formodes at have relevans, at der skabes ens retningslinjer for, hvornår den enkelte mener, at en virksomhed ikke direkte har brug for revision, således der fremadrettet kan skabes en balance i forhold til virksomhedernes fravalg af revision.

Det fremgår samtidig af interviewet, at mellem 60-80% af alle danske virksomheder i dag har mulighed for at fravælge revision, hvorvidt alle disse virksomheder er omfattet af udtrykket, ”virksomheder hvor revision ikke er direkte nødvendigt”, kan diskuteres, idet en andel på 80% af de danske virksomheder er langt over halvdelen og dermed en stor brik i forhold til risikoen for øget skatteunddragelse. Såfremt flere af disse virksomheder ville have mere gavn af revision, end de har af fravalget, dannes der her en forskydning i den betydeligt øget risiko for skatteunddragelse, der må formodes, at være opstået i det danske samfund de senere år. Den helt store eksplosive tilgang i mængden af virksomheder, der fravælger revision kom i forbindelse med den seneste lempelse af revisionspligten i 2013, idet der som følge af denne lempelse blev åbnet op for, at holdingselskaber og deres datterselskaber med mere fik mulighed for, at fravælge revision. Denne yderligere lempelse omfattede, som det er beskrevet ovenfor, ikke kun holdingselskaber men ligeledes disses datterselskaber. Tidligere var holdingselskaberne underlagt revisionspligt, hvilket kan have været medvirkende til, at flere virksomheder blev revideret, idet der i forbindelse med et holdingselskab som oftest også findes et eller flere datterselskaber, der før 2013 lempelsen alle var underlagt revision. Lempelsen, der siden 2013, har givet de danske holdingselskaber muligheden for at fravælge revision må formodes at have indflydelse på den eksplosive stigning, der de senere år er set i fravalget af revision.

I forbindelse med det arbejde, der udføres i Skatteministeriet, gives der fra Anders' synsvinkel, udtryk for, at Skatteministeriet fra start har været opmærksom på, at lempelserne af revisionspligten kunne udløse yderligere arbejde, for dem som institution, og specielt et øget fokus på kvaliteten af det materiale, den enkelte virksomhed indsender. I den forbindelse kan der drages paralleller til den norske undersøgelse om undtagelsen af revisionspligten for små aktieselskaber⁴⁴. Der gives fra Skatteministeriets side udtryk for, at denne undersøgelse overordnet flugter med de danske erfaringer, idet kvalitetsforskellen i skatteafregningen ikke er af betydning, når selskabet beholder den nødvendige bistand fra en revisor. En bistand, der ikke nødvendigvis behøver at være i form af fuld revision. Udfordringen og kvalitetsforskellen opstår, når det enkelte selskab vælger

⁴⁴ **Langli, John Christian;** *”Evaluerings av unntak for revisjonsplikt i små aksjeselskaper: De viktigste resultatene”*. Handelshøyskolen BI den 26. marts 2015, ss. 1-4

”vagthunden”, her i form af revisor, fra. Det vil sige, hvis den enkelte virksomhed helt vælger revisor fra, herunder ikke kun revision men ligeledes revisors yderligere bistand.

Det kan formodes, at det mest relevante i forbindelse med lempelserne af revisionspligten bliver at se på, hvorvidt den enkelte virksomhed har den fornødne revisorhjælp. Det skal forstås på den måde, at der ses på, om virksomheden har den revisor bistand, som de fleste virksomheder har brug for. Dette er ikke nødvendigvis fuld revision, hvilket i nogle tilfælde kan karakteriseres som den nødvendige revisorhjælp. Det, at der uden den nødvendige revisorhjælp opstår en større mængde fejl og mangler kan skyldes, at de fleste enkeltpersoner i en virksomhed, hvis de ønsker det, kan finde ud af at udarbejde regnskaber på en sådan måde, at de ikke snyder sig selv, men derimod i nogle tilfælde virksomheden. På den måde, kan ledelsen af virksomheden indgive forkerte oplysninger til SKAT, idet de direkte ønsker at benytte virksomheden til at begå snyd til fordel for dem selv.

I forbindelse med det øget fokus på opretholdelse af samme kvalitet af årsrapporten, som før lempelserne af revisionspligten, har Skatteministeriet i samarbejde med SKATs kontrolindsats den 3. marts 2016 offentliggjort deres indsatsplan for 2016.⁴⁵ En indsatsplan, der indeholder en styrket indsats mod blandt andet økonomisk kriminalitet i form af organiseret svindel, skatteunddragelse og moms. SKATs kontrolindsats deler indsatsplanen op i mikro-, små-, mellemstore- & store- samt de største virksomheder, hvor det fremgår, at de ønsker at skabe mere kontrol af alle de nævnte kategorier af virksomheder. En kontrol, der blandt andet skal gennemføres via et øget fokus på de fejl, der opstår, når den enkelte virksomhed konverterer årsrapporten til skatteregnskab og selvangivelse.

Det må derfor formodes, at den øgede kontrol af virksomhederne skyldes, at Skatteministeriet i samarbejde med SKAT ønsker at hindre den øgede økonomiske kriminalitet herunder skatteunddragelse, som kan stamme fra lempelserne af revisionspligten. Samtidig stammer flere af de projekter, der fremhæves i indsatsplanen for 2016, fra kontrolprojekter fra tidligere år herunder kontrolaktiviteterne fra 2015. Der gives i disse udtryk for, at virksomhedernes udfordringer med regelfølelsen kan skyldes begrænsede ressourcer, at langt de fleste fejl skyldes hovedaktionærernes økonomiske dispositioner med selskabet og at private udgifter trækkes fra i virksomhedernes regnskab. SKAT har i kontrolaktiviteten fra 2015 et særligt fokus på begrebet sort økonomi, hvilket vil sige, de virksomheder som bevidst, systematisk og omfattende handler i strid med reglerne på skatteområdet. Denne kontrol kan skyldes, at økonomisk kriminalitet af sådan

⁴⁵ ”SKATs kontrolindsats 2016 – 106 kontrolaktiviteter” FSR den 4. marts 2016, s. 1

karakter er svær at opdage, idet det er karakteriseret ved at foregå i det skjulte, uden registreringer, i strid mod skattereglerne og med det formål at skaffe virksomheden selv eller andre en økonomisk fordel. Økonomisk kriminalitet og andre straffelovsovertrædelser efter straffelovens § 289 går under SKATs specialafdeling ”Særlig Kontrol”, hvilket kan skyldes, at disse sager er komplekse og kan medføre store samfundsmæssige konsekvenser.⁴⁶

Ovenstående kan sammenholdes med, at SKAT jævnligt udfører Compliance undersøgelser. Den seneste offentliggjorte Compliance undersøgelse er fra 2012, hvor virksomhedernes regelefterlevelse undersøges. I denne undersøgelse giver Skatteministeriet udtryk for, at de er bevidste om de fejl, som virksomhederne begår. Compliance undersøgelsen baseres på en kontrol af 3.000 virksomheder fra alle egne af landet. Undersøgelsen baseres derfor på et stort og repræsentativt udsnit af landets virksomheder og danner grundlag for ovenstående indsatsplan. Det kan ud fra Compliance undersøgelsen ses, at 1 ud af 10 virksomheder bevidst forsøger at snyde, hvilket ifølge Skatteministeriet og SKAT er en uheldig udvikling, som SKAT fremadrettet ønsker at vende ved den styrkede kontrol. Derudover fremgår det af undersøgelsen, at regelefterlevelsen for små og mellemstore virksomheder er fastholdt på samme niveau i 2012, som ved tidligere opgørelser. Andelen af virksomheder med fejl er voksende eksponentielt med omsætningens størrelse, hvilket kan være relevant i forhold til en eventuel yderligere lempelse af revisionspligten.⁴⁷

Skatteministeriet kan fremadrettet benytte disse undersøgelser til at styrke deres indsatsplaner, hvilket kan være med til, at Skatteministeriet i samarbejde med SKAT kan være på forkant med problemerne og på den måde forberedte på de områder, hvor det kan være fordelagtigt at styrke kontrollen. En kontrol, hvor Anders giver udtryk for, at virksomhederne i flere tilfælde har fået lov til at køre så lang tid uden om SKATs radere, at de personer, der har snydt ofte er ude af virksomhederne, inden der gribes ind.

Det kan formodes, at denne strategi kan være med til, at der anvendes flere virkemidler end tidligere til at reducere fejl og mangler. Endvidere kan tilgangen komme til at betyde, at der frigives de nødvendige kontrolressourcer, hvorefter der kan sættes stærkere ind i forhold til modspillerne og det bevidste snyd.

Compliance undersøgelserne har siden 2006, jf. afsnit 8.5. om ”Evalueringer fra Erhvervsstyrelsen”, givet Skatteministeriet et klart billede af flere fejl og mere snyd, hvilket kan

⁴⁶ ”Kontrolaktiviteter 2015 – styrket regelefterlevelse på skatteområdet” SKAT 2015, ss. 56-57

⁴⁷ ”Virksomhedernes efterlevelse af skattereglerne indkomståret 2012” SKAT 2015, ss. 7-9

skyldes den første lempelse af revisionspligten, som blev indført i 2006. Disse undersøgelser understøtter debatten om en øget risiko for skatteunddragelse. En risiko, der med de seneste to lempelser kan være forøget yderligere.⁴⁸ Skatteministeriet klarlægger samtidig i deres undersøgelse fra 2012, at størstedelen af de danske virksomheder fortsat anses som værende medspillere i forhold til lovgivningen. Dertil findes der en række af de danske virksomheder, som må karakteriseres som modspillere. Disse modspillere anslås at udgøre 10% af virksomhederne og karakteriseres som de virksomheder, hvor der er tale om egentlig snyd fx i form af sammenblanding af private udgifter og virksomheds udgifter eller skattepligtige indtægter, der ikke er angivet. Anders giver under interviewet udtryk for, at disse modspillere, det vil sige, de virksomheder med en manglende overholdelse af lovgivningen, ofte er blandt de virksomheder, der ikke får foretaget revision. Denne teori kan have alvorlige konsekvenser, idet der kan åbnes op for et større antal af ulovlige kapitalejrlån i disse virksomheder, idet revisor ikke fører kontrol med virksomheden og det kan derfor være nemmere at låne penge direkte af virksomhedens kasse uden, at dette opdages.⁴⁹

Ud over ovenstående giver Anders, ud fra ikke offentliggjorte tal, udtryk for, at den største forskel ses på de virksomheder, der benytter sig af revisorhjælp kontra de virksomheder, der ikke benytter sig af revisorhjælp, hvor der fremgår en stor forskel i de undersøgte parametre. Samtidig arbejder Skatteministeriet og SKAT i øjeblikket med en Compliance undersøgelse for 2014, hvor der er trukket flere virksomheder ud til undersøgelse. Lempelsen fra 2013 samt virksomhedernes større fravalg af revision kan i denne undersøgelse medtages. Denne undersøgelse er endnu ikke offentliggjort og derfor er undersøgelsen fra 2012 den nyeste på området.

Compliance undersøgelsen kan være med til at bekræfte, at der fortsat er behov for øget kontrol og forbedringer på skatteområdet. En kontrol, der kan være svær at fremskaffe de fornødne ressourcer til, idet lempelserne af revisionspligten har bragt en mængde af virksomheder med sig, som er ressource-tunge at føre kontrol med. Der gives under interviewet udtryk for, at det for SKATs vedkommende ville være muligt at fange de virksomheder, som ønsker at snyde, idet SKAT og Skatteministeriet ligger inde med mange oplysninger. Der skal gøres opmærksom på, at der er mangel på de fornødne ressourcer hertil, hvilket gør, at det ikke er alle virksomheder, der på nuværende tidspunkt undersøges, idet der er tale om en prioritering af ressourcer. Som udgangspunkt er det SKATs interesse, at det er de rigtige opkrævninger, der finder sted, idet det

⁴⁸ ”Hovedresultater fra SKATs undersøgelse af regelefterlevelsen hos borgere og virksomheder” *Notat fra Skatteministeriet* den 19. januar 2012, ss. 1-6

⁴⁹ *Ibid.*, ss. 1-6

prioriteres højest, at der kommer penge i statskassen. Med flere og flere virksomheder, som fravælger revision kræves der både mere samt en mere omfattende kontrol fra Skatteministeriets side. Dette betyder, at fravalg af revision er og kan risikere at blive et ressourcetungt område fremadrettet, idet der skal føres mere omfattende kontroller inden for området, såfremt der skal gøres et forsøg på at have kontrol med den øgede risiko for skatteunddragelse. Det må formodes, at arbejdsbyrden er flyttet fra revisors arbejde og over til Skatteministeriet og herunder SKATs opgaver.

I forhold til lempelserne og hvorvidt disse kan være med til at gøre det nemmere for virksomhederne at begå skatteunddragelse, giver Anders udtryk for, at den seneste lempelse i 2013 er den lempelse, der har givet de største muligheder for, at virksomhederne kan begå skatteunddragelse. De to forhenværende lempelser har ifølge Anders ikke givet de samme muligheder for snyd og skatteunddragelse som den seneste lempelse, hvilket har medført, at de store virksomheder på nuværende tidspunkt er under kontrol hele tiden. Derudover er det nemmere for Skatteministeriet at kontrollere de virksomheder, hvor revisor har udarbejdet beretninger, protokol og supplerende oplysninger. Der gives på den måde udtryk for, at det er en ulempe, at kravet om revisionsprotokollen er ved at blive fjernet, idet det med dette redskab er nemmere for SKAT at kontrollere de store virksomheder, som hele tiden er under kontrol og samtidig planlægge, hvilke mindre virksomheder de ønsker at føre skattekontrol af. Fjernelsen af revisionsprotokollen vil fra Skatteministeriets side være en ulempe, idet den giver et godt billede af, hvad revisoren er faldet over i forbindelse med sit arbejde og revisionsprotokollen kan være med til, at lette arbejdsbyrden. Derudover har der lovgivningsmæssigt ingen ændringer været grundet lempelserne af revisionspligten. Der har derfor ingen følgevirkninger været i den skattemæssige lovgivning.

I forbindelse med den fremtidige udvikling og hvorvidt der kan ske yderligere lempelser af revisionspligten i fremtiden, gives der fra Skatteministeriet og herunder Anders' side udtryk for, at hovedreglen nok vil blive, at der ikke er ret mange virksomheder, som får foretaget revision. Sker der en yderligere lempelse af revisionspligten, kan det formodes, at der åbnes op for, at denne kan få indflydelse på den fremtidige skattelovgivning, idet den nuværende grænseværdi på 8 millioner kroner i nettoomsætning ved en yderligere lempelse kan forøges drastisk og dette kan være med til at skabe tilstande som Skatteministeriet vil være ude af stand til at kontrollere. Skatteministeriet giver på baggrund af ovenstående udtryk for, at der ikke ses en interesse i, at revisionspligten lempes yderligere. Dette kan skyldes, at der ved en yderligere lempelse af revisionspligten kan blive en større risiko for, at der opstår større mængder af økonomisk kriminalitet herunder skatteunddragelse, idet der er tale om virksomheder med større økonomier. Åbnes der, med en

yderligere lempelse af revisionspligten, op for, at de større økonomier får mulighed for at fravælge revision, vil der samtidig blive åbent op for en øget risiko for skatteunddragelse.

I forbindelse med en fremtidig yderligere lempelse af revisionspligten, kan der drages paralleller til de nuværende bestemmelser i årsregnskabslovens § 135, som kan tvinge virksomhederne til at få foretaget revision, såfremt der findes fejl i regnskabet. Det kan formodes, at såfremt der indføres en yderligere lempelse af revisionspligten i fremtiden, kan der blive indført flere af sådanne bestemmelser i den danske lovgivning for at medvirke til at minimere mængden af skatteunddragelse. Fremadrettet vil det samtidig med flere bestemmelser i årsregnskabsloven ligeledes være muligt at indføre en række fordelsordninger for de virksomheder, der har revision og får den hjælp, de har brug for. Sådanne fordelsordninger er allerede implementeret med succes i Holland og disse kunne være en mulighed at overføre til Danmark i fremtiden.

Der gives i forbindelse med interviewet med Skatteministeriet og i sammenhæng med ovenstående klart udtryk for, at der forventes en stigning i skatteunddragelsen fremadrettet, idet der findes folk, som ernærer sig ved at snyde. Skal denne stigning undgås, må det formodes, at det skal ske ved indførelse af flere ressourcer til mere kontrol. Denne formodning fremkommer på baggrund af, at den seneste lempelse i 2013 er den lempelse, der har givet de største muligheder for, at virksomhederne kan begå skatteunddragelse. Kontrollen af de virksomheder, der fravælger revision er ressourcetung og der kan med fordel drages erfaringer af de undersøgelser, retningslinjer og lovgivningsmæssige tiltag, som andre lande allerede har indført.

8.2. SKAT

I forbindelse med lempelserne af revisionspligten og igennem de to respondenter fra SKAT tydeliggøres det, at SKAT ikke har en særskilt holdning til afhandlingens problemstilling, jf. bilag 3. SKAT er neutrale om, hvorvidt lempelserne af revisionspligten kan have påvirkning på risikoen for skatteunddragelse. Dette kan skyldes, at SKATs opgave er at sørge for, at den gældende lovgivning overholdes. Der sættes ikke direkte tvivl ved om de oplysninger, der indgives til SKAT er korrekte, men samtidig føres der en øget kontrolindsats i 2016, hvilket kan tyde på, at SKAT er klar over, at der med lempelserne kan opstå flere fejl. Fejl, som bekræftes i den seneste Compliance undersøgelse foretaget af SKAT jf. afsnit 8.1. om ”Skatteministeriet”.

SKATs to respondenter Lars Therkelsen og Nicolai Carneiro giver i forbindelse med det afholdte interview udtryk for, at deres udtalelser udelukkende er deres personlige holdninger, hvilket kan skyldes, at SKAT, som beskrevet ovenfor, fremstår med en neutral holdning til lempelserne af revisionspligten. I den forbindelse skal det nævnes, at respondenterne har været ansat ved SKAT i

en lang årrække og det kan derfor formodes, at deres personlige holdninger i et vist omfang bærer præg af den holdning, som SKAT internt har som institution.

I forbindelse med lempelserne af revisionspligten i Danmark fremsættes der under interviewet med respondenterne fra SKAT et stort kendskab til lempelserne, hvilket medfører stærke holdninger her til. Respondenterne ser som udgangspunkt ikke nogle fordele ved indførelsen af lempelserne. Dette kan skyldes, at SKAT ikke ser nogle fordele eller, at lempelserne ikke har medført nogle fordele som umiddelbart er synlige i deres arbejde. Ved nærmere eftertanke gives der udtryk for, at der kan være en enkelt fordel ved lempelserne af revisionspligten. En fordel, der kan sammenlignes med de fordele Skatteministeriet påpegede, herunder den besparelse som dette kan have for henholdsvis kunde eller revisor jf. afsnit 8.1. om ”Skatteministeriet”. En besparelse, der kan skyldes, at revisor kan komme uden om kvalitetskontrollen, når regnskabet ikke revideres og derved spare nogle udgifter, som kan gøre ydelsen billigere for kunden. Det er i forbindelse med disse besparelser, der skal findes en balancegang for at undgå en øget risiko for skatteunddragelse, idet den enkelte virksomhed kan ende med at spare på revisionsydelsen. En besparelse, der kan medføre flere fejl. Besparelsen er ikke nødvendigvis nogen stor fordel og for nogle, vil denne slet ikke være tilstede, idet en besparelse kan gå ud over kvaliteten og komme til at koste den enkelte virksomhed dyrt. Dette skyldes, at indgivelse af fejlagtige oplysninger til SKAT kan medføre, at den enkelte virksomhed ender i en retssag. Sker dette kan udgiften hertil risikere at overstige det honorar, som revisor skulle have haft, såfremt der var foretaget revision af virksomhedens årsregnskab. Ud fra SKAT og de enkelte respondents holdning kan det derfor ses, at der ikke er nogen fordele af betydning i forbindelse med lempelserne af revisionspligten.

I forbindelse med det arbejde, der udføres ved SKAT, gives der fra respondenternes synsvinkel udtryk for, at der er opstået en række ulemper. Ulemper, som for respondenterne, er svære at sætte ord på, idet det allerede i forbindelse med de første lempelser blev svært for SKAT at gennemgå alle de selvangivelser, hvor der ikke har været en revisor inde over regnskabet, på trods af, at de kan udsøge disse specifikt. Det betyder ligeledes, at med flere virksomheder, der hvert år fravælger revision, skal SKAT bruge flere ressourcer for at kunne gennemgå alle de indsendte selvangivelser. Ressourcer, som SKAT imidlertid ikke har. Det er, på baggrund af ovenstående, ikke længere muligt for skattemedarbejderne at udtage alle virksomheder, der ikke får foretaget revision, til kontrol, hvilket kan medføre en faldende kvalitet i de oplysninger, der indgives og en større risiko for, at virksomhederne kan begå skatteunddragelse uden at blive pågrebet i det.

Når SKAT udtager virksomheder til kontrol, sker det ud fra specifikke udsøgninger. Dette skyldes, at SKAT ikke har ressourcerne til at udsøge alle de mulige fejl, der kan være i selvangivelserne. Såfremt SKAT støder på en selvangivelse med afkrydsning i feltet om, at der ikke har været en revisor over regnskabet, er SKAT ekstra opmærksomme. Denne simple oplysningsmetode kan have den følgevirkning, at disse data ikke altid er helt pålidelige, idet der åbnes op for, at den enkelte virksomhed kan afkrydse, at der er foretaget revision uden, at dette er tilfældet eller, at mange af de danske virksomheder ikke er klar over, hvilken ydelse de i praksis får fra revisor.

Det er respondenternes klare overbevisning, at lempelserne af revisionspligten har givet anledning til en større mængde skatteunddragelse. Dette kan sammenlignes med data i Compliance undersøgelsen fra 2012, idet denne viser en tydelig stigning i fejlmængden⁵⁰. Derudover gives der udtryk for, at specielt den seneste lempelse i 2013 har gjort det lettere at begå skatteunddragelse, samtidig har SKAT ikke fået tildelt de fornødne ressourcer til, at kontrollere alle de danske virksomheder, som fravælger revision. Det er derfor ikke muligt for SKAT, grundet ressource mangel, at finde alle de fejl, der begås i forhold til den skattemæssige selvangivelse i Danmark.

Ud over et større antal virksomheder, der fravælger revision og manglen på ressourcer i forhold til kontrollen af disse, giver SKAT udtryk for, at de ikke har mærket yderligere ændringer i deres arbejdsgange i forbindelse med lempelserne af revisionspligten.

Lempelserne af revisionspligten har ikke umiddelbart medført større ændringer i SKATs processer, procedurer og arbejdsgange, idet der er mangel på ressourcer. Lempelserne har trods alt medført en mindre ændring for virksomhederne, idet indgivelsesperioden for selvangivelsen er blevet forlænget, hvilket betyder, at de enkelte virksomheder nu har længere tid til at indberette deres oplysninger. Dette kan skyldes, at der er forsøgt at skabe en lettelse af byrderne på det skattemæssige område, idet flere og flere virksomheder fravælger revision og dermed kommer til at stå med ansvaret for indberetningen af den skattemæssige del selv. Der ses stadig tilfælde, hvor den enkelte virksomhed har tilkøbt revisor til at sørge for at indberette selvangivelsen for virksomheden. Dette betyder imidlertid, at der opstår et risikoområde for revisor, idet det er vigtigt, at tallene bliver indberettet korrekt og dette har revisor ikke belæg for, såfremt revision såvel som udvidet gennemgang er fravalgt.

⁵⁰ ”Virksomhedernes efterlevelse af skattereglerne indkomståret 2012” SKAT 2015, ss. 7-9

SKAT havde tidligere et samarbejde med Erhvervsstyrelsen i sager om forkert indberetning af skat på selvangivelsen. Aftalen gik ud på, at SKAT skulle give Erhvervsstyrelsen besked, når der var afsluttet en straffesag mod et selskab eller mod selskabets eneaktionær eller eneanpartshaver. Formålet med aftalen var, at Erhvervsstyrelsen kunne tage stilling til om SKATs oplysninger skulle medføre, at virksomhederne ikke længere opfyldte kravene til de reducerede regnskabskrav og derfor kunne kræve, at virksomhedernes årsregnskaber for de følgende tre regnskabsår skulle revideres. Denne bestemmelse blev indført i efteråret 2007, efter den første bestemmelse om lempelse af revisionspligten var kommet i 2006. Denne bestemmelse er gengivet i årsregnskabslovens § 135, stk. 6.

Gennem årene har der været usikkerhed om, hvilke selskaber SKAT skulle indberette til Erhvervsstyrelsen. Dette kan have en sammenhæng med, at den person, der behandlede straffesagerne hos SKAT ikke altid undersøgte virksomhedernes revisionspligt, idet oplysningen om lempelserne af revisionspligten ikke har nogen betydning for den strafferetslige vurdering. Desuden blev der i SKAT rejst spørgsmål, om udvekslingen af oplysningerne med Erhvervsstyrelsen var i strid med SKATs tavshedspligt. Disse forhold har gjort at SKATs aftale med Erhvervsstyrelsen imidlertid ikke gør sig gældende. Hertil skal det påpeges, at det undersøges om en lignende aftale igen kan indføres.

Den øgede risiko for skatteunddragelse samt de sager, der opstår om svig på skatte- og momsområdet ender ikke altid med at være sager mod den enkelte virksomhed, idet revisor ligeledes kan straffes i den forbindelse, såfremt revisor bevidst som ubevidst har overset sager, hvor der burde være blevet handlet. Det skal imidlertid holdes for øje, at revisor kun kan straffes i sager, hvor den enkelte virksomhed ikke har valgt revision eller revisors ydelser fra. Disse typer af sager omhandler ofte revisors pligt til at tilse, at den aktuelle skatte- og momslovgivning er overholdt, idet revisor skal afkrydse dette i sin revision. Såfremt den aktuelle lovgivning ikke er overholdt, har revisor pligt til at berette om dette i de supplerende oplysninger. Sker denne beretning ikke, kan revisor straffes af SKAT, hvilket typisk sker i form af bøde.

Den enkelte revisor optræder i sit virke som offentlighedens tillidsrepræsentant ifølge revisorlovens § 16. Respondenterne har flere gange oplevet, at dette ikke nødvendigvis betyder, at revisor er SKATs repræsentant og sørger for at tilgodese SKATs interesser. Respondenterne oplever, at revisor skal anses for at være offentlighedens tillidsrepræsentant i al almindelighed, hvilket stemmer overens med angivelserne i lovens § 16. På trods af, at revisor ikke altid råder sin kunde til at gøre, hvad der er i SKATs interesse, giver respondenterne igennem interviewet udtryk for, at

revision er en vigtig værdiskabelse til det enkelte regnskab og en vigtig kontrol for at undgå skatteunddragelse.

Det er med lempelserne af revisionspligten blevet mere ressourcekrævende for SKAT at opfange svig og skatteunddragelse. Dette ses ofte, i sager inden for skatteområdet, hvor det opdages, at ansvaret ender med at tippe over på revisor, idet virksomhederne, som regel er i god tro om, hvilket arbejde revisor udfører. Såfremt virksomhederne ikke er i god tro, er der stor sandsynlighed for, at virksomheden ligeledes vil blive ansvarlig i sagen. Et sådan tilfælde kan samtidig opstå, hvis en virksomhed vælger revisor fra for nemmere at kunne snyde med tallene.

Det er respondenternes klare holdning, at det vigtigste er, at fejlene bliver rettet i regnskaberne idet, det er regnskabernes formål at give et retvisende billede af virksomhedens situation. De fleste fejl bliver som regel rettet ved, at virksomhederne får foretaget revision af regnskabet og derfor er dette klart at foretrække. Respondenterne udviser en kritisk tilgang til dette, idet det ikke altid er muligt for en revisor at opdage og rette alle fejl i regnskabet, hvis der er tale om større og mere komplekse regnskaber. Dette skyldes, at der i de større sager som sådan ikke er fejl i regnskaberne, idet disse ofte er udformet helt efter bogen. I den forbindelse kan det være bilagene, der er fiktive og dette er ofte svært for revisor at opdage, idet det ikke direkte er revisors arbejde at kontrollere, hvorvidt bilagene er rigtige.

Med den nyeste Compliance undersøgelse fra 2012 giver SKAT samtidig udtryk for, at det stigende antal virksomheder, der fravælger revision betyder, at fejlene ikke altid bliver rettet i regnskaberne. SKAT forsøger i undersøgelsen at kortlægge de fejltyper, der forekommer oftest. Dette sker ved at registrere, hvilken regel i lovgivningen de opdagede fejl knytter sig til, på den måde kan der skabes en unik registrering af, hvilke regler i forbindelse med lempelserne, der giver anledning til fejl og mangler.⁵¹ En registrering, der kan blive afgørende i forbindelse med den fremtidige udvikling.

Respondenterne er i forlængelse af ovenstående meget imod en fremtidig yderligere lempelse af revisionspligten, idet de mener, at dette ikke vil gøre noget godt for de danske virksomheder. Dette kan skyldes, at de virksomheder, som på nuværende tidspunkt er underlagt lovpligtig revision, er virksomheder, som besidder nogle meget store økonomier i forhold til den nuværende grænse på 8 millioner kroner i nettoomsætning. Det må ud fra SKATs synsvinkel formodes, at en yderligere lempelse vil være med til, at åbne op for mere skatteunddragelse og flere fejl. Det er

⁵¹ ”Hovedresultater fra SKATs undersøgelse af regelefterlevelsen hos borgere og virksomheder” Notat fra Skatteministeriet den 19. januar 2012, ss. 1-6

respondenternes klare holdning, at det aldrig skader den enkelte virksomhed at have en revisor tilknyttet snarere tværtimod. Det skal forstås på den måde, at respondenterne og derigennem SKAT mener, at det udelukkende tillægger virksomhedernes regnskaber værdi og troværdighed, hvis der er en revisor tilknyttet. Ovenstående kan skyldes, at det er respondenternes overbevisning, at mange af de virksomheder, der i dag ikke får foretaget revision af deres regnskab, ville kunne have gavn af dette, idet regnskaberne ville kunne bruges med større troværdighed af virksomhedens interessenter, herunder kreditgivere men ligeledes SKAT selv. Samtidig vil SKATs arbejde ligeledes blive lettere at planlægge, når der foreligger et revideret regnskab. Det må derfor formodes, at SKAT ser en klar tendens til, at de regnskaber, der har gennemgået revisors kontrol er regnskaber, hvor der i forhold til regnskaber, der ikke har gennemgået samme kontrol, skabes et mere retvisende billede af virksomheden ud fra de data, der kendes i forvejen. Det mere retvisende billede af virksomhedens data kan blandt andet fremkomme gennem regnskabet og revisors påtegning herpå, hvilket kan være medvirkende til, at gøre planlægningsprocessen af kontrollen lettere for skattemedarbejderne, fordi SKAT herigennem får en indikation af, hvad der bør undersøges og eventuelt ledes efter.

Der gives i forbindelse med interviewet med SKAT og i sammenhæng med ovenstående klart udtryk for, at det er respondenternes klare holdning, at lempelserne af revisionspligten ikke har gjort nogen gavn i forhold til risikoen for øget skatteunddragelse. Respondenterne ser en større mængde fejl i de regnskaber, hvor der ikke er tilknyttet en revisor. Med lempelserne af revisionspligten har SKAT oplevet en større mangel på ressourcer til at udføre kvalitetskontrol på de regnskaber, som ikke gennemgår revision. Samtidig er det respondenternes klare holdning, at en eventuel fremtidig yderligere lempelse af revisionspligten må formodes at skabe en større risiko for skatteunddragelse og dermed flere sager, der kræver endnu flere ressourcer fra SKATs side end på nuværende tidspunkt.

8.3. Statsadvokaten for Særlig Økonomisk og International Kriminalitet

Statsadvokaten for Særlig Økonomisk og International Kriminalitet (SØIK) er en myndighed, der, i 1973, blev oprettet for at efterleve den gældende lov og derigennem skabe retfærdighed i de sager, der ender ved myndigheden. Det betyder, at nedenstående analyse af interviewet med SØIK, er en analyse af respondenternes personlige holdning til problemstillingen, idet SØIK som myndighed ikke kan udtale sig eller tage stilling til spørgsmålene om problemstillingen.

Lempelserne af revisionspligten ses for respondenterne, som en mulighed for danskerne til nemmere at stifte og drive virksomhed i Danmark jf. bilag 4. Dette skyldes, at de små virksomheder slipper for nogle omkostninger i form af revisionshonorar samt de interne omkostninger, der bruges

på at assistere revisor. Derudover kan det være mere attraktivt at starte virksomhed i Danmark, når der ikke er en tilsvarende kontrol med og strenge krav til den enkelte virksomhed. En tiltrækningskraft, der ikke altid munder ud i et positivt resultat, forstået på den måde, at nogle opretter virksomheder udelukkende for at begå økonomisk kriminalitet.

Respondenterne er derfor opmærksomme på, at lempelserne ikke kun bringer fordele med sig, men ligeledes ulemper. Det påpeges, at virksomhederne kan komme til at miste noget af deres image, ved at fravælge revision, idet regnskabstallene vil have mindre grad af sikkerhed eller slet ingen sikkerhed. Dette kan føre til, at leverandører, kreditorer og kunder stiller nogle andre og større krav til virksomheden. Krav, der kan være med til, at der i sidste ende ikke bliver en besparelse for den enkelte virksomhed, ved at fravælge revision.

Grundet de ulemper, som lempelserne bringer med sig, er respondenterne fra SØIK overbevist om, at der allerede på nuværende tidspunkt er foretaget nogle tiltag, som skal modarbejde de huller, der skabes ved, at virksomhederne fravælger revision. I den forbindelse fremhæves det, at SKAT har mulighed for at se på virksomhedernes selvangivelser, om der har været en revisor inde over regnskabet eller ej og derudfra udsøge specifikt på disse selvangivelser for at kontrollere, om der skulle være fejl eller mangler. Der er som modspil til lempelserne lagt en større arbejdsbyrde på SKATs skuldre. En arbejdsbyrde, der kan være med til at skabe tvivl om, hvorvidt alle tilfælde af fejl og mangler opdages og hvorvidt, der opstår flere sager og mere arbejde til SØIK.

Det er ligeledes respondenternes opfattelse, at lempelserne af revisionspligten har skabt en større forventningskløft mellem omverdenen og revisors arbejde. En forventningskløft, der gennem de senere år er vokset markant jf. afsnit 6.3. om "Forventningskløften", hvilket kan skyldes at størstedelen af de danske virksomheder, med lempelsen i 2013, fik mulighed for at fravælge revision. Til vælges der revisorbistand i enten den ene eller den anden form, kan der opstå misforståelser i forhold til forventningerne om, hvilke opgaver revisor skal udføre. Dette kan skyldes, at det med lempelserne blev muligt at købe andre ydelser fra revisor end revision. Det betyder ligeledes, som beskrevet ovenfor, at virksomhederne sommetider ikke er klar over, hvilken ydelse de præcist har købt fra revisor. Respondenterne understreger derfor, at det er vigtigt at holde for øje præcis, hvad revisors arbejde indeholder og at revisor med tiden har skulle revidere direkte mod besvigelser. Forventningskløften kan ligeledes være en af årsagerne til, at revisorerne arbejde bliver vigtigere.

På trods af, at respondenterne mener, at risikoen for skatteunddragelse er blevet større i forbindelse med lempelserne, er det ikke noget, de kan se i deres arbejde. Der er ikke nogen tendens til, at SØIK har fået mere arbejde på grund af indførelsen af lempelserne. Det kan for det første skyldes, at SKAT har en administrativ bødekompentence jf. afsnit 4.4.1. om ”Skatteunddragelse”, hvor SKAT kan afslutte bestemte sager med en bøde. For det andet er de sager, som SØIK sidder med typisk af større karakter. Med dette menes der, at de virksomheder, der er indblandet i de sager, som havner ved SØIK, typisk er virksomheder, som ikke har mulighed for at fravælge revision.

Respondenterne giver udtryk for, at der er en risiko for, at de i fremtiden i deres arbejde kommer til at kunne mærke konsekvenserne af den lempede revisionspligt. Årsagen til dette skyldes, at statistikker viser, at den økonomiske kriminalitet er stigende og derfor får mere opmærksomhed. Derudover er der mulighed for, at der i fremtiden ses en yderligere lempelse af revisionspligten, som kan åbne op for, at der muligvis kan begås mere økonomisk kriminalitet, idet en yderligere lempelse kan medtage nogle af de virksomheder, der i dag er omfattet af den lovpligtige revision.

Ovenstående viser dermed, at respondenterne fra SØIK ser både fordele og ulemper ved lempelserne af revisionspligten. De ser på nuværende tidspunkt ikke nogen tendens til, at muligheden for at fravælge revision har givet mere skatteunddragelse og dermed påvirket deres arbejde, men at det til gengæld har påvirket den forventningskløft, der i forvejen var mellem omverdenen og revisors arbejde, hvorfor denne de senere år er blevet endnu større. På trods af, at deres arbejdsgang ikke er blevet påvirket på nuværende tidspunkt, mener de, at risikoen for skatteunddragelse er blevet større med de foretagende lempelser. Ligeledes ser de muligheden for en yderligere lempelse, som en faktor der øger risikoen yderligere, hvilket kan betyde, at deres arbejde kan blive påvirket, såfremt risikoen bliver en realitet, idet flere af de virksomheder, som i dag er omfattet af den lovpligtige revision kan risikere at få muligheden om fravalg, såfremt der lempes yderligere på området.

8.4. FSR – danske revisorer

I forbindelse med lempelserne af revisionspligten er det tydeligt, at FSR – danske revisorer som brancheorganisation for revisorerne har udøvet et politisk arbejde for, at fremhæve de positive effekter af revision jf. bilag 5. Der er allerede fra start af lagt op til, at FSR – danske revisorer er modstandere af lempelserne af revisionspligten, hvilket som beskrevet må formodes at skyldes, at FSR står bag de danske revisorer og støtter dem i det arbejde, som de udøver. De nuværende lempelser kan på den måde, ud fra FSRs synsvinkel, være med til at true revisorerens arbejde.

Respondenterne fra FSR, herunder skattekonsulent Kasper B. Truelsen og erhvervspolitisk direktør Tom Vile Jensen, giver gennem deres besvarelse af afhandlingens spørgsmål udtryk for, at de er modstandere af lempelserne af revisionspligten. Dette kan skyldes, at FSR som brancheorganisation ser en række ulemper ved lempelserne. Ulemper der ses ved, at revisorerne rolle er at sikre den offentlige tillid til, at virksomhedernes regnskaber er retvisende og kvalitetssikrede. En tillid, der med de nuværende muligheder for til- og fravalg af revision, i regnskabsklasse B, kan risikere at blive svækket. Dette skyldes, at revisor igennem revisionen kan afgive bemærkninger og påpege væsentlige fejl i virksomhedernes oplysninger og eventuelle mangler i efterlevelse af gældende lovgivning. Fejl og mangler, der ligeledes kan ramme indgivelserne til SKAT og dermed skabe mindre tillid til virksomhederne. Dette understøttes af FSRs Survey undersøgelse, hvor 34% af revisorerne giver udtryk for, at revision i høj eller meget høj grad har medført korrektioner i indberetningerne til SKAT. Fejlene er ifølge Survey undersøgelsen sjældent bevidste fra virksomhedens side, de kan ofte skyldes, at skat er et kompliceret område.⁵²

Der gives derfor udtryk for, at lempelserne af revisionspligten efter FSR – danske revisorer opfattelse vil medføre flere fejl i årsregnskaberne, svækket tillid til virksomhederne, manglende finansiering i forlængelse af dette og konkret på skatteområdet en lavere regelefterlevelse, som medfører tabt skatteprovenu og mindre vejledning til virksomhederne. Alle ulemper, der kan føre til øget skatteunddragelse, flere fejl og manglende indgivelse af oplysninger fra de danske virksomheder. FSR – danske revisorer giver ligesom henholdsvis SKAT og Skatteministeriet udtryk for, at den eneste fordel ved de nuværende lempelser er, at lempelserne har medført en umiddelbar byrde lettelse for de mindste virksomheder, der omfattes af de nuværende regler. En lettelse, der på den korte bane kan skabe en lettelse i omkostningerne for de virksomheder, der er omfattet af årsregnskabslovens § 135. Ses lettelserne i et samfundsmæssigt perspektiv, gives der klart udtryk for, at lettelsen af byrder for virksomhederne i overvejende grad overskygges af de negative effekter af lempelserne.

Set ud fra et helhedsperspektiv giver FSR – danske revisorer udtryk for, at de mener, at revisionspligten er et samfundsmæssigt nødvendigt værktøj til at sikre tilliden til virksomhederne. Denne påstand understreges i flere rapporter og undersøgelser, som FSR har publiceret. Det, at revision ud fra FSRs synsvinkel er samfundsmæssig nødvendigt kan ud over ovenstående skyldes, at FSR er revisorerne brancheorganisation. Det skal derfor holdes for øje, at FSR bakker revisorerne op og med lovkravet om mindre revision, kan der risikere at opstå mindre arbejde til de

⁵² ”Årsregnskaberne 2015 – korrektioner af skattebetaling i forbindelse med revisionen” *Survey af FSR* 2015, s. 3

danske revisorer. FSR – danske revisorer giver på den måde klart udtryk for, at de ser lempelserne som uhensigtsmæssige for det danske samfund.

Igennem besvarelsen af spørgsmålene giver FSR – danske revisorer udtryk for, at de har publiceret flere undersøgelser og rapporter, hvor de har forsøgt at fremhæve de positive effekter, som de mener, der er forbundet med, at virksomhederne i regnskabsklasse B gennemgår revision. Effekter, der fremhæves ved, at staten vil tabe skatteprovenu, såfremt virksomhederne ikke gennemgår revision og kontrol.⁵³ Samtidig ser FSR en klar tendens til, at der er nogle specifikke områder, som er de områder, hvor der oftest foretages korrektioner ved revision. Disse områder omhandler; beskatning af aktionærlån samt beskatning af fri bil og bolig. Dette giver en indikation af, at det er disse, der kan føre fejl med sig i indberetningerne fra de virksomheder i regnskabsklasse B, som fravælger revision. 56% af de danske revisorer giver udtryk for, at de ved en revision korrigerer for aktionærlån, hvilket er en forholdsvis stor andel og på den måde en andel der, med muligheden for fravalg af revision, risikerer ikke at blive opdaget. Disse uopdagede fejl kan være med til at skabe en mindre grad af tillid til virksomhederne, idet det får betydning for virksomhedens indberetninger, hvis der er fejl på dette område. Årsagerne til, at den enkelte revisor foretager korrektioner inden for dette område kan skyldes, en misforståelse af reglerne, bogføringsfejl eller ubevidste fejl. Det kan imidlertid ikke udelukkes, at nogle virksomheder bevidst ønsker at snyde. Disse virksomheder er et mindretal af de danske virksomheder og dermed de tidligere nævnte modspillere. Her fremgår det af undersøgelsen, at 8% giver udtryk for, at det er et bevidst valg fra virksomhedernes side, om at undgå at betale fx skat.⁵⁴

I forbindelse med ovenstående nævner Kasper blandt andet, at skatteprovenuet er større fra virksomheder, der benytter revision, som følge af større regelefterlevelse, hvilket kan skyldes, at virksomhedernes regnskaber gennemgås inden de sendes til SKAT og virksomhederne kan dermed undgå risikoen for, at SKAT retter krav med bagudrettet virkning for en årrække, når der kontrolleres. Ud over, at virksomhederne i regnskabsklasse B kan have skattemæssige positive effekter af at gennemgå revision, kan revisor ligeledes give virksomhederne en detaljeret rådgivning i forbindelse med gennemgang af virksomhedernes arbejdsgange og dokumentation. På den måde kan der allerede på forhånd sikres et større kendskab til virksomheden fra en udenforstående uafhængig, som kan bidrage til, at virksomheden opnår fornøden rådgivning og opretholder hensigtsmæssig adfærd. Revision og revisors andre ydelser giver derfor virksomhederne en positiv

⁵³ Jepsen, Charlotte; *"Fravalg af revision kan blive en dyr løsning for samfundet"*. FSR, den 27. november 2015, s. 1

⁵⁴ *"Årsregnskaberne 2015 – korrektioner af skattebetaling i forbindelse med revisionen"* Survey af FSR 2015, s. 6

effekt. En effekt, der i det lange løb kan give flere fordele end dem, der er forbundet med fravalg af revision. Det står på den måde klart, at FSR – danske revisorer er tilhængere af, at de danske virksomheder herunder dem, der på nuværende tidspunkt har valgfrihed om til- og fravalg af revision, bør lade deres regnskab gennemgå revision for at stå samfundsmæssigt stærkt og for at opretholde en hensigtsmæssig adfærd. En uhensigtsmæssig adfærd, fejl i de indgivende regnskaber og ulovlige kapitalejerlån bliver på den måde nogle af de konsekvenser, som FSR forbinder med virksomhedernes muligheder for til- og fravalg af revision.

Hvis FSR – danske revisorer udelukkende skal sætte lempelserne af revisionspligten ind i et perspektiv om, hvorvidt der kan skabes øget skatteunddragelse, gives der udtryk for, at denne risiko er øget når flere og flere regnskaber ikke revideres. Tæt på 9 ud af 10 danske virksomheder kan i dag fravælge revision, hvilket åbner op for, at der kan opstå mere skatteunddragelse i det danske samfund. I den forbindelse vælger flere af disse virksomheder at benytte en af revisors andre ydelser herunder udvidet gennemgang, review og regnskabsassistance. Det er FSR – danske revisorer helt klare holdning, at de virksomheder, der fravælger revision, har bedre muligheder for at undgå at efterleve regler på blandt andet skatteområdet. Denne påstand understøttes af, at 34% af de danske revisorer giver udtryk for, at der sker en korrektion af virksomhedernes indberetninger til SKAT, såfremt der udføres revision. De områder, der oftest sker korrektioner på, er beskatning af hovedaktionærlån, manglende beskatning af fri bil og fejl ved repræsentationsudgifter.⁵⁵ Alle områder, der kan have store konsekvenser i forhold til de indgivende oplysninger. Hovedårsagen til disse korrektioner menes, at skyldes misforståelser og manglende viden. En viden, der bliver en mangel vare, hvis revisor fravælges.

Samtidig med ovenstående henviser Kasper til SKATs Compliance undersøgelse fra 2012, som viser, at ca. 10% af virksomhederne er deciderede ”modspillere”, der bevidst snyder med skatteindberetninger. For at imødegå sådanne modspillere giver Kasper udtryk for, at kontrol er den bedste løsning. En kontrol, der er blevet mindsket, idet virksomhederne har fået mulighed for at fravælge revision. Han ser derfor revisionspligten som en effektiv faktor til at imødegå modspillerne og på den måde lempelserne af revisionspligten som en ulempe på dette område. Det, at revisionspligten direkte kan medvirke til, at imødegå modspillerne kan skyldes, at SKATs kontrolindsats kun udsøger en begrænset gruppe af virksomheder hvert år og derfor efter FSR – danske revisorer opfattelse først senere end revisor vil blive opmærksom på ulovlige forhold. Der

⁵⁵ ”Årsregnskaberne 2015 – korrektioner af skattebetaling i forbindelse med revisionen” *Survey af FSR* 2015, s. 6

fremhæves her en række risikooplysninger i forbindelse med Compliance undersøgelsen. Risikooplysninger, der blandt andet udtrykker, at der blandt de knap 151.000 selskaber, der senest har fået foretaget revision eller udvidet gennemgang af deres regnskab (2014-regnskab) er fremkommet følgende risikooplysninger: 23.687 af selskaberne fik mindst én anmærkning fra revisor i form af et forbehold eller en supplerende oplysning i påtegningen fx om Going Concern (konkursrisiko) og skat. Samtidig havde 6.529 reviderede selskaber anmærkninger om ulovlige lån i revisionspåtegningen på 2014-regnskaberne. Sammenlagt kan det ses, at revisorerne har givet ca. 34.000 oplysninger om usikkerheder og andre væsentlige forhold i regnskaberne. Ovenstående risikooplysninger, er alle oplysninger, der ikke ville være kommet til kreditorernes, leverandørernes og myndighedernes kendskab, hvis ikke der var foretaget revision. Risikooplysninger, der med lempelserne af revisionspligten ikke ville være kommet til kendskab og som ville risikere at have betydning for den øgede risiko for skatteunddragelse. I den forbindelse gives der udtryk for, at der blandt de ca. 73.000 selskaber, der hverken fik foretaget revision eller udvidet gennemgang i seneste regnskab anslås, at over 11.000 selskaber ville have fået minimum én anmærkning i regnskabet fx om Going Concern og skat, såfremt disse havde gennemgået revision eller udvidet gennemgang.

De nuværende lempelser af revisionspligten giver derfor anledning til bekymring hos FSR – danske revisorer, idet det anslås at en stor del af de virksomheder, som fravælger revision burde have minimum en anmærkning i deres regnskab.

Økonomisk kriminalitet kan ifølge Kasper ikke undgås rent lovgivningsmæssigt uanset udformningen af loven herunder lempelserne af revisionspligten, idet det er FSR – danske revisors opfattelse at kriminelle i forvejen vil have mulighed for at fravælge revision med de gældende regler. Lempelserne af revisionspligten har medført, at det er blevet muligt for flere virksomheder at fravælge revision og idet, at revisor er underlagt en pligt til at indberette eksempelvis økonomisk kriminalitet, vil der, alt andet lige, være større risiko for, at økonomisk kriminalitet kan forekomme i en mere udbredt grad når flere og flere virksomheder fravælger revision samt revisors uafhængige kontrol.

På baggrund af ovenstående gives der udtryk for, at revisor ikke kan undgå at være påvirket af lempelserne af revisionspligten. En af de største forskelle ligger i det arbejde, revisor udfører, idet et stort antal virksomheder med mulighed for fravalg af revision stadig vælger at benytte revisor til andre opgaver. Der bliver på den forventning om, at der sker en større efterspørgsel på rådgivning og andre ydelser i stedet for revision. Dette kan skyldes, at regnskaberne er en kompleks størrelse

og det er vanskeligt for virksomhederne at udarbejde disse uden hjælp fra revisor. Dette kan have sammenhæng med, at de danske virksomheder bliver større og større. Som brancheforening ser FSR – danske revisorer derfor en stigende konsolidering i branchen som følge af efterspørgslen på forskellige ydelser og en stigende kompleksitet fx på skatteområdet. Ydelser, der kan have indflydelse på, at revisor ikke risikerer at blive arbejdsløs på grund af, at der er de seneste år er sket flere lempelser af revisionspligten. Om de andre ydelser har samme grad af sikkerhed som revision er til debat, idet der kan være en antagelse om, at den samme andel af fejl ikke bliver påvist, som tilfældet er ved den lovpligtige revision, idet der ikke bliver udført den samme mængde kontroller.

Ses der på mulighederne for en fremtidig yderligere lempelse af revisionspligten, samt hvilke økonomiske effekter en sådan lempelse kan medføre giver FSR – danske revisorer udtryk for, at revision altid vil skabe værdi ved at synliggøre risici i virksomhedernes regnskaber for kreditorer, investorer, leverandører og myndigheder. Dermed sænker revision samhandels- og transaktionsomkostningerne. Revision er ifølge FSR – danske revisorer en af de vigtigste faktorer i forhold til troværdighed og opretholdelsen af de danske virksomheder, som forbilleder i det danske samfund. Samlet set gives der udtryk for, at revision bidrager til værdiskabelse i erhvervslivet og samfundet. En værdiskabelse, der ved en yderligere lempelse af revisionspligten kan være truet og medføre store konsekvenser for det danske samfund. Det vil derfor ud fra Kaspers synsvinkel være en ulempe, såfremt revisionspligten lempes yderligere. En ulempe der ikke kun får konsekvenser for virksomhederne, idet det må forventes, at virksomhederne vil have større omkostninger til at undersøge aftaleparters økonomiske forhold. Samtidig vil de risikere at opleve mindre villighed til udlån fra finansielle institutter, investorer og långivere, såfremt der lempes på revisionspligten, men en ulempe, der ligeledes kan skabe konsekvenser for det danske samfund på længere sigt. De enkelte revisorer er ikke truet på samme måde, som det danske samfund, hvis der indføres en yderligere lempelse af revisionspligten, idet et stort antal virksomheder vælger rådgivning og revisionsydelser hos revisorerne, på trods af muligheden for at fravælge dette. Det betyder, at revisorerne har og vil kunne udvikle nye produkter for at indhente eventuelle økonomiske tab på nedgangen i kunder ved en eventuel fremtidig yderligere lempelse af revisionspligten.

FSR – danske revisorer udtrykker en klar holdning til, at en yderligere lempelse af revisionspligten vil medføre en øget risiko for skatteunddragelse. Et eksempel på dette kan være, når revisor angiver ulovlige hovedaktionærlån. En angivelse, der vil gå tabt ved en yderligere lempelse af revisionspligten. Denne påstand kan skyldes, at revisorerne er blevet spurgt om, i hvilket omfang deres revision eller udvidet gennemgang af årsregnskaberne for 2014 har medført korrektioner i forhold til virksomhedernes indberetninger til SKAT. I undersøgelsen er der konkret spurgt om,

hvilket beløb de cirka vurderer, at korrektionerne i forbindelse med deres revision eller udvidet gennemgang af 2014-regnskaberne ændrer virksomhedernes skattebetaling med. Her vurderer, en tredjedel (32%) af revisorerne, at ændringen i skattebetalingen ligger mellem 5.000 og 25.000 kroner i merbetaling til SKAT, mens 14% vurderer, at den ligger mellem 25.000 og 50.000 kroner i merbetaling. Det vil sige, at der sker flere indbetalinger til SKAT, i de tilfælde, hvor virksomhedernes regnskaber gennemgår revision. En konsekvens der med en yderligere lempelse af revisionspligten vil risikere at stige yderligere, hvilket kan risikere at være medvirkende til, at SKAT ikke modtager de indberetninger, som virksomhederne er berettigede til at indbetale. Der kan derfor ske en øget risiko for skatteunddragelse, såfremt denne påstand i fremtiden bliver en realitet. Der kan med en fremtidig lempelse af revisionspligten ikke blot være tale om en øget risiko for skatteunddragelse men ligeledes manglende regelefterlevelse. På den måde vil de danske virksomheder få mere frihed, såfremt en yderligere lempelse i fremtiden indføres, idet en yderligere lempelse kan føre til, at virksomheder med større økonomier, end de nuværende 8 millioner kroner i nettoomsætning, kan få valgmuligheden om, hvorvidt de ønsker at gennemgå revision eller fravælge denne.

FSR – danske revisorer understreger i forbindelse med ovenstående, at det er vigtigt at holde for øje, at størstedelen af de danske virksomheder, på nuværende tidspunkt, ønsker at være regelefterlevende, men at skatteområdet er så komplekst, at det er naturligt for virksomhederne at søge hjælp fra rådgivere. Virksomhederne risikerer ubevidst at begå fejl på dette område, såfremt der ikke søges hjælp fra rådgivere. Når revisionspligten lempes og den kontrol, som revisor udfører overgår fra pligtig til frivillig øges risikoen for, at virksomheder med fravalg snyder med skatteindberetninger og bliver mindre regelefterlevende. En risiko der med en fremtidig yderligere lempelse kan komme til at omfatte flere virksomheder. De nuværende såvel som fremtidige lempelser må derfor følges op af mere kontrol fra det offentlige, herunder SKAT. En kontrol, der allerede på nuværende tidspunkt er ressourcetung jf. afsnit 8.1. om ”Skatteministeriet”.

Kasper giver i den forbindelse udtryk for, at FSR som brancheforening har et større indblik i virksomhedernes hverdag og derfor proaktivt kan hjælpe de danske virksomheder og samfundet i højere grad, end hvis kontrol udføres med tilbagevirkende kræft, hvilket der kan risikeres at være tale om, i forhold til den kontrol SKAT udfører. Det skal i den forbindelse holdes for øje, at FSR støtter op om de danske revisorer og på den måde kan se en fordel i, at revisorerne benyttes til at udføre den proaktive kontrol af de danske virksomheder. SKAT har gennem de seneste års Compliance undersøgelser udført kontrol med tilbagevirkende kraft, hvilket FSR giver udtryk for Fravalg af revision, skaber risiko for skatteunddragelse

ikke har den samme gavnlige effekt, som hvis denne kontrol blev udført, allerede inden regnskaberne bliver indgivet. Der opstår i den forbindelse en twist om, hvordan de enkelte institutioner forholder sig til den øgede kontrol og hvorledes denne skal gribes an. En øget kontrol, der ved en fremtidig lempelse vil få større betydning i forhold til risikoen for øget skatteunddragelse. En risiko, der kan få store konsekvenser.

I forbindelse med lempelserne af revisionspligten mener FSR, ligesom skatteministeriet, at det kunne være relevant at indføre en fordelsordning for de virksomheder, der frivilligt har til valgt revision⁵⁶. Med denne fordelsordning mener FSR, at der bør gives en mærkbar rabat til de virksomheder, der frivilligt vælger at lade årsregnskabet revidere, når der reelt er en mulighed for at fravælge dette. FSR giver, med udgangspunkt i at skabe en større sammenhæng mellem skattekontrollen og revisionen, to bud på, hvordan en sådan fordelsordning kan se ud. Det første bud er et forslag om, at frivilligt reviderede regnskaber med blanke revisionspåtegninger bør slippe for skattekontrollen. Det andet forslag handler om, at der kan gives en større rabat i skattekontrollen, når virksomhederne er assisteret af revisor ved indberetning af selvangivelse til SKAT. Hos FSR ses en sådan fordelsordning som en mulig vej frem i forhold til at mindske risikoen for skatteunddragelse, hvilket skyldes, at en fordelsordning kan gøre mere gavn i forhold til, hvad der kan opnås ved at udføre mere kontrol af virksomhederne.

På baggrund af ovenstående giver FSR klart udtryk for, at de er imod en yderligere lempelse af revisionspligten. Dette kan skyldes, at de allerede på nuværende tidspunkt ser ulemper nok ved de nuværende lempelser. Lempelser, der ud fra deres synsvinkel har medført øget mængder af fejl, et stigende skatteprovenu og en svækket tillid til de danske virksomheder, idet det er FSRs holdning, at virksomhederne ved tilvalg af revision såvel som udvidet gennemgang til vælger en kontrol som opretholder denne tillid. En kontrol, der ved fravalg af revision vil falde væk og skabe mere usikkerhed om virksomhederne og deres regnskab.

8.5. Evalueringer fra Erhvervsstyrelsen

Siden revisionspligten blev lempet første gang i 2006, har den været underkastet overvågning, hvormed det er muligt at følge med i, hvordan lempelserne påvirker erhvervslivet. Grundet den tid det tager Erhvervsstyrelsen at indsamle data og udarbejde evalueringerne, er der kun blevet offentliggjort evalueringer fra de første seks år, lempelserne har været en realitet. Nedenstående vil

⁵⁶ ”Kontrolrabat til de transparente” FSR 2015, s. 1

derfor være en analyse af de erfaringer, der er gjort med lempelserne af revisionspligten fra 2006 – 2011.

Igennem evalueringerne er der en generel tendens til, at der for hvert år er flere virksomheder, der har mulighed for at anvende reglen om at fravælge revision. Tendensen er ligeledes, at virksomhederne, ser ud til at anvende denne mulighed, hvormed flere virksomheder år efter år, fravælger revision. Dette betyder, at flere virksomheder får muligheden for at begå skatteunddragelse, idet regnskaberne ikke længere revideres og sikkerheden for tallene i disse, dermed forsvinder. Fravalg af revision betyder ikke, at revisor fravælges helt. Som skrevet i afsnit 5.2. om ”Revisors erklæringer”, blev det med indførelsen af lempelserne muligt for revisor at tilbyde andre ydelser herunder udvidet gennemgang, review og assistance. Det er ligeledes en del af evalueringerne, at der kigges på virksomhedernes brug af revisor til andre opgaver. Tilbøjeligheden til, at virksomhederne anvender revisor, på trods af fravalg af revision, er voksende. Det vil sige, at virksomhederne stadig ønsker revisors hjælp, men vælger en af de andre ydelser, som typisk er billigere, men samtidig giver regnskabet en mindre grad af sikkerhed. Det betyder, at regnskaberne til en vis grad stadig gennemgås af en revisor og dermed er dette med til at mindske risikoen for skatteunddragelse ved et fravalg af revision.

Erhvervsstyrelsen evaluerer ligeledes hvert år på kvaliteten af årsregnskaberne, for at se om det har nogen betydning, om der er en revisor inde over eller ej. Der er i første omgang blevet kigget på forskellen i fejlprocenten mellem de virksomheder, som har mulighed for at fravælge revision, men frivilligt lader årsregnskabet revidere og de virksomheder, som anvender muligheden for at fravælge revision. Her ses der igennem evalueringerne, den samme tendens til, at årsregnskaberne for de virksomheder, som har fravalgt revision, indeholder flere fejl end årsregnskaberne for de virksomheder, som frivilligt lader regnskabet revidere.

Efterfølgende er det blevet undersøgt nærmere, om det har betydning for kvaliteten af årsrapporten om revisor udfører revision, en anden ydelse eller om virksomheden selv står med udarbejdelsen af årsregnskabet. Her er tilbøjeligheden, igennem de offentliggjorte evalueringer, at der er flere fejl i de ureviderede årsrapporter uanset, om de indeholder en erklæring eller virksomheden har stået med det hele selv.

Det fremgår samtidig af evalueringerne, at der er tale om store forskelle i fejlprocenterne for de forskellige årsrapporter, hvilket er gældende for begge undersøgelser. Undersøgelserne har vist, at mange af de fejl, som begås af de virksomheder, som fravælger revision er formelle oplysningskrav om fravalget af revision. I evalueringerne er der derfor blevet korrigeret for disse fejl, hvorfor dette

har indflydelse på den samlede fejlprocent. Efterfølgende viser tallene, at der stadig er en tendens til flere fejl i de ureviderede årsregnskaber, både med og uden erklæring. Forskellen mellem de frivilligt reviderede regnskaber og regnskaber med en erklæring er efter korrektion ikke så markant og kan derfor ikke anses som væsentlig. Derfor vurderes det ud fra en kvalitetssynsvinkel, at revisors andre ydelser giver virksomhederne samme effekt som revision. Anderledes er det, når det kommer til forskellen mellem reviderede regnskaber og ureviderede regnskaber. Her er forskellen på fejlprocenterne efter korrektion stadig af den størrelse, hvor det ud fra en kvalitetssynsvinkel ikke er ligegyldigt, om der anvendes en revisor eller ej.

Erhvervsstyrelsens evalueringer af revisionspligten, skal ud over konsekvenserne af denne, undersøge om det er forsvarligt at lempe revisionspligten yderligere. Dette gøres ved at se nærmere på hyppigheden af fejl og korrektioner af samtlige skatte- og afgiftsarter for selskaber med forskellig bistand fra revisor. Til belysning af dette har SKAT valgt at lave Compliance undersøgelser med det formål at undersøge regelefterlevelsen, ved hjælp af kontrol og gennemgang af tilfældigt udvalgte virksomheders skatteregnskab. Disse undersøgelser er ikke lavet for hvert år, men der er i perioden med evalueringer, blevet lavet tre Compliance undersøgelser.

Ved første gennemgang af Compliance undersøgelserne er der ingen indikationer på, at selvangivelserne fra virksomheder, der har fravalgt revision af årsrapporten, indeholder flere fejl end selvangivelserne fra virksomheder med revision. En nærmere gennemgang af undersøgelserne viser, at indkomstreguleringerne er større for de virksomheder, hvor revision er valgt fra. Det er ligeledes blandt disse selskaber, der er flest modspillere, det vil sige, selskaber, der ikke ønsker at følge skatte- og afgiftsreglerne. Det skal understreges, at der ikke er lavet en undersøgelse, som går på anden ydelse fra revisor, men at undersøgelserne går på, om årsrapporten er revideret eller ej. Derudover skal det holdes for øje, at andelen af virksomheder uden revision i undersøgelserne er relativt lille, hvilket giver en større statistisk usikkerhed om tallene. På trods af dette ses tallene stadig som en rettesnor for, hvordan det samlet set ser ud for disse virksomheder.

For at belyse spørgsmålet om risikoen for øget økonomisk kriminalitet har Erhvervsstyrelsen været i kontakt med Statsadvokaten for Særlig Økonomisk og International Kriminalitet. SØIK har herefter gennemgået straffesager, som er blevet behandlet af dem gennem tiden. Disse undersøgelser viser, at der ikke er sket en stigning i den økonomiske kriminalitet som konsekvens af lempelserne af revisionspligten. Dette kan forklares med, at SKAT har en administrativ bødekompentence og at SØIKs sager typisk vedrører virksomheder, som ikke har mulighed for at

fravælge revision, hvilket vil sige virksomheder med meget store økonomier jf. afsnit 8.3. om ”Statsadvokaten for Særlig Økonomisk og International Kriminalitet”.

Ud fra ovenstående viser Erhvervsstyrelsens evalueringer af erfaringerne med lempelserne af revisionspligten, at flere virksomheder med årene har fået muligheden for at fravælge revision og ligeledes anvender denne mulighed. I den forbindelse tyder det på, at revisor ikke vælges helt fra, men at virksomhederne vælger en anden og billigere ydelse, som giver en vis grad af sikkerhed på regnskabsstallene. Evalueringerne viser i samme ombæring, at kvaliteten på årsregnskabet ikke bliver påvirket af, om der udføres revision eller en anden ydelse fra revisor. Derimod bliver kvaliteten forringet, når revisor helt vælges fra og selskaberne selv står med udarbejdelsen af årsregnskabet. Om der er en revisor inde over regnskabet eller ej, har samtidig betydning for skatteregnskabet. Virksomheder uden revision har en større indkomstregulering og det er ligeledes her de største modspillere skal findes. Der er, ifølge SØIK ingen indikationer på, at lempelserne direkte har ført til mere økonomisk kriminalitet fra virksomhedernes side.

8.6. Delkonklusion

Det kan konkluderes, at de respektive fagfolk og dermed de udvalgte respondenter har dannet hver deres synsvinkel på lempelserne af revisionspligten samt muligheden for den øgede risiko for skatteunddragelse. På trods af, at aspekterne som udgangspunkt er respondenternes egne, kan det i nogle tilfælde konkluderes, at den respektive arbejdsplads har samme holdning.

Skatteministeriet giver klart udtryk for, at der kun ses få og sparsomme fordele om lempelserne af revisionspligten, hvor den vigtigste er, at det danske samfund ikke længere pålægger de små virksomheder unødvendige byrder. Den helt store eksplosive tilgang i mængden af virksomheder, der fravælger revision er kommet med den seneste lempelse i 2013. Skatteministeriet udtrykker, at det er denne lempelse, der har givet de største muligheder for, at virksomhederne kan begå skatteunddragelse. Skatteministeriet har fra start været opmærksom på, at lempelserne kunne udløse yderligere arbejde for dem og specielt et øget fokus på kvaliteten af det materiale, den enkelte virksomhed indsender. Skatteministeriet har derfor i samarbejde med instansen, SKAT kontrol, iværksat en helt ny indsatsplan i 2016, som skal være med til, at styrke bekæmpelsen af økonomisk kriminalitet herunder skatteunddragelse. Der forventes i forbindelse med en eventuel fremtidig lempelse en stigning i skatteunddragelsen. Der kan derfor allerede nu drages fordel af erfaringer fra de undersøgelser, retningslinjer og lovgivningsmæssige tiltag, som andre lande har indført.

Det er SKATs opgave, at have så neutral en holdning til afhandlingens problemstilling som muligt. Derfor er det respondenternes klare holdning, at lempelserne af revisionspligten ikke har gjort nogen gavn i forhold til risikoen for øget skatteunddragelse. SKAT ser hellere, at virksomhederne får foretaget revision, idet det er deres overbevisning, at revision er med til at undgå mange af de fejl, der kan påvises i de regnskaber, der ikke revideres og de unddragelsessager, der på baggrund af dette opstår. Med lempelserne af revisionspligten har SKAT oplevet en større mangel på ressourcer til, at udføre kvalitetskontrol på ikke reviderede regnskaber. Det er SKATs klare holdning, at en fremtidig yderligere lempelse af revisionspligten ikke er nogen god ide, idet en lempelse, hvis den bliver aktuel, må formodes at skabe en øget risiko for skatteunddragelse. Det vil betyde større krav til SKAT og deres ressourcer.

Det kan konkluderes, at SØIK er en myndighed, som har sit hovedfokus på, at efterleve den gældende lov, for derigennem at skabe retfærdighed i de sager, der ender ved myndigheden. Respondenterne fra SØIK ser lempelserne af revisionspligten som en mulighed for, at danskerne nemmere kan stifte og drive virksomhed i Danmark. Det påpeges, at nogle udnytter denne mulighed til, at oprette en virksomhed udelukkende for at begå økonomisk kriminalitet. I den sammenhæng mener SØIKs respondenter, at der allerede på nuværende tidspunkt, er nogle tiltag, der modarbejder de huller, der skabes ved, at virksomhederne kan fravælge revision herunder, at SKAT har mulighed for direkte at udsøge disse virksomheder. Der udtrykkes tvivl om, hvorvidt alle tilfælde af fejl og mangler opdages og dermed, om der opstår flere sager og mere arbejde til SØIK. SØIKs arbejde er ikke blevet påvirket af lempelserne og der ses derfor ikke nogen tendens til en større mængde skatteunddragelse. En eventuel yderligere lempelse ses derfor, som en faktor, der øger risikoen for skatteunddragelse, hvilket kan skyldes, at statistikkerne viser, at den økonomiske kriminalitet er stigende.

Respondenterne fra SØIK er af den opfattelse, at lempelserne af revisionspligten har været med til, at skabe en større forventningskløft mellem omverdenen og revisors arbejde. Det understreges derfor, at det er vigtigt at holde for øje præcis, hvad revisors arbejde omfatter.

FSR – danske revisorer udøver et politisk arbejde for at fremhæve de positive effekter af revision. De er derfor imod lempelserne af revisionspligten, idet de mener, at disse medfører en række ulemper. Ulemper, der går ud over revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant og svækker tilliden til de virksomheder, som har mulighed for at fravælge revision. Der kan derfor opstå en række fejl og mangler, som kan ramme indgivelserne til SKAT. Lempelserne vil ifølge FSR medføre en lavere regelefterlevelse og øget risiko for en udbredt grad af økonomisk fravalg af revision, skaber risiko for skatteunddragelse

kriminalitet herunder skatteunddragelse. Der gives udtryk for, at revisionspligten er et samfundsmæssigt nødvendigt værktøj, til at sikre tilliden til virksomhederne. Et værktøj, som virksomhederne kan have skattemæssige positive effekter af, idet virksomheden derigennem opnår den fornødne rådgivning og opretholder en hensigtsmæssig adfærd. FSR er modstandere af en fremtidig lempelse af revisionspligten, idet de ser en risiko for, at de nuværende ulemper øges og der opstår en stigning i den allerede øget mængde af fejl, det stigende skatteprovenu samt den svækkede tillid til de danske virksomheder. Det er FSRs klare holdning, at virksomhederne ved tilvalg af revision såvel som udvidet gennemgang til vælger en kontrol, som opretholder tilliden, mindsker fejlene og regulerer skatteprovenuet. En kontrol, der ved fravalg af revision vil forsvinde og dermed skabe mere usikkerhed om virksomhederne og deres regnskab.

Erhvervsstyrelsen har foretaget evalueringer af revisionspligten siden den første lempelse i 2006. Der ses igennem disse en generel tendens til, at der for hvert år er flere virksomheder, der har mulighed for at fravælge revision. Dette betyder, en øget risiko for skatteunddragelse, idet regnskaberne ikke længere revideres og sikkerheden dermed forsvinder. Der ses samtidig en stigende tendens til, at kvaliteten af regnskaberne er faldende, hvilket vil sige, at disse indeholder flere fejl, når revision fravælges. Der evalueres, igennem Compliance undersøgelser, på, hvorvidt det er forsvarligt at lempe yderligere på revisionspligten. Tendensen er, at der ikke begås flere korrektioner af virksomheder uden revision, men at foretagne korrektioner er større for virksomheder uden revision. Det er ligeledes blandt virksomhederne uden revision, at de største modspillere skal findes, hvilket vil sige, at der ikke ses fordele ved en yderligere lempelse.

9. Risikoen for øget skatteunddragelse og muligheden for succesrig begrænsning af denne i Danmark

Følgende afsnit vil være en diskussion af, hvorvidt fravalg af revision skaber en øget risiko for skatteunddragelse og hvilke muligheder, der i fremtiden vil være for en succesrig begrænsning af denne risiko i Danmark. Diskussionen vil med udgangspunkt i de tidligere afsnit tage problemformuleringen op og dermed give en besvarelse af denne samt en gennemgang af hvilke muligheder, der er for at begrænse en sådan risiko i Danmark i fremtiden.

9.1. Øget risiko for skatteunddragelse

Ud fra ovenstående redegørelse og analyse står det klart, at muligheden for, at dele af regnskabsklasse B kan fravælge revision fremkommer af årsregnskabslovens § 135. Revisionspligten i årsregnskabsloven er siden 2006 og frem til i dag ændret tre gange. Det kan på baggrund af årsregnskabslovens § 135 diskuteres, hvorvidt lempelserne af revisionspligten bringer en række fordele og ulemper med sig. Fordele og ulemper, som både kan påvirke virksomhederne og revisorerne men ligeledes det danske samfund. Spørgsmålet er derfor, om det er fordelene eller ulemperne, der vejer tungest og om dette bringer en øget risiko for skatteunddragelse med sig.

Fordelene ses ikke i helt så stor grad som ulemperne og den umiddelbare eneste fordel ses ved, at muligheden for at fravælge revision kan give en besparelse for virksomhederne, idet omkostningen i forbindelse med revisionshonoraret frafalder. Denne besparelse kan gøre en stor forskel, især for de mindre virksomheder, idet der kan være tale om en omkostningstung udgift for disse virksomheder. Det kan i den forbindelse diskuteres, hvorvidt virksomhederne på lang sigt sparer penge på at fravælge revision, idet den enkelte virksomhed selv er pålagt ansvaret for at få udarbejdet årsregnskabet. Et ansvar, der kræver, at den enkelte virksomhed bruger ressourcer på at sætte sig ind i dette, medmindre virksomheden vælger at få revisor til at udføre en af de andre erklæringstyper herunder review eller regnskabsassistance. Valget af en anden erklæringstype end revision og udvidet gennemgang kan komme til at koste virksomheden dyrt, idet disse erklæringstyper ikke er forbundet med samme grad af sikkerhed som revision og udvidet gennemgang. De enkelte virksomheder opfordres derfor til at vurdere de langsigtede konsekvenser af et fravalg, inden dette foretages.

Lempelserne af revisionspligten og dermed besparelsen af revisionshonoraret for de virksomheder, som kan anvende reglen herfor kan, ud over ovenstående, gøre det nemmere for iværksættere at opstarte og drive virksomhed i Danmark. Dermed er lempelserne med til at skabe bedre muligheder for virksomhedsdrift i Danmark. Med en øget mulighed for virksomhedsdrift i Danmark kan der Fravalg af revision, skaber risiko for skatteunddragelse

skabes flere arbejdspladser, hvilket skal ses som en fordel. På baggrund af dette mener vi, at besparelsen, som lempelserne af revisionspligten medfører, samt de administrative byrder som virksomhederne undgår, kan være med til at skabe et bedre grundlag for at drive virksomhed i Danmark. Ligeledes kan det betyde en mindre arbejdsløshed i det danske samfund, idet flere virksomheder, alt andet en lige må betyde flere arbejdspladser.

Sammenholdes afhandlingens analyseafsnit ses der ligeledes ulemper forbundet med de fordele som lempelserne har medbragt. Ulemper, der kan øge risikoen for økonomisk kriminalitet herunder skatteunddragelse i det danske samfund, idet de virksomheder, der etableres med lempelserne af revisionspligten, kan have mulighed for, at køre i længere tid end tidligere uden der føres kontrol med disse. En sådan manglende kontrol giver derfor virksomhederne større muligheder for at undgå at blive opdaget, såfremt der indgives ukorrekte oplysninger til SKAT og på den måde kan de have mulighed for at udføre en større mængde skatteunddragelse end tidligere.

De ovenstående fordele kan derfor ikke stå alene, idet disse skal ses i lyset af de ulemper, som lempelserne medfører. Herunder er der, ud over ovenstående, den ulempe, at et fravalg af revision er ensbetydende med en mindre grad af sikkerhed i årsregnskabet. Dette er uanset om den enkelte virksomhed fravælger revisor helt eller om der i stedet vælges review eller regnskabsassistance, idet disse erklæringstyper er forbundet med en betydelig mindre grad af sikkerhed end revision og udvidet gennemgang. Dette kan betyde, at den enkelte virksomhed kan få svært ved at tiltrække nye investorer samt lave nye kreditaftaler med bank og leverandører og at nuværende kreditorer og leverandører kan stille højere krav til virksomheden fx i form af kortere kredittider. Set fra investorernes side er dette et logisk tiltag, idet de ikke længere har revisors sikkerhed for regnskaberne. Fra virksomhedernes side er sådanne tiltag forbundet med en ulempe, idet de kan få sværere ved at udvide virksomheden og skaffe likvide midler, da det må formodes, at den enkelte investor kan risikere at stille spørgsmålstejn ved virksomhedens regnskab. Vi mener derfor, at den enkelte virksomhed, inden et eventuelt fravalg, skal være bevidst om, at denne ulempe kan forekomme. En ulempe, hvor de fulde konsekvenser endnu ikke kendes.

Det er derfor vores overbevisning, at de positive fordele som lempelserne har givet, desværre på længere sigt risikerer at være forbundet med en række ulemper, som der endnu ikke er skabt et fuldt overblik over. Vi vurderer derfor, at virksomhederne bør kigge på, hvilke konsekvenser et fravalg af revision kan have for virksomheden. Dette gør sig gældende både på kort og lang sigt, idet de langsigtede konsekvenser kan være dem, der kan få den største betydning for virksomheden, idet en ekspansion kan blive besværliggjort ved, at årsregnskabet ikke er revideret.

I forbindelse med lempelserne af revisionspligten kan der ved indgivelse af oplysninger til SKAT ligeledes opstå en række ulemper. Skulle en virksomhed ende i en retssag, fx fordi der er manglende eller forkerte oplysninger i selvangivelsen, som indgives til SKAT, kan dette komme til at koste virksomheden dyrt og i sidste ende kan denne udgift udligne den besparelse, der er på revisionshonoraret. En sådan retssag kunne eventuelt være undgået, såfremt den enkelte virksomhed ikke havde fravalgt revision. En sådan situation og en eventuel retssag kan samtidig komme til at påvirke virksomhedens renommé og brand, hvilket kan føre til tabte kunder og dermed tabte indtægter. Det betyder, at virksomheden, ud over udgifter til retssagen, kan komme til at betale dyrt i form af tabte indtægter, såfremt der skulle opstå en retssag eller virksomheden bliver opdaget i bevidst at indgive forkerte tal til SKAT. Det bør derfor overvejes nøje inden virksomheden vælger revision fra, hvilke yderligere konsekvenser et sådan fravalg kan have for virksomheden. Et fravalg i virksomhedens regnskabsmæssige del herunder revision og udvidet gennemgang kan på den måde få konsekvenser andre steder i virksomheden. Det er derfor vores overbevisning, at den enkelte virksomhed skal holde for øje, at et sådan fravalg skal ses i et 360 graders perspektiv, hvilket betyder, at det kan få konsekvenser andre steder end først tiltænkt. Samtidig er det vores mening, at virksomhedernes fravalg skaber en større risiko for skatteunddragelse, når der indgives oplysninger til SKAT af en virksomhed, som ikke har gennemgået revision.

Der ses i forlængelse af de ovenstående ulemper for virksomhederne, ligeledes ulemper af mere samfunds- og branchemæssig karakter når virksomhederne fravælger revision. Dette skyldes, at et fravalg af revision efter vores overbevisning er ensbetydende med, at flere virksomheder fravælger kontrollen af årsregnskabet. Årsregnskabet er baggrunden for de oplysninger, der bliver indberettet til øvrige instanser i landet, herunder selvangivelserne til SKAT, hvorfor den manglende kontrol efter vores mening øger risikoen for manglende eller forkerte indberetninger, samtidig er det muligt, at dette kan medføre svigagtige handlinger. Ved et stigende antal virksomheder, der fravælger revision er det derfor vores anskuelse, at de enkelte arbejdsbyrder flyttes fra revisorernes skuldre og til SKATs, hvilket skyldes, at SKAT i en sådan situation bliver underlagt en større arbejdsbyrde, hvis alle disse virksomheders indgivelser skal kontrolleres. Såfremt SKAT ikke formår at udføre en øget kontrol, er det vores opfattelse, at der åbnes op for en øget risiko for skatteunddragelse, idet nogle virksomheder vil gå fri af kontrollen.

I den forbindelse er der ligeledes den ulempe, at fravalget af revision og dermed af kontrollen kan føre til, at flere opretter selskaber for bevidst at snyde. Dette er en af SKATs problemstillinger, idet det er svært at få fat i bagmændene i tide. Denne problemstilling opstår, fordi bagmændene ofte har

lukket virksomheden og er flyttet ud af landet. En af årsagerne til, at det kan være svært for SKAT at stoppe bevidste snydere er, at disse ofte arbejder i det skjulte og er væk når virksomheden kommer i SKATs søgelys. Derudover har SKAT ikke ressourcerne til at undersøge hver enkelt selvangivelse, der indberettes og dermed, vil der være nogle forhold, som ikke opdages. Det er vores holdning, at en sådan udvikling grundet lempelserne af revisionspligten er uheldig, idet indførelsen af årsregnskabslovens § 135 er sket for at give de danske virksomheder en række lempeligere krav, der har til formål at skabe de bedst mulige betingelser for, at den enkelte virksomhed kan drive sin forretning og på den måde vækste. Vi må derfor formode, at yderligere lempelser i fremtiden, såfremt denne udvikling fortsætter, ikke vil komme på tale, idet sådanne lempelser ikke kan være aktuelle, hvis der opstår for mange virksomheder, som direkte udnytter reglerne. Denne holdning understøttes af FSR – danske revisorer, som giver udtryk for, at lempelserne af revisionspligten skal tages op til revurdering, idet de mener, at det må påkalde politikernes opmærksomhed, såfremt flere og flere virksomheder bevidst vælger at snyde. Der opstår på den baggrund en ny debat, hvor spørgsmålet om revisionspligt igen er til diskussion. En debat, som de danske politikere på nuværende tidspunkt har påbegyndt. I forlængelse af den aktuelle skattely sag, fra Panama Papers, giver de danske politikere på nuværende tidspunkt udtryk for, at det kan være aktuelt at indføre højere bødestrafte til dem, herunder både enkelt personer og virksomheder, som begår skatteunddragelse. Samtidig skal autoriteten til at rådgive andre kunne fratages de personer, som bevidst rådgiver andre til at begå skatteunddragelse. Sådanne personer kan muligvis komme til at omfatte revisorer, der ubevidst ikke ser en virksomheds eventuelle skatteunddragelse, i de tilfælde, hvor der til vælges en anden ydelse end revision og udvidet gennemgang. Konkret vil Socialdemokraternes formand bekæmpe brugen af skattely og skatteunddragelse med 17 forslag fordelt på fem konkrete indsatsområder. Udover hårdere straffe for skatteunddragelse skal bankerne, som noget, nyt have pligt til at indberette oplysninger om samtlige transaktioner. Derudover bør det såkaldte rådgiveransvar, som den enkelte revisor er omfattet af, skærpes, på den måde bliver det lettere at straffe revisorer og bankfolk med fængsel, hvis de medvirker til skatteunddragelse. Vi mener derfor, at dette tiltag kan være med til, at mindske risikoen for øget skatteunddragelse fremadrettet, idet der åbnes op for, at der kan indføres hårdere straffe på området. Straffe, der kan komme til at gå ud over enkeltpersoner såvel som virksomheder i det danske samfund.

Ud fra ovenstående analyse af interviews, med respondenter fra de forskellige instanser, er der en general tendens til, at lempelserne af revisionspligten ikke har givet anledning til ændret arbejdsgange. Når det kommer til SKATs såvel som Skatteministeriets arbejde, gives der udtryk

for, at på trods af, at kompetencen og oplysningerne for at kunne udsøge virksomheder, der har fravalgt revision, er til stede, er der ikke tilstrækkelige ressourcer til at kunne gennemgå samtlige af disse selvangivelser. Derfor udvælges virksomheder til kontrol på baggrund af en række bestemte kriterier og udsøgninger, fx om der benyttes fri bil. Dette betyder, at nogle fejl ikke findes og derfor kan virksomhederne slippe af sted med dette, uanset om det er uagtsomt eller forsætligt. Det er derfor vores overbevisning, at de manglende ressourcer er årsagen til, at arbejdsgangene ikke er blevet påvirket af lempelserne. Vi må formode, at der er en række virksomheder, som på grund af de manglende ressourcer, går fri af kontrol. Der kan derfor ikke skabes et retvisende billede af, hvorvidt lempelserne har ført til ændringer i arbejdsgangene hos SKAT og skatteministeriet, idet det ikke vides, hvordan det havde set ud, såfremt de krævede ressourcer havde været til stede.

Samme tendens om manglende forskel i dagligdagens arbejde ses i midlertidig ved SØIK, hvilket kan skyldes, at de virksomheder, der på nuværende tidspunkt har mulighed for at fravælge revision, endnu beløbsmæssigt, er for små til, at disse sager kommer videre til SØIK. Samtidig har SKAT en administrativ bødekompentence til at afgøre visse sager for at undgå, at for mange sager bliver sendt videre. I forhold til SØIK kan det have en indflydelse, at lempelserne af revisionspligten grænsemæssigt ikke er hævet, hvilket betyder, at virksomheder med økonomier, der har relevans for SØIK, ikke er underlagt den nuværende mulighed for fravalg af revision.

Disse tendenser kan efter vores vurdering betyde, at det vil blive dyrere at indsætte flere ressourcer for at skabe mulighed for kontrol af samtlige virksomheder end det er, at lade nogle af virksomhederne gå fri. Dette kan understøttes af, at der ved en regulering af de nuværende lempelser, hvorefter at flere virksomheder i fremtiden får mulighed for at fravælge revision, ligeledes vil ske en korrektion i beløbsgrænserne. En korrektion, der vil gøre, at den yderligere lempelse af revisionspligten kan komme til at omfatte virksomheder med økonomier af en sådan størrelse, at det kan få afgørende betydning for det danske samfund og derigennem den øgede risiko for skatteunddragelse. En yderligere lempelse, som omfatter virksomheder med større økonomier, kan samtidig komme til at få betydning for SØIKs arbejde. Dette skyldes, at virksomheder med økonomier på over 8 millioner kroner i nettoomsætning, vil være virksomheder, som efter vores mening, kan begå en sådan grad af skatteunddragelse, at det kan blive en sag direkte for SØIK.

FSR – danske revisorer giver i forbindelse med ovenstående klart udtryk for, at de ser en tendens til, at antallet af fejl i forbindelse med selvangivelserne til SKAT er steget, men at disse fejl ikke er opstået på baggrund af bevidste handlinger fra virksomhedernes side. Fejlene menes at være opstået på baggrund af uvished om et stort, komplekst skatteområde, som indeholder mange regler, der kan være svære at få et overblik over. Derfor er et fravalg af revision eller helt af revisor, efter vores

Fravalg af revision, skaber risiko for skatteunddragelse

mening en dårlig idé i de tilfælde, hvor dette forårsager en manglende kompetence, som fører til flere fejl i det endelige resultat, hvilket skyldes, at det på den måde bliver for stor en byrde at pålægge de enkelte virksomheder. Dermed er det, efter vores mening, et stort problem, at den professionelle rådgivning forsvinder fra et så komplekst område, som skatteområdet er i Danmark, idet det kan betyde, at virksomhedsejere og -ledere, kan komme til at sidde med skatteindberetningerne for deres virksomhed, hvilket kan være en opgave, som de ikke egner sig til. Ud fra vores betragtning er det danske samfund og de danske virksomheder på nuværende tidspunkt ikke klar til, at være underlagt sådanne lempelser, idet den danske skattelovgivning er et komplekst område, hvor der er en stor risiko for, at der bevidst såvel som ubevidst kan opstå skatteunddragelse. Med en eventuel indførelse af en yderligere lempelse i fremtiden, kan det derfor være en mulighed samtidig at kigge på, om den aktuelle skattelovgivning skal gennemgå en revurdering.

Når en virksomhed fravælger revision, er det sjældent med det formål bevidst at snyde samt undgå skattebetaling og i den forbindelse heller ikke at snyde sig selv. Imidlertid har mange af de mindre virksomheder i Danmark, som det ses ovenfor, ikke kompetencen til at arbejde med skatteområdet, men på trods af en manglende forståelse for alle regler, er det sjældent, at virksomheden eller ejerne bliver snydt, når der er manglende eller forkerte oplysninger i selvangivelsen. Tendensen kan skyldes, at den enkelte virksomhed sørger for, at den i forbindelse med skatten ikke snyder sig selv. Denne udvikling betyder, at der ses flere skattemæssige korrektioner fra SKATs side. Korrektioner, der ofte ender med en merbetaling til SKAT. Det, at der på baggrund af lempelserne af revisionspligten sker flere og større korrektioner i indberetningerne til SKAT, ses ud fra vores synsvinkel, som en negativ konsekvens, idet der med de manglende ressourcer for øje, må formodes at være en række virksomheder, som ikke bliver opdaget i forbindelse med SKATs kontroller og dermed går fri af korrektionerne. Vi mener derfor, at der er en klar risiko for, at lempelserne samt SKATs manglende ressourcer har medført en øget risiko for skatteunddragelse.

I analysen er der ligeledes en general tendens til, at respondenterne mener, at der i forbindelse med lempelserne er opstået en større forventningskløft mellem revisors arbejde og omverdenen. Det betyder, at mange af virksomhederne ikke er klar over om de reelt får foretaget revision eller ej. Denne problemstilling kan for det første skyldes, at virksomhedsejeren ikke har sat sig ind i arbejdet med regnskaberne samt kontrakten med revisor og derfor, ikke er klar over, hvad der reelt står i aftalen og ligeledes hvilket arbejde, der kan forventes udført af revisor. En anden årsag kan være, at mange ikke har den fornødne viden om de forskellige revisionsydelser og erklæringstyper.

Dette kan få virksomhederne til at formode, at det, at der er en revisor inde over regnskabet er lig med en revision af regnskabet. Årsagen kan muligvis være, at revisor ikke er grundig nok i sin forklaring af, hvad den købte ydelse indebærer herunder, hvilke handlinger revisor udfører, men hvad vigtigere er, hvilke handlinger revisor ikke udfører. Det må, efter vores mening, formodes, at lempelserne af revisionspligten kan have været medvirkende til, at forventningskløften er steget markant de seneste år.

Med den sidste lempelse af revisionspligten i 2013 blev erklæringsstandarden om udvidet gennemgang indført i den danske lovgivning. Denne erklæringstype kan være medvirkende til, at de danske virksomheder ikke altid har et klart overblik over, hvilken ydelse revisor yder, idet den lovgivningsmæssigt sidestilles med revision. Det er vores opfattelse, at erklæringsstandarden om udvidet gennemgang ikke direkte kan sidestilles med den voksende forventningskløft, men at denne kan have indflydelse på virksomhedernes forvirring over, hvilken ydelse revisor reelt udfører for dem. Vi mener derfor, at det kan have en betydning, såfremt det fra revisors side bliver tydeliggjort yderligere, hvilke ydelser, der tilbydes og i sidste ende, hvilken ydelse virksomheden har valgt, herunder hvilke handlinger revisor udfører og ikke udfører.

Det, at udvidet gennemgang lovteknisk sidestilles med revision, mener vi, er til fordel for de danske virksomheder, idet der stadig bliver ført kontrol og udført en mængde arbejde fra revisor, som udtrykker en begrænset sikkerhed, med mulighed for yderligere sikkerhed, såfremt der udføres specifikke handlinger. Samtidig blev der åbnet op for, at de enkelte virksomheder kan spare penge på revision og samtidig opnå en høj sikkerhed for deres regnskab. En sikkerhed, der kan være med til at skabe et retvisende billede af virksomheden overfor fx eventuelle kreditorer. Det er derfor vores opfattelse, at indførelsen af udvidet gennemgang har tilført de danske virksomheder en ydelse fra revisor, som giver en mulighed for at undgå de unødvendige byrder ved den traditionelle revision og samtidig opnå en høj grad af sikkerhed for årsregnskabet. En sikkerhed, der kan være medvirkende til at skabe færre skattemæssige korrektioner i fremtiden.

Mange revisorer rådgiver i dag deres kunder til at fravælge revision, hvilket kan skyldes, at revisor slipper for kvalitetskontrol af sit arbejde og dermed kan ydelsen tilbydes billigere. En billigere ydelse kan samtidig tiltrække en stor del af de mindre virksomheder, der på nuværende tidspunkt har mulighed for at fravælge revision og som ikke har så mange midler at gøre med. Disse virksomheder kan fx have gavn af at investere de midler de har, andre steder end på et dyrt revisorhonorar. Dertil kan det, efter vores mening, formodes, at disse virksomheder ved

rådgivningen om at fravælge revision, ikke bliver gjort bekendt med de konsekvenser, som dette kan have.

En manglende kvalitetskontrol kan efter vores overbevisning være med til, som tidligere nævnt, at skade virksomhedernes omdømme over for deres investorer. Dette skyldes, at revisor kan tage lettere på arbejdet, når der ikke foretages kontrol af det udførte arbejde og dermed kan det være virksomhederne, der kan komme til at tage konsekvenserne, såfremt regnskabet ikke er i orden. Det er ikke direkte noget, der kan skade virksomhederne her og nu, men ser den enkelte virksomhed på flere forskellige faktorer, kan en manglende kvalitetsstempling af revisors arbejde have konsekvenser for virksomheden på længere sigt. Dertil skal det påpeges, at hvad enten revisor udfører revision, udvidet gennemgang, review eller assistance, er det typisk revisor, der kommer til at stå til ansvar i de tilfælde, hvor der er manglende eller forkerte oplysninger i regnskabet. Dette skyldes, at virksomhederne er i god tro om, hvilket arbejde de får udført af revisor og det er derfor kun i de tilfælde, hvor det kan påvises, hvad aftalen mellem revisor og virksomheden indebærer, at revisor kan gå fri af ansvaret. Den mindskede kvalitetskontrol kommer på den måde til at spille en afgørende rolle i forhold til revisorernes arbejde, idet der uden kvalitetskontrol ikke føres kontrol af deres arbejde. Der kan på den måde ikke direkte drages paralleller til virksomhedernes regnskaber, men det må formodes, at dette har indflydelse. En indflydelse, der på længere sigt kan risikere at ramme skatteloven.

Den hårde kvalitetskontrol kan efter vores mening være en medvirkende faktor til, at flere og flere virksomheder, ud over reglerne om lempelse af revisionspligten, bliver rådet til at fravælge revision. Der kan i den forbindelse åbnes op for en debat, om hvorvidt denne kvalitetskontrol kan være medvirkende til den øgede risiko for skatteunddragelse, som vi anser for at være tilstede i det danske samfund.

Ovenstående understøttes af, at det gøres klart fra respondenternes side, at de formoder, at mængden af skatteunddragelse samt andre typer af fejl og besvigelser har været stigende i takt med muligheden for fravalg af revision. Denne påstand er der imidlertid ikke belæg for og den anses derfor som en formodning, der bygger på, at det formentlig er lettere at begå fejl og besvigelser når kontrollen forsvinder. En formodning, der efter vores mening kan forventes at blive til en realitet, såfremt der i fremtiden sker en yderligere lempelse af revisionspligten, idet kontrollen vil forsvinde på de virksomheder, som arbejder med langt større økonomier end på nuværende tidspunkt. Dette skal sammenholdes med, at den øgede risiko for skatteunddragelse kan stige markant idet, der kan blive tale om virksomheder, der har flere millioner i omsætning end de nuværende 8 millioner kroner i nettoomsætning. Denne formodning skal sammenholdes med det faktum, at der samtidig ikke er ressourcer nok, hos blandt andet SKAT, til at kontrollere indberetningerne fra de enkelte

virksomheder for fejl. Et ressource spørgsmål, der ligeledes må formodes at få endnu større betydning på de forskellige instansers hverdag, såfremt der i fremtiden skulle ske en yderligere lempelse. En lempelse der skaber en større arbejdsbyrde for de berørte parter.

Hvorvidt en virksomhed har brug for, at der er en revisor inde over regnskabet eller ej, kan ses på kvaliteten af årsrapporterne. Her fremkommer det gennem analysen af Erhvervsstyrelsens evalueringer af lempelserne af revisionspligten, at det har stor betydning for regnskabet om virksomheden har tilknyttet en revisor. Evalueringerne viser imidlertid, at det ikke er afgørende, hvilken ydelse revisor bistår virksomheden med, det vil sige om det er revision, udvidet gennemgang, review eller assistance. Det afgørende er, om virksomheden står på egne ben, når årsregnskabet skal udarbejdes eller om de i en eller anden grad har mulighed for at gøre brug af revisors kompetencer.

Ud fra vores betragtning er der ikke desto mindre stor forskel på, om revisor udfører assistance eller, om der afgives en erklæring med en vis grad af sikkerhed. Det er derfor vores overbevisning, at virksomhederne som minimum bør få en review erklæring på årsregnskabet, for at opretholde en vis kvalitet i regnskabet. Årsagen hertil er, at revisor ved assistance ikke kontrollerer nogle af oplysningerne, idet assistance er en hjælp til opstilling af de finansielle oplysninger. Ved assistance kan det antages, at virksomhederne ikke begår samme mængde skatteunddragelse, som uden revisor tilknyttet, idet virksomhederne kan have en frygt for, at revisor opdager dette i forbindelse med opstillingen af de finansielle oplysninger, men erklæringen er uden sikkerhed og hverken SKAT eller virksomhedens interessenter har på den måde sikkerhed for regnskabet.

I forbindelse med revisors erklæringer og muligheden for fravalg af revision, er det vores overbevisning, at revisors supplerende oplysninger har betydning for den øgede risiko for skatteunddragelse. Dette skyldes, at de supplerende oplysninger om andre forhold, herunder ledelsesansvar, ikke afgives, såfremt revision, såvel som udvidet gennemgang, fravælges. Årsagen hertil er, at revisor, i de supplerende oplysninger, har mulighed for at angive, såfremt det observeres, at den gældende skattelovgivning ikke overholdes. De supplerende oplysninger bliver på den måde, en medvirkende faktor til at modvirke den øgede risiko for skatteunddragelse. Den faldende grad af sikkerhed ved de forskellige typer af erklæringer kan sammenholdes med, at der ved review, såvel som regnskabsassistance, ikke skal afgives supplerende oplysninger om andre forhold. Det er derfor, efter vores mening, vigtigt, at den enkelte revisor skelner mellem dette i forbindelse med det udførte arbejde. Samtidig kan de virksomheder, der bevidst begår skatteunddragelse have mulighed for at undgå revisors angivelser og dermed fortsætte

skatteunddragelsen. De supplerende oplysninger får, på baggrund af dette, en væsentlig betydning når revision fravælges, idet vi mener, at det er problematisk, at netop de supplerende oplysninger om andre forhold frafalder, fordi der uden revisors afgivelser af disse åbnes op for, at virksomheder kan få lettere ved at begå skatteunddragelse fremadrettet. Vi mener derfor, at det lovgivningsmæssigt bør overvejes, om der skal reguleres på kravene til de supplerende oplysninger fremadrettet, hvorefter disse ligeledes kommer til at omfatte revisors andre erklæringer. Sker der en regulering af revisors erklæringstyper, vil der ved flere af disse kunne blive taget højde for spørgsmålet om ledelsesansvar. Med en regulering risikeres der stadig at være et gab i lovgivningen, såfremt den enkelte virksomhed vælger revisors ydelser fra.

Det er, på baggrund af ovenstående, vores betragtning, at lempelserne af revisionspligten gennem de seneste ti år har givet en øget risiko for skatteunddragelse blandt virksomhederne, når regnskaberne ikke revideres. En risiko, der ud fra vores synsvinkel kan komme til at påvirke det danske samfund negativt og på den måde skabe en øget risiko for, at der opstår en større mængde fejl. Dette skal ud fra vores anskuelse holdes op imod, at skattelovgivningen er et komplekst område, hvor det må formodes, at de fleste virksomheder har brug for faglig sparring. En faglig sparring, vi anser som nødvendig for at mindske fejlene i selvangivelserne, samtidig understøttes dette af, at SØIK ser, igennem udarbejdede statistikker, en tendens til, at den økonomisk kriminalitet er stigende. Vi formoder derfor, at den største forskel i forhold til den øgede risiko for skatteunddragelse er, hvorvidt revisor vælges helt fra, eller om der til vælges en af erklæringstyperne med sikkerhed. Det er efter vores overbevisning ikke af afgørende betydning, hvorvidt det er revision, udvidet gennemgang eller review, den enkelte virksomhed vælger at benytte, hvis det holdes for øje, at de tre erklæringstyper har forskellig grad af sikkerhed. Samtidig ser vi det som en ulempe i forbindelse med den øgede risiko for skatteunddragelse, at de danske revisorer i stigende grad råder virksomhederne til at fravælge revision. Vi ser derfor en klar tendens til, at lempelserne af revisionspligten har medført en øget risiko for skatteunddragelse. En risiko, der potentielt kan blive større i fremtiden, såfremt der indføres en yderligere lempelse.

9.2. Succesrig begrænsning af risikoen for skatteunddragelse i Danmark

Efter foregående afsnit står det nu klart, at de senere års lempelser af revisionspligten i Danmark har medført en øget risiko for skatteunddragelse. Samtidig må det forventes, at denne risiko vil blive øget, såfremt der i fremtiden kommer yderligere lempelser af revisionspligten. Derfor vil dette afsnit fokusere på mulighederne for at begrænse denne risiko, da dette alt andet lige kan komme til at koste den danske stat penge, både nu og eventuelt i fremtiden.

Den nok nemmeste og mest oplagte mulighed for at begrænse risikoen for skatteunddragelse er muligheden for at tildele SKAT yderligere ressourcer til at gennemgå virksomhedernes selvangivelser. Denne mulighed er oplagt, idet SKAT selv udtaler, at de på nuværende tidspunkt har alle de oplysninger, som det kræver for at kunne føre kontrol med samtlige virksomheder samt det, at der er mulighed for konkret at udsøge de virksomheder, der har fravalgt revision. Det, der er problemstillingen ved SKAT på nuværende tidspunkt er, at der ikke er ressourcer til at kontrollere alle selvangivelserne. Såfremt de nødvendige ressourcer bliver tildelt SKAT, må det forventes, at risikoen for skatteunddragelse mindskes kraftigt eller eventuelt forsvinder. Derfor kan det, efter vores overbevisning, være en mulighed at tildele SKAT de fornødne ressourcer for at afhjælpe den øgede risiko for Skatteunddragelse. Det skal i den forbindelse holdes for øje, at en tildeling af flere ressourcer til SKAT kan blive omkostningstungt. En tildeling af flere ressourcer bør derfor holdes op imod de stigende omkostninger samt den merindtægt, det må formodes, at staten kan få ved at indføre disse ressourcer. Om allokering af arbejdsbyrden fra den førhen værende revisionspligt og til SKAT kan bringe både fordele og ulemper med sig, idet det kan formodes, at det i nogle tilfælde vil komme til at koste mange arbejdstimer og dermed penge fx at finde frem til alle fejl i virksomhedernes selvangivelser. Opvejes fordelene med ulemperne, må det i sidste ende formodes, at det vil komme til at koste for mange ressourcer at finde frem til de små fejl i selvangivelserne, eftersom det kan tage lang tid at få disse gravet frem og disse ikke giver en betydelig indtjening. SKAT giver samtidig udtryk for, at de på nuværende tidspunkt er mest opmærksomme på, om der kommer penge nok i den danske statskasse og ikke om alle fejl og mangler bliver opdaget, selvom dette under alle omstændigheder ville være det mest optimale.

Det er på baggrund af ovenstående vores overbevisning, at den optimale løsning i denne forbindelse vil være, at regulere SKATs ressourcer til de niveaumæssigt passer i forhold til de forventede indtægter. Vi mener derfor, at en mulig begrænsning af den øgede risiko for skatteunddragelse kunne ske ved, at SKAT bliver tildelt flere ressourcer end i dag og dermed får muligheden for at opdage flere fejl i virksomhedernes selvangivelser. Der skal i den forbindelse findes en balancegang, som vil muliggøre, at der indføres en kontrol efter flere betydningsfulde fejl og på den måde ikke en direkte kontrol af de fejl, der er af en sådan størrelse, at de reelt ikke har betydning for den øgede skatteunddragelse.

En anden mulighed for at begrænse risikoen for skatteunddragelse kunne være at indføre en fordelsordning for de virksomheder, der til vælger revision. En metode der bakkes op af FSR – danske revisorer. FSR giver i den forbindelse udtryk for, at dette kunne være vejen frem, idet det kunne være en mulighed, hvor flere virksomheder, såfremt de kan opnå fordele ved det, vil til vælge

revision såvel som udvidet gennemgang frem for at fravælge disse, selvom de har muligheden for dette. Forslaget om en fordelsordning kan efter vores mening være en god ide, idet en sådan fordelsordning eventuelt vil kunne gøre større gavn i forhold til den øgede risiko for skatteunddragelse frem for, hvad en yderligere kontrol ville kunne bidrage med.

Ved indførelsen af en fordelsordning skal der gives en mærkbar rabat til de virksomheder, der frivilligt vælger revision til, når de, som nævnt, reelt har mulighed for at fravælge revision af årsregnskabet. Det er vores anskuelse, at en sådan fordelsordning kan være med til at mindske risikoen for skatteunddragelse og at FSR giver et reelt bud på en implementeringsmulighed, når de giver udtryk for, at dette kan gøres ved, at skattekontrollen og revisionen i højere grad skal have en sammenhæng. Dette kan fx gøres ved, at frivilligt reviderede regnskaber, med blanke revisionspåtegninger slipper for skattekontrollen eller, at den enkelte virksomhed får en større rabat i skattekontrollen, hvilket vil sige, at virksomhederne undgår den ellers skærpede skattekontrol, når virksomhederne er assisteret af revisor ved indberetning af deres selvangivelse til SKAT.

Det, at indførelsen af en fordelsordning kan være med til at mindske risikoen for skatteunddragelse er ud fra vores overbevisning en fordelagtig måde, at skabe en succesrig begrænsning i Danmark. Dette skyldes, at virksomhederne indirekte vil blive motiveret til at til vælge revision, samtidig begrænser det ikke muligheden for nemmere virksomhedsdrift, som har været lempelsernes formål. En fordelsordning, der på den måde, indirekte kan være med til, at dele modspillerne fra medspillerne, når det kommer til overholdelse af fx skattelovgivningen og dermed mindskelse af risikoen for skatteunddragelse.

Denne overbevisning bygger på, at det er vores erfaring, at Holland inden for de seneste år har indført en lignende ordning omhandlende en rabatordning for virksomheder, der får foretaget revision. Det kan gavne Danmark, at Holland på nuværende tidspunkt har indført en sådan ordning, idet de danske politikere kan drage erfaringer af den allerede indførte ordning. I forlængelse af dette er det vores vurdering, at denne metode vil kunne være gavnlig i forhold til den øgede risiko for skatteunddragelse i Danmark. Denne vurdering bygger samtidig på det faktum, at cirka halvdelen af de korrektioner, der sker i forbindelse med virksomhedernes selvangivelser, sker i skattemæssigt favør, hvorfor der med en fordelsordning, som alt andet lige må have til formål at få flere virksomheder til frivilligt at til vælge revision, kan skabes en mulighed for færre fejl og skattemæssige korrektioner.

Et tredje forslag til en succesrig begrænsning af den øgede risiko for skatteunddragelse i Danmark kunne være, at kigge på den kvalitetskontrol, som revisor er underlagt. Kvalitetskontrollen er ofte grunden til, at revisorerne rådgiver deres kunder til at fravælge revision, idet de på den måde vil

slippe for kvalitetskontrollen af deres arbejde. Det er på baggrund af det udførte interview med SKAT vores opfattelse, at revisorerne via denne kvalitetskontrol er underlagt nogle strenge krav, som er krævende at overholde og at revisorerne kan udføre et godt arbejde og ende med et retvisende regnskab uden at kunne leve op til kvalitetskontrollen. Det er samtidig uvist, hvorvidt en fjernelse af kvalitetskontrollen kan få revisorer til at sløse med deres arbejde og på den måde, vil en sådan implementeringsmetode i stedet få negative konsekvenser.

Vi mener derfor, at det kunne være en mulighed at kigge på om denne kvalitetskontrol eventuelt stiller for høje krav til revisorerne. Krav, der i sidste ende kan være unødvendige for, at opnå et tilfredsstillende arbejde. Skabes der en balancegang i forhold til kvalitetskontrollen, mener vi, at det kan være med til, at et langt mindre antal revisorer rådgiver deres kunder til at fravælge revision, samtidig kommer revisorerne ikke til at udføre et arbejde, hvor det for dem er mindre betydningsfuldt, om det er fejlbehæftet. Der kan ud fra vores overbevisning, derfor være en mulighed for, at en regulering af kvalitetskontrollen kan få flere af de danske virksomheder til at fortsætte med at få deres regnskaber revideret. Alt andet lige må det derfor formodes, at der, såfremt flere virksomheder fortsætter med at få deres regnskaber revideret, vil ske et fald i korrektionerne af fejl og derigennem et fald i den øgede risiko for skatteunddragelse.

Et fjerde forslag til en succesrig begrænsning, af den øgede risiko for skatteunddragelse i Danmark, kan være at se på den mulighed, som de danske politikere på nuværende tidspunkt fremsætter om højere bøder til de virksomheder såvel som enkeltpersoner, herunder revisorer, der bevidst begår skatteunddragelse. Dette forslag udspringer af Panama Papers sagen og i forlængelse af den øgede risiko for skatteunddragelse, som lempelserne af revisionspligten har medført, kan dette forslag være en mulighed for at opnå en begrænsning af risikoen. Forslaget er på nuværende tidspunkt til debat, blandt de danske politikere, hvilket betyder, at der ikke foreligger et konkret forslag til, hvorledes en sådan bøderegulering kan komme til at se ud. Der er, ud fra vores betragtning, en klar mulighed for, at denne metode kan være med til at skabe en succesrig begrænsning af den øgede risiko for skatteunddragelse i Danmark. Derfor ser vi det som en fordel, at der i øjeblikket er åbnet op for denne debat. Det skal holdes for øje, at et sådan forslag, om højere bødestrafte, i fremtiden kan risikere at komme i strid med en yderligere lempelse af revisionspligten, såfremt den yderligere lempelse bliver en realitet.

Ovenstående forslag til en succesrig begrænsning, af den øgede risiko for skatteunddragelse i Danmark, skal ses i forlængelse af de nugældende regler på området og de hidtidige lempelser af revisionspligten. En af de muligheder vi ser, som den mest oplagte, er at genindføre revisionspligt

for de danske virksomheder i regnskabsklasse B. Eftersom dette er et usandsynligt forslag, ønsker vi, at fokusere på, hvad der kan gøres på nuværende tidspunkt, hvor lempelserne af revisionspligten er indført. Samtidig ser vi ikke en fremtid, der bringer en genindførsel af revisionspligten, hvilket skyldes, at der siden 2006 er foretaget flere lempelser af revisionspligten i Danmark. Lempelser, der trin for trin har givet flere virksomheder mulighed for at fravælge revision. Det, at det er aktuelt at se på en succesrig begrænsning af risikoen for skatteunddragelse i Danmark skyldes, at vi formoder, at der i fremtiden, på baggrund af gældende EU-direktiver, er mulighed for at lempe revisionspligten yderligere og at den danske regering på nuværende tidspunkt fører en politik om minimumsimplementering af EU-direktiver, hvilket vil sige, at der fra regeringens side er et ønske om at indføre alle de mulige lempelser, der er inden for EU-direktiverne. Sker der en yderligere lempelse i fremtiden, vil det være fordelagtigt allerede på nuværende tidspunkt at have fokus på, hvilke tiltag, der kan implementeres for, at mindske risikoen for skatteunddragelse i Danmark, idet en yderligere lempelse kan lette på revisionspligten for virksomheder med større økonomier end de nuværende 8 millioner kroner i nettoomsætning og på den måde virksomheder med mulighed at begå skatteunddragelse i større omfang.

På baggrund af ovenstående kan det dermed ses, at vi mener, at der er fire muligheder for at begrænse den øgede risiko for skatteunddragelse i Danmark. De fire muligheder giver efter vores overbevisning ikke udtryk for den samme grad af succes, idet de hver især er forbundet med såvel fordele som ulemper. De fire forslag skal, ved en eventuel implementering, holdes op imod den nuværende danske lovgivning og muligheden for en eventuel yderligere lempelse af revisionspligten. Vi mener derfor, at det vil være mest fordelagtigt, for det danske samfund, at kigge nærmere på begrænsningsmulighederne to og fire. Disse går på at indføre en fordelsordning for de virksomheder, der frivilligt får regnskaberne revideret, selvom de på nuværende tidspunkt har mulighed for at fravælge revision og samtidig en højere bødestraf til virksomhederne såvel som rådgiverne samt fratagelse af retten til at rådgive, såfremt den enkelte rådgiver hjælper med at snyde i skat.

De to muligheder for en succesrig begrænsning af risikoen for skatteunddragelse i Danmark er begge forbundet med både fordele og ulemper. Ses der på muligheden for at implementere fordelsordninger på lige fod med dem, der på nuværende tidspunkt ses i Holland, hvor de virksomheder, der frivilligt lader årsregnskabet revidere og har en blank påtegning, kan fritages eller få en klækkelig rabat i skattekontrollen, kan der ved en implementering i Danmark drages paralleller til, hvorledes dette er gjort i Holland, hvilke parametre de har haft succes med og hvilke

de ikke har. Samtidig skal en eventuel fordelsordning holdes op imod den danske lovgivning, idet denne er forskellig fra den hollandske. En fordelsordning i Danmark kan derfor have til formål, at skabe en tendens til, at flere og flere virksomheder frivilligt til vælger revision såvel som udvidet gennemgang, idet de kan opnå fordele andre steder ved dette. Fordele, der såfremt der findes den rette balancegang, kan være med til, at sænke risikoen for skatteunddragelse på trods af de nuværende lempelser af revisionspligten såvel som en eventuel yderligere lempelse. En begrænsningsmulighed som denne er imidlertid ligeledes forbundet med ulemper, hvorfor det er fordelagtigt, at der kan drages paralleller til Holland. En ulempe kan være, som tidligere nævnt, at fordelsordningen skal placeres på det rette niveau, hvilket vil sige, at der skal skabes en balancegang for at sikre, at det rette beløbsmæssige niveau opnås. Sker dette ikke kan der være en risiko for, at fordelsordningen enten ikke får den optimale virkning, idet de beløbsmæssige fordele, den enkelte virksomhed kan opnå skattemæssigt, ikke er tilsvarende den beløbsmæssige besparelse, der kan opnås ved at fravælge revision. Samtidig kan en sådan fordelsordning risikere at komme til at koste den danske stat yderligere, hvis fordelene og derigennem besparelsen på det skattemæssige område placeres på et niveau, som gør, at det kommer til at koste den danske stat flere penge, end dem der på nuværende tidspunkt korrigeres for i skatteindberetningerne.

For at opnå en succesrig begrænsning, af den øgede risiko for skatteunddragelse ved at benytte ovenstående forslag to, ses det derfor, som en klar fordel, at der kan drages paralleller til Holland. Der skal tages forbehold for, at begrænsningsmuligheden kan være forbundet med ulemper, hvorfor det er vigtigt at holde for øje, at denne mulighed skal være udformet på en sådan måde, at den løbende kan reguleres eventuelt i takt med, at der kan ske yderligere reguleringer af revisionspligten i Danmark.

Ud over ovenstående er det vores overbevisning, at det kan være fordelagtigt, at kigge på det fjerde forslag, som går på højere bødestraf til virksomhederne såvel som rådgiverne samt fratagelse af retten til at rådgive i de tilfælde, hvor den enkelte rådgiver hjælper med at snyde i skat. Dette forslag er forholdsvis nyt og der findes kun sparsomme oplysninger om, hvorledes de danske politikere tiltænker at gribe et sådan tiltag mod skatteunddragelsen an. Det er vores formodning, at forslaget, ligesom ovenstående kan være forbundet med fordele såvel som ulemper. Det kan være en fordel, at forslaget giver et klart budskab om, at det skal være dyrere for de virksomheder, der ønsker at snyde med skatten. Samtidig kan den enkelte revisor, hvis han eller hun har medvirket til at rådgive om skatteunddragelse, ende med at miste retten til at rådgive fremadrettet. Der gives igennem dette forslag klart udtryk for, at de danske politikere på nuværende tidspunkt ønsker at

skabe en øget opmærksomhed om skatteunddragelse. En opmærksomhed, der eventuelt kan have en præventiv virkning på nogle af de danske virksomheder. Ud fra vores synsvinkel kan et sådan forslag desværre også være forbundet med en række ulemper idet, at der, ligesom ved ovenstående, skal skabes en balancegang for at sikre, at bøderne størrelse placeres på det rette niveau. Derudover har lempelserne af revisionspligten åbnet op for en række andre ydelser fra revisor, hvorfor der skal tages højde for, at virksomhederne kan give revisor et falsk grundlag, i form af falske bilag, at basere sit arbejde på. Revisor risikerer, ved et forslag som dette, at blive dømt på et falsk grundlag, såfremt den enkelte virksomhed ønsker at begå skatteunddragelse.

For at opnå en succesrig begrænsning af den øgede risiko for skatteunddragelse ved at benytte ovenstående forslag fire, ses der en klar fordel ved, at der skabes opmærksomhed om problemet og der gives klart udtryk for, at det danske samfund ønsker at bekæmpe den øgede risiko for skatteunddragelse samtidig kan det være med til at skræmme virksomhederne. Der skal tages forbehold for, at begrænsningsmuligheden kan være forbundet med ulemper idet, der ligesom ved ovenstående forslag skal findes den rette balancegang samt, at revisor risikere at blive dømt på et falsk grundlag.

Det skal i den forbindelse holdes for øje, at forslaget fra politikernes side stadig er på tegnebrættet, hvorfor ovenstående er vores formodninger om, hvilke fordele og ulemper et sådan forslag kan være forbundet med.

Opnås den rette balancegang, mellem den øgede risiko for skatteunddragelse og et af ovenstående forslag, ikke, kan der åbnes op for, at der skabes en kombination af de to. Det betyder, at der kan skabes fordelsordninger i forhold til skattekontrollen, for de virksomheder, der frivilligt får foretaget revision af deres regnskab, samtidig kan bødeniveauet hæves for de virksomheder, der fravælger revision og hvor der observeres skatteunddragelse. Den enkelte revisor bliver her holdt op på det arbejde, der udføres, på en anden måde end tidligere, idet, der gives udtryk for, at revisorerne kan blive frataget deres ret til at rådgive, såfremt de ikke har klare linjer i forhold til lovgivningen i forbindelse med deres arbejde. I forbindelse med vedtagelsen af og forudsætningerne for en succesrig begrænsning af den øgede risiko for skatteunddragelse skal der tages højde for, at en sådan begrænsning i fremtiden skal kunne reguleres for, at begrænsningen hele tiden kan være tidssvarende med den danske lovgivning herunder fx en fremtidig yderligere lempelse af revisionspligten.

Det er på baggrund af ovenstående vores overbevisning, at den bedste mulighed for at opnå en succesrig begrænsning, af den øgede risiko for skatteunddragelse i det danske samfund, er ved at se

nærmere på forslag to og fire. Opnås der ikke en balancegang i de enkelte forslag, kan der skabes en kombination mellem de to. En kombination, der skræddersyes til den danske lovgivning og dermed de problematikker, herunder skatteunddragelse, som det danske samfund oplever som følge af lempelserne af revisionspligten. Skal der udvikles og vedtages et implementeringsforslag, skal det holdes for øje, at dette fremadrettet skal kunne reguleres i en sådan grad, at det kan følge de ændringer, der må formodes at komme i den danske lovgivning fremadrettet.

10. Sammenfattende konklusion

På baggrund af indeværende afhandling kan det konkluderes, at der er en øget risiko for skatteunddragelse blandt de virksomheder i regnskabsklasse B, som har mulighed for at fravælge revision af deres årsrapport. Denne risiko for øget skatteunddragelse, blandt de danske virksomheder såvel som det danske samfund, skyldes, at revisionspligten, i den danske årsregnskabslov, siden 2006, er lempet tre gange. Den mest betydningsfulde lempelse af revisionspligten fandt sted i 2013. I forbindelse med denne lempelse blev det muligt for flere virksomheder end tidligere at fravælge revision, herunder holdingselskaber og disses datterselskaber. Det anslås i dag, at op imod 95% af de danske virksomheder, som har pligt til at aflægge årsrapport efter årsregnskabsloven, er placeret i regnskabsklasse B, hvorfor lempelsen i 2013 omhandler 7 ud af 10 af de danske virksomheder.

Med lempelsen i 2013 fulgte ligeledes vedtagelsen af erklæringsstandarderne om udvidet gennemgang. Disse erklæringsstandarder har åbnet op for, at de danske virksomheder i stedet for revision jf. ÅRL § 135 kan til vælge udvidet gennemgang. Den øgede valgfrihed, for de danske virksomheder om revision af årsrapporten, skal på baggrund af ovenstående ses i sammenhæng med de muligheder, der er opstået i det danske samfund for at begå skatteunddragelse. Disse muligheder er stigende i takt med den faldende sikkerhed, som er forbundet med virksomhedernes muligheder for at vælge en af revisors andre erklæringstyper. Det skal i den forbindelse holdes for øje, at sikkerheden ved revisors andre erklæringstyper er faldende, hvilket vil sige, at revisors arbejdsopgaver bliver mindre i takt med, at sikkerheden ved erklæringstyperne falder, hvorfor den største risiko for, at virksomhederne begår skatteunddragelse ses, såfremt revisor fravælges helt.

Den øgede risiko for at begå skatteunddragelse blandt virksomhederne, når regnskaberne ikke revideres, kan have skattemæssige konsekvenser, idet den enkelte virksomhed, igennem lempelserne af revisionspligten, såvel bevidst som ubevidst, kan indberette deres selvangivelse til SKAT med skattemæssige fejl eller mangler. En sådan mulighed kan være med til at skabe et endnu større skattemæssigt gab fremadrettet, såfremt der ikke tages hånd om problemet. En øget risiko for skatteunddragelse er ikke den eneste konsekvens af lempelserne af revisionspligten. Dette skyldes, at virksomhederne ofte ikke er klar over, hvilke andre omkostninger såvel som ulemper fravalget kan medføre. Virksomhedernes mulighed for fravalg af revision åbner, ud over en øget risiko for skatteunddragelse, op for, at der foretages flere ulovlige kapitalejerlån i virksomhederne, som ikke opdages. Samtidig ses der en øget forventningskløft mellem SKAT og virksomhederne, såvel som virksomhederne og disses forventninger til den enkelte revisors arbejde.

Konklusionen på, at der med lempelserne af revisionspligten åbnes op for en øget risiko for skatteunddragelse i det danske samfund, understøttes af interviews med fagfolk fra henholdsvis SKM, SKAT og SØIK samt et spørgeskema besvaret af FSR – danske revisorer. De udvalgte respondenter, og derigennem relevante instanser, giver hver deres synsvinkel på den øgede risiko for skatteunddragelse. Både Skatteministeriet, SKAT, SØIK og FSR giver udtryk for, at de ser en tendens til en øget risiko for skatteunddragelse efter lempelserne af revisionspligten. Denne tendens understøttes af SKATs kontrolaktiviteter fra 2015, som giver et klart billede af, at der er behov for mere kontrol på området såvel som Compliance undersøgelser, giver udtryk for, at SKAT er bevidste om de fejl, som virksomhederne begår. Samtidig fremstår 10% af virksomhederne som deciderede modspillere, der bevidst snyder med skatteindberetningerne. FSR – danske revisorer er revisorerne brancheorganisation, hvorfor de naturligt kæmper for, at revisorerne opnår gode muligheder i forhold til deres arbejde. Samtidig giver SKAT klart udtryk for, at de ligger inde med de nødvendige oplysninger og data for at kunne kontrollere selvangivelser, hvor revisor ikke er inde over regnskabet, men at de mangler de fornødne ressourcer til dette.

SKAT udtrykker ligeledes, at revisorerne er underlagt en streng kvalitetskontrol, som får revisorerne til at anbefale kunderne at fravælge revision, hvorfor det kan være relevant at se på, om der i fremtiden kan reguleres på denne. Dette skal gøres, på en sådan måde, at de enkelte revisorer får mulighed for, at udfører et godt stykke arbejde samt ende med et retvisende billede af virksomhedens regnskab uden der opstår restriktioner i forhold til kvalitetskontrollen.

De fire instanser giver imidlertid udtryk for, at de ser en frygt for, at der vil blive en større risiko for skatteunddragelse, såfremt de nuværende lempelser af revisionspligten lempes yderligere for på den måde at komme til at involvere flere virksomheder, herunder virksomheder med en større økonomi end den nuværende grænse på 8 millioner kroner i nettoomsætning. Lempelserne af revisionspligten omhandler i dag cirka 70% af de danske virksomheder, hvorfor der med en yderligere lempelse kan åbnes op for, at denne kan komme til at omfatte hele regnskabsklasse B, som udgør 95% af de danske virksomheder.

I sammenhæng med ovenstående er det vores overbevisning, at der med muligheden for fravalg af revision er åbnet op for en øget risiko for skatteunddragelse. En risiko, der ses ved, at der de senere år er sket flere korrektioner i virksomhedernes indberetninger til SKAT. Der ses i overvejende grad en række ulemper, ved lempelserne af revisionspligten, idet lempelserne er medvirkende til, at der ses en øget risiko for skatteunddragelse, når revision såvel som revisor vælges helt fra. De eneste fordele, der umiddelbart ses ved de nuværende lempelser, er muligheden for, at virksomhederne

ikke bliver pålagt unødvendige byrder og samtidig kan der åbnes op for, at det bliver mere fordelagtigt at drive virksomhed i Danmark. Der fremgår samtidig en række ulemper, som vi anser for at være de afgørende i forhold til den øgede risiko for skatteunddragelse. Disse ulemper omfatter blandt andet, at der opstår en manglende kontrol, som giver de enkelte virksomheder muligheden for, at angive ukorrekte oplysninger og dermed, opstår der en mindre grad af sikkerhed ved de enkelte regnskaber. Disse ulemper kan betyde, at der samfundsmæssigt sker en øget risiko for skatteunddragelse og samtidig kan det ende med at blive dyrere at fravælge revision i forhold til at bibeholde revision.

Ulemperne danner baggrund for, at vi ser en tendens til en øget risiko for skatteunddragelse efter lempelserne af revisionspligten. En risiko, der kan risikere at blive større i fremtiden, såfremt der sker en yderligere lempelse af revisionspligten. Derfor kan det efter vores anskuelse være relevant at se på, hvilke muligheder, der er for at vedtage en succesrig implementering af begrænsningen af risikoen for skatteunddragelse i Danmark. Der er på nuværende tidspunkt fire muligheder for, at skabe en sådan begrænsning. Muligheder, der går på: 1) Tildeling af de manglende ressourcer til SKAT. 2) Der indføres en fordelsordning for de virksomheder, der frivilligt vælger at lade deres regnskab revidere. 3) Revisors kvalitetskontrol gennemgår en opdatering for på den måde at sørge for, at kravene heri svarer til revisors forudsætninger for sit arbejde. 4) Politikernes forslag om at hæve straffen for at begå skatteunddragelse på baggrund af sagen om Panama Papers.

Disse implementeringsmuligheder er forbundet med fordele såvel som ulemper, hvorfor vi konkluderer, at mulighed to og fire er de muligheder, der kan være mest fordelagtige for det danske samfund på nuværende tidspunkt. Denne konklusion bygger på, at begge muligheder er forbundet med tiltag, der direkte ønsker at bekæmpe den øgede risiko for skatteunddragelse. Samtidig er mulighed to allerede indført i Holland, hvorfor der kan drages paralleller hertil. Mulighed fire er en forholdsvis ny mulighed, hvorfor det skal holdes for øje, at der endnu ikke ligger en konkret plan over, hvordan en sådan mulighed kan komme til at se ud. Det konkluderes alligevel, at denne mulighed kan være en af de mest fordelagtige for Danmark, idet det forventes, at der skabes en række konkrete tiltag.

Opnås den ønskede succes, ved at implementere ét af ovenstående forslag, ikke, kan der med fordel laves en kombination af disse to, idet denne kan komme til at omfatte flere muligheder for at være på forkant i forhold til virksomhedernes skatteunddragelse og muligheden for at begrænse risikoen, såfremt en eventuel yderligere lempelse skulle blive vedtaget i den danske lovgivning.

Det kan derfor konkluderes, at der, på baggrund af lempelserne af revisionspligten, er en øget risiko for skatteunddragelse og at denne risiko medbringer flere ulemper end fordele til de danske virksomheder såvel som det danske samfund. Det er vores klare holdning, at denne risiko bør tages alvorligt, hvorfor vi ser det som en mulighed at implementere en succesrig begrænsning af denne i Danmark. En begrænsning, der kan implementeres ved at skabe en kombination af begrænsningsforslag to og fire, for på den måde at se risikoen i en 360 graders vinkel og derigennem implementere en holdbar begrænsning. For at begrænsningsmuligheden kan blive succesrig er det, efter vores mening, vigtigt, at der gøres opmærksom på, at en yderligere lempelse kan komme til at omfatte cirka 95% af de danske virksomheder, hvorfor en begrænsning skal kunne reguleres, såfremt der kommer en fremtidig yderligere lempelse af revisionspligten. Årsagen til, at begrænsningen skal kunne reguleres er for, at den skal kunne følge udviklingen i den danske lovgivning og sørge for, at den øgede risiko for skatteunddragelse fremadrettet mindskes.

11. En fremtidig yderligere lempelse af revisionspligten

Det fremgår af indeværende afhandling, at revisionspligten er blevet lempet flere gange igennem de seneste ti år, hvilket betyder, at der på nuværende tidspunkt er syv ud af 10 selskaber, der har mulighed for at fravælge revision af årsregnskabet. Der blev i 2014 taget en politisk beslutning om at analysere, hvilke muligheder og konsekvenser, der ville være ved at foretage en yderligere lempelse af revisionspligten. En yderligere lempelse vil betyde, at flere selskaber vil få muligheden for at fravælge revision. I den forbindelse ønsker politikerne at få afdækket, hvilken indflydelse en yderligere lempelse vil have og hvilke konsekvenser den i fremtiden kan være forbundet med. De områder, som analysen skal afdække er derfor, potentialet for et positivt vækstbidrag, konsekvenserne for kvaliteten af virksomhedernes årsrapporter, de skatte- og afgiftsmæssige konsekvenser samt behovet for at tilpasse myndighedernes tilsyn og kontrol.⁵⁷ Områder, der alle er forbundet med de nuværende såvel som en eventuel fremtidig lempelse af revisionspligten.

Der er på nuværende tidspunkt ingen udmelding om, hvad den yderligere lempelse præcis indebærer og der er ingen offentliggørelser af analysen eller dele heraf. Det er derfor, på grund af de sparsomme oplysninger om et eventuelt lovforslag om en yderligere lempelse, fortsat uvist, hvor mange virksomheder, der fremover kan få muligheden for at fravælge revision. Imidlertid ligger Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2013/34/EU op til, at det er alle små virksomheder, som skal have muligheden for at fravælge revision. Det fremgår af direktivets artikel 34, at medlemsstaterne skal sikre revision af mellemstore og store virksomheder, samt virksomheder af offentlig interesse. Det vil sige, at små virksomheder ikke er underlagt pligten til at få revideret årsregnskabet. Små virksomheder er defineret, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2013/34/EU, artikel 3, stk. 2, som virksomheder, der ikke overskrider to af følgende grænser på balancetidspunktet; balancesum på 6 millioner euro, nettoomsætning på 12 millioner euro samt et gennemsnitligt antal medarbejdere i løbet af regnskabsåret på 50 styks. Disse virksomheder svarer til det der, i den danske årsregnskabslovs § 7, stk. 2, nr. 1, er defineret som små virksomheder, der skal aflægge årsrapport efter reglerne til regnskabsklasse B, som fremgår af årsregnskabslovens afsnit tre jf. ÅRL § 7, stk. 1, nr. 2. Disse virksomheder må ikke overskride to af følgende grænser på balancetidspunktet i to på hinanden følgende år; balancesum på 44 millioner kroner, nettoomsætning på 89 millioner kroner samt et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret på 50 styks.

⁵⁷ ”**Handlingsplan for de kommende års indsats på regnskab- revision- og selskabsområdet**” *Erhvervs- og Vækstministeriet* den 17. februar 2015, s. 6

Det, at en yderligere lempelse kan komme til at omfatte alle virksomheder i regnskabsklasse B, kan få stor betydning, eftersom det på nuværende tidspunkt anslås, at regnskabsklasse B omfatter ca. 95% af de danske virksomheder, som har pligt til at aflægge årsrapport efter årsregnskabsloven. Det kan imidlertid blive mere end 95%, der kan komme til at anvende en eventuel ny lempelsesmulighed. Dette skyldes, at der med den nye årsregnskabslov, kom en bestemmelse om, at dattervirksomheder, som tilhører de mellemstore virksomheder, kan aflægge årsrapport efter reglerne for regnskabsklasse B virksomheder. For at dattervirksomheden kan anvende reglerne for regnskabsklasse B, skal denne opfylde de seks krav som fremgår af årsregnskabslovens § 78a. Det kan derfor tyde på, at der med en ny årsregnskabslov åbnes op for, at endnu flere virksomheder kan fravælge revision.

På trods af, at det er uvist hvad en yderligere lempelse af revisionspligten indebærer, kan det forventes, at der i fremtiden vil komme en yderligere lempelse. Dette skyldes, at regeringen har udarbejdet fem principper for implementering af erhvervsrettet EU-regulering i Danmark, med det formål at sikre, at der ikke sker en overimplementering af ny EU-regulering. Disse principper kan som udgangspunkt ikke fraviges, men forekommer der væsentlige hensyn herfor, er det muligt. Hvad angår vedtagelsen af en yderligere lempelse af revisionspligten, vil det første princip, komme til at gøre sig gældende. Efter dette princip er det udgangspunktet, at Danmark, ved en implementering af en EU-regulering, ikke stiller yderligere krav end de nødvendige for at overholde forpligtelserne over for EU. Det betyder, at der ved en implementering af EU-regulering i dansk regulering ikke bør stilles strengere krav og dermed øget byrder for erhvervslivet. Såfremt det berørte område i forvejen reguleres af den danske lovgivning, skal denne gennemgås, når der kommer en ny EU-retsakt på området for at sikre, at den nuværende regulering ikke fastholder strengere krav end nødvendigt i forhold til EU-reguleringen. Dermed bør årsregnskabsloven herunder § 135 reguleres og en yderligere lempelse af revisionspligten vedtages, hvis der i den danske lovgivning i fremtiden indføres ovenstående EU-regulering.⁵⁸

Ud fra ovenstående er der store muligheder for, at der kommer en yderligere lempelse af revisionspligten. En lempelse, der kan komme til at betyde, at langt de fleste virksomheder i Danmark får muligheden for at fravælge revision. Der kan imidlertid stilles flere spørgsmålstejn ved, en sådan yderligere lempelse. Hvor mange virksomheder kommer den til at omfatte? Hvornår vil den træde i kraft? Hvordan vil den blive modtaget i det danske erhvervsliv? Hvilke

⁵⁸ ”Fem principper for implementering af erhvervsrettet EU-regulering” *Erhvervs- og Vækstministeriet*

konsekvenser medbringer den? Vil den øge mængden af økonomisk kriminalitet, herunder skatteunddragelse? Og bliver SKATs samt SØIKs arbejde påvirket yderligere? Sådanne spørgsmål er alle nogle, der kan være med til, at påvirke en yderligere lempelse af revisionspligten idet, det kan få stor betydning, såfremt mere end 95% af de danske virksomheder, som har pligt til at aflægge årsrapport efter årsregnskabsloven, kan få mulighed for at fravælge revision. Indføres sådanne grænseværdier kan en yderligere lempelse komme til at omfatte virksomheder med meget store økonomier. Der spekuleres og analyseres på nuværende tidspunkt på, hvordan og på den måde, hvornår i den nærmeste fremtid, en yderligere lempelse kan blive aktuel.

12. Litteraturliste

Bøger:

- **Albrechtsen, Tobias Stenkær & Rønfeldt, Thomas; 2014** *"Skattestrafferet"*. Karnov Group, 1. udgave
- **Andersen, Ib; 2013** *"Den Skinbarlige Virkelighed – Videnskabsproduktion inden for samfundsvidenskaberne"*. Forlaget samfundslitteratur, 5. udgave
- **Andersen, Ib; 2008** *"Den Skinbarlige Virkelighed – Videnskabsproduktion inden for samfundsvidenskaberne"*. Forlaget samfundslitteratur, 4. udgave
- **FSR; 2011** *"Internationale standarder om revision og kvalitetsstyring samt yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning"*. International Federation of Accountants (IFAC) 1. udgave
- **Füchsel, Kim; Gath, Peter; Langsted, Lars Bo; Skovby, Jens; 2010** *"Revisor – regulering & rapportering"*. Thomsen Reuters forlag, 2. udgave
- **Greve, Vagn; 1989** *"Kriminalitet i erhvervslivet"*. Jurist- og økonomforbundets forlag, 1. udgave
- **Kvale, Steinar; 2009** *"Interview – Introduktion til et håndværk"*. Gyldendal Akademisk, 2. udgave
- **Kiertzner, Lars; 2013** *"Når regnskaber ikke revideres"*. Karnov Group Denmark, 1. udgave.
- **Langsted, Lars Bo; Andersen, Paul Krüger & Kiertzner, Lars; 2013** *"Revisoransvar"*. Karnov Group Denmark, 8. udgave.
- **Rienecker, Lotte; Jørgensen, Peter Stray & Skov, Signe; 2012** *"Den gode opgave – Håndbog i opgaveskrivning på videregående uddannelser"*. Forlaget Samfunds Litteratur, 4. udgave
- **Werlauff, Erik; 2015** *"Valg af virksomhedsform"*. Forlaget Werlauff&Jura, 1. udgave

Artikler:

- **Bavngaard, Poul, 2015;** *"Fravalg af revision skjuler ulovlige lån for milliarder"*. Idag.dk. Lokaliseret den 16. februar 2016 på:
http://www.idag.dk/article/view/224885/fravalg_af_revision_skjuler_ulovlige_lan_for_milliarder#.VrnB40x3bR1
- **Berlinske Business, 2001;** *"Revision – hvorfor nu det?"*. Lokaliseret den 10. marts 2016 på: <http://www.business.dk/evb-archive/revision-hvorfor-nu-det>

- **Damgaard, Otto Jens & Jepsen, Charlotte, 2015;** *"Nr. 9 Værdien af revisionsydelsen"*. FSR. Lokaliseret den 29. februar 2016 på:
<http://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Vi%20mener/Ledere%20i%20Revision%20%20Regnskabsvaesen/2015/Nr-9-vaerdien-af-revisionsydelsen>
- **FSR, 2016** *"SKATs kontrolindsats 2016 – 106 kontrolaktiviteter"* Lokaliseret den 19. april 2016 på:
http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Skat/Faglige%20informationer%20fra%20sekretariatet/2016/SKAT%20kontrolplan%202016?utm_campaign=NewsUpdate&utm_content=Direct&utm_medium=email&utm_source=NewsUpdate&utm_medium=email&utm_campaign=Nyhedsbrev%2008%20marts%202016&utm_content=Nyhedsbrev%2008%20marts%202016+CID_f881830aa9764b17c4244be4b6173f85&utm_source=FSR%20nyhedsbreve&utm_term=Ls%20om%20de%20relevante%20tiltag%20for%20revisor
- **FSR, 2015;** *"Kontrolrabat til de transparente"*. Lokaliseret den 28. april på:
<http://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Vi%20mener/Debat/Kontrolrabat%20til%20de%20transparente>
- **FSR, 2015;** *"Revision ændrer virksomhedernes skattebetalinger"* Lokaliseret den 17. februar 2016 på:
<http://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Nyheder/2015-nyheder/Revisionen-aendrer-virksomhedernes-skattebetalinger>
- **FSR, 2014;** *"Revisorbranchen 2014 – nøgletal"*. Lokaliseret den 26. februar 2016 på:
<http://www.fsr.dk/~media/Files/Presse%20og%20nyheder/Analyser/Analyser/2015/Revisorbranchen%202014%20FINAL-web.ashx>
- **FSR, 2010;** *"Pengeinstitutter tillægger revision stor værdi"*. Lokaliseret den 16. februar på:
<http://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Nyheder/Nyheder%202010/Pengeinstitutter%20tillaegger%20revision%20stor%20vaerdi>
- **Jepsen, Charlotte, 2015;** *"Fravalg af revision kan blive en dyr løsning for samfundet"*. Lokaliseret den 28. april på:
<http://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Vi%20mener/Ugens%20kommentar/2015-Ugens-kommentar/Ugens-kommentar-27-november>
- **Politikken, 2016;** *"S-formand i offensiv mod skattely"* Lokaliseret den: 8. maj 2016 på:
<http://politiken.dk/indland/politik/ECE3184169/s-formand-i-ny-offensiv-mod-skattely/>
- **Rosenbak, Steen, 2015;** *"Økonomisk kriminalitet boomer i Erhvervsdanmark"*. Jyllandsposten, den 28. november 2015. Lokaliseret den: 2. maj 2016 på:

<http://finans.dk/protected/live/opinion/ECE8245305/%C3%98konomisk-kriminalitet-boomer-i-Erhvervsdanmark/?ctxref=ext>

- **Seehausen, Jesper, 2013;** *"Yderligere lempelse af revisionspligten og udvidet gennemgang som alternativ til revision – i selskabsretligt perspektiv"*. NTS 2013: 1-2
- **Seehausen, Jesper, 2015;** *"Supplerende oplysninger i revisionspåtegninger og andre erklæringer på årsrapporter – udvalgte problemstillinger"*. Revision & Regnskabsvæsen nr. 9, 2015
- **Vorre, Nicolaj, 2015;** *"Fravalg af revisor skaber frygt for skattesnyd"*. Børsen Weekend, den 28. august 2015
- **Vorre, Nicolaj, 2015;** *"I princippet kan man skrive hvad som helst"*. Børsen Weekend, den 28. august 2015
- **Vorre, Nicolaj, 2015;** *"Kan koste penge at droppe revisor"*. Børsen Weekend, den 28. august 2015

Hjemmesider:

- **Erhvervs- og Vækstministeriet;** *"Fem principper for implementering af erhvervsrettet EU-regulering"*. Lokaliseret den 27. april 2016 på:
<https://www.evm.dk/arbejdsomraader/regulering-og-konkurrence/eu-implementeringsudvalg/fem-principper>
- **Gormsen, Cecilie, 2016;** *"Her er Mette Frederiksens 1. Maj tale"*, Altinget. Lokaliseret den 7. maj 2016 på:
<http://www.altinget.dk/artikel/her-er-mette-frederiksens-1-maj-tale>
- **Gormsen, Cecilie, 2016;** *"Læs hele Pia Olsen Dyhrs 1. maj-tale"* Altinget. Lokaliseret den 7. maj 2016 på:
<http://www.altinget.dk/artikel/laes-hele-pia-olsen-dyhrs-1-maj-tale>
- **Mortensen, Nikolaj Houmann, 2016;** *"Gigantisk læk afslører bankers og verdenslederes brug af skattely"* Information. Lokaliseret den. 7 maj 2016 på:
<https://www.information.dk/udland/2016/04/gigantisk-laek-afsloerer-bankers-verdenslederes-brug-skattely>
- **SKAT, 2015;** *"Mistanke om økonomisk kriminalitet for milliarder anmeldt til SØIK"* Lokaliseret den 26. februar 2016 på: <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=2178172&vId=0>

Indsatsplaner:

- **Erhvervs- og Vækstministeriet, 2015;** *"Handlingsplan for de kommende års indsats på regnskab- revision- og selskabsområdet"* Lokaliseret den 17. februar 2015 på: <https://erhvervsstyrelsen.dk/handlingsplan-de-kommende-aars-indsats-paa-regnskab-revision-og-selskabsomraadet>

Lovgivning:

- **Bekendtgørelse nr. 385 af 17. april 2013;** *"om godkendte revisorers erklæringer"* (erklæringsbekendtgørelsen)
- **Bekendtgørelse nr. 593 af 12. juni 2006;** *"om krav til det skattemæssigt årsregnskab mv. for større virksomheder"* (Mindstekravsbekendtgørelsen for større virksomheder)
- **Bekendtgørelse nr. 594 af 12. juni 2006;** *"om krav til det skattemæssige årsregnskab mv. for mindre virksomheder"* (Mindstekravsbekendtgørelsen for mindre virksomheder)
- **Lov nr. 468 af 17. juni 2008;** *"om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder"* (Revisorloven)
- **Lov nr. 1232 af 18. december 2012;** *"om ændring af årsregnskabsloven og revisorloven"* (ændringsloven)
- **Lovbekendtgørelse nr. 873 af 9. juli 2015;** *"bekendtgørelse af straffeloven"* (Straffeloven)
- **Lovbekendtgørelse nr. 1081 af 7. september 2015;** *"bekendtgørelse af lov om påligningen af indkomstskat til staten"* (ligningsloven)
- **Lovbekendtgørelse nr. 1089 af 14. september 2015;** *"bekendtgørelse af lov om aktie- og anpartsselskaber"* (selskabsloven)
- **Lovbekendtgørelse nr. 1253 af 1. november 2013;** *"bekendtgørelse af årsregnskabsloven"* (årsregnskabsloven – historisk)
- **Lovbekendtgørelse nr. 1264 af 31. oktober 2013;** *"om skattekontrol"* (Skattekontrolloven)
- **Lovbekendtgørelse nr. 1580 af 10. december 2015;** *"bekendtgørelse af årsregnskabsloven"* (årsregnskabsloven)

Standarder:

- **ISA 200;** *"Den uafhængige revisors overordnede mål og revisionens gennemførelse i overensstemmelse med internationale standarder om revision"*.
- **ISA 230;** *"Revisionsdokumentation"*.
- **ISA 240;** *"Revisors ansvar vedrørende besvigelser ved revision af regnskaber"*.

- **ISA 315;** *"Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation igennem forståelse af virksomheden og dens omgivelser"*.
- **ISA 500;** *"Revisionsbevis"*.
- **ISA 705;** *"Modifikationer til konklusionen i den uafhængige revisors erklæring"*.
- **ISA 706;** *"Supplerende oplysninger vedrørende forståelsen af regnskabet og supplerende oplysninger vedrørende forståelse af revisionen i den uafhængige revisors erklæring"*.
- **ISRE 2400;** (ajourført), *"Opgaver om review af historiske regnskaber"*.
- **ISRE 2410;** *"Review af et perioderegnskab udført af selskabets uafhængige revisor og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning"*.
- **ISRS 4410;** (ajourført), *"Opgaver om opstilling af finansielle oplysninger"*.

Direktiver:

- **Europa-Parlamentets OG Rådets Direktiv 2013/34/EU af 26. juni 2013,** *"om årsregnskaber, konsoliderede regnskaber og tilhørende beretninger for visse virksomhedsformer, om ændring af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF og om ophævelse af Rådets direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF"*

Undersøgelser:

- **Erhvervsstyrelsen, 2012;** *"Evaluering af erfaringer med lempet revisionspligt 2009"*. Lokaliseret den 10 januar 2016 På:
<https://erhvervsstyrelsen.dk/evalueringer-af-lempet-revisionspligt>
- **Erhvervsstyrelsen, 2014;** *"Evaluering af erfaringer med lempet revisionspligt for regnskabsårene 2010 og 2011"*. Lokaliseret den 10 januar 2016 På:
<https://erhvervsstyrelsen.dk/evalueringer-af-lempet-revisionspligt>
- **Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, 2011;** *"Evaluering af erfaringer med lempet revisionspligt 2008"*. Lokaliseret den 10 januar 2016 På:
<https://erhvervsstyrelsen.dk/evalueringer-af-lempet-revisionspligt>
- **Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, 2009;** *"Evaluering af erfaringer med lempet revisionspligt 2007"*. Lokaliseret den 10 januar 2016 På:
<https://erhvervsstyrelsen.dk/evalueringer-af-lempet-revisionspligt>
- **Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, 2008;** *"Evaluering af erfaringer med lempet revisionspligt 2006"*. Lokaliseret den 10 januar 2016 På:
<https://erhvervsstyrelsen.dk/evalueringer-af-lempet-revisionspligt>

- **FSR, 2015;** *"Selskabers afkast, likviditet og soliditet"*. Lokaliseret den 12. april 2016 på:
<http://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Analyser/Analyser%202016/Analyser-2015>
- **FSR, 2015;** *"Selskabers risiko og kreditværdighed"*. Lokaliseret den 7. maj 2016 på:
<http://www.fsr.dk/~media/Files/Presse%20og%20nyheder/Analyser/Analyser/2015/Sundhedsnotat%202015%20-%20risiko.ashx>
- **FSR, 2015;** *"Årsregnskaberne 2015 – korrektioner af skattebetaling i forbindelse med revisionen"* Survey. Lokaliseret den 26. april 2016 på:
<http://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Nyheder/2015-nyheder/Revisionen-aendrer-virksomhedernes-skattebetalinger>
- **Langli, John Christian, 2015;** *"Evaluering av unntak for revisjonsplikt i små aksjeselskaper: De viktigste resultatene"* Handelshøyskolen BI. Lokaliseret den 12. marts 2016 på:
<https://www.regnskapnorge.no/upload/34441/Langli%202015.03.26%20Revisjonsfritak%20-%20hovedfunn.pdf>
- **Næss-Schmidt, Sigurd og Jørgensen, Johanne; 2014** *"Effekt af ændret revisionspligt for mindre virksomheder"*. Copenhagen Economics. Lokaliseret den 17. februar 2016 på:
<https://www.copenhageneconomics.com/publications/publication/effekt-af-aendret-revisionspligt-for-mindre-virksomheder>
- **SKAT, 2015;** *"Kontrolaktiviteter 2015 – styrket regelefterlevelse på skatteområdet"*. Lokaliseret den 4. april 2016 på:
<http://docplayer.dk/2715231-Kontrolaktiviteter-2015-styrket-regelefterlevelse-paa-skatteomraadet.html>
- **SKAT, 2015;** *"Virksomhedernes efterlevelse af skattereglerne indkomståret 2012"*. Lokaliseret den 12. april 2016 på:
<http://docplayer.dk/8304549-Virksomhedernes-efterlevelse-af-skatte reglerne-indkomstaaret-2012.html>
- **Skatteministeriet, 2012;** *"Hovedresultater fra SKATs undersøgelse af regelefterlevelsen hos borgere og virksomheder"* Notat. Lokaliseret den 1. april 2016 på:
<http://docplayer.dk/3754368-Hovedresultater-fra-skats-undersogelse-af-regelefterlevelsen-hos-borgere-og-virksomheder.html>

Bilag 1 – Årsregnskabsloven § 135

§ 135. En virksomhed, der har pligt til at udarbejde årsrapport efter reglerne for regnskabsklasse B, C eller D, skal lade sit årsregnskab og et eventuelt koncernregnskab revidere af en eller flere revisorer, jf. dog 3. pkt. En virksomhed, der er omfattet af regnskabsklasse B, kan vælge at lade revisionen efter 1. pkt. udføre efter Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder, jf. dog stk. 2 og 3. En virksomhed, der er omfattet af regnskabsklasse B, kan undlade at lade årsregnskabet revidere, hvis virksomheden i 2 på hinanden følgende regnskabsår på balancetidspunktet ikke overskrider to af følgende størrelser, jf. dog stk. 2 og 3:

- 1) En balancesum på 4 mio. kr.,
- 2) en nettoomsætning på 8 mio. kr. og
- 3) et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret på 12.

Stk. 2. Bestemmelsen i stk. 1, 2. pkt., og undtagelsen i stk. 1, 3. pkt., gælder ikke for erhvervsdrivende fonde, jf. § 3, stk. 1, nr. 3. Tilsvarende gælder medarbejderinvesteringsselskaber, jf. § 3, stk. 1, nr. 6.

Stk. 3. Bestemmelsen i stk. 1, 2. pkt., og undtagelsen i stk. 1, 3. pkt., gælder ikke for virksomheder, der besidder kapitalandele i andre virksomheder, og som udøver betydelig indflydelse på en eller flere af disse virksomheders driftsmæssige eller finansielle ledelse, hvis virksomheden og de virksomheder, den besidder kapitalandele i og udøver betydelig indflydelse på, i 2 på hinanden følgende regnskabsår på balancetidspunktet tilsammen overskrider to af størrelserne i henholdsvis § 7, stk. 2, nr. 1, og stk. 1, nr. 1-3. Beregningsreglerne i § 110 finder tilsvarende anvendelse på beregningen efter 1. pkt.

Stk. 4. Ved beregningen af størrelserne i stk. 1, 3. pkt., finder § 7, stk. 3 og 4, anvendelse.

Stk. 5. Hvor det i lovgivningen er tilladt, at oplysninger, som skal gives i årsregnskabet eller koncernregnskabet, alternativt kan placeres i andre dokumenter m.v., hvortil der henvises i årsregnskabet eller koncernregnskabet, omfatter revisionspligten efter stk. 1, 1. pkt., de pågældende oplysninger i disse dokumenter m.v. Revisionspligten efter stk. 1, 1. pkt., omfatter ikke ledelsesberetningen og de supplerende beretninger, som indgår i årsrapporten, jf. § 2, stk. 1 og 2. Revisor skal dog afgive en udtalelse om, hvorvidt oplysningerne i ledelsesberetningen er i overensstemmelse med årsregnskabet og et eventuelt koncernregnskab. 2. og 3. pkt. finder anvendelse på oplysninger, der placeres i ledelsesberetningen, og på oplysninger, der efter denne

lov eller regler, som er udstedt efter denne lov, alternativt offentliggøres andre steder, hvortil der henvises i ledelsesberetningen. Erhvervsstyrelsen kan fastsætte krav om revision af supplerende beretninger, som indgår i årsrapporten for alle eller nogle af de virksomheder, som er omfattet af regnskabsklasse C og D.

Stk. 6. Undtagelsen i stk. 1, 3. pkt., kan ikke anvendes af en virksomhed, når virksomheden eller den, som har bestemmende indflydelse over virksomheden, accepterer et bødeforelæg eller som led i en straffesag dømmes for overtrædelse af selskabslovgivningen, regnskabslovgivningen eller skatte- og afgiftslovgivningen. En virksomhed kan ikke anvende undtagelsen i stk. 1, 3. pkt., når en tilknyttet virksomhed accepterer et bødeforelæg eller som led i en straffesag dømmes for overtrædelse af selskabslovgivningen, regnskabslovgivningen eller skatte- og afgiftslovgivningen. I disse tilfælde skal virksomhedens årsregnskaber for de følgende 3 regnskabsår revideres. Erhvervsstyrelsen kan forlænge den periode, hvor virksomhedens årsregnskaber skal revideres, med op til 2 regnskabsår.

Stk. 7. Hvis Erhvervsstyrelsen ved en undersøgelse af årsrapporten i henhold til § 159 konstaterer væsentlige fejl eller mangler i forhold til selskabslovgivningen eller regnskabslovgivningen, kan styrelsen beslutte, at undtagelsen i stk. 1, 3. pkt. ikke kan anvendes af virksomheden i indeværende og de 2 følgende regnskabsår. Styrelsen kan dog altid beslutte, at undtagelsen ikke kan anvendes, hvis der er ydet lån, som er omfattet af selskabslovgivningens forbud om lån til virksomhedsdeltagere og ledelse, og der er tale om lån af ikke ubetydelig størrelse eller gentagne overtrædelser af forbuddet i selskabslovgivningen. Styrelsen kan samtidig beslutte, at virksomheden ikke kan anvende bestemmelsen i stk. 1, 2. pkt. Erhvervsstyrelsen kan i særlige tilfælde beslutte at forlænge perioden, hvor virksomhedens årsregnskaber skal revideres, med yderligere 1 regnskabsår.

§ 135 a. Kun revisorer, som er godkendt hertil i henhold til revisorloven, kan revidere årsregnskaber og koncernregnskaber, som er omfattet af revisionspligten i § 135, stk. 1, 1. pkt., og afgive en udtalelse om ledelsesberetningen m.v., jf. § 135, stk. 5, 3. og 4. pkt. Bestemmelsen i 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse, hvis en virksomhed, som er fritaget for revisionspligt efter § 135, stk. 1, 3. pkt., vælger at lade sit årsregnskab revidere eller vælger at lade en revisor udføre andet arbejde, som medfører afgivelse af en erklæring til årsrapporten.

Stk. 2. Ved revision af årsrapporter, som skal udarbejdes efter reglerne for regnskabsklasse D, skal mindst én revisor være statsautoriseret revisor.

Bilag 2 – Referat af interview med Skatteministeriet

Det følgende er et referat af afhandlingens interview med Skatteministeriet herunder Anders B. Christensen. Anders sidder i en stilling som chefkonsulent ved Skatteministeriet og har igennem de sidste 34 år været en aktiv del af dette. Interviewet blev afholdt torsdag d. 31. marts 2016 på Skatteministeriets adresse. I forbindelse med det udførte interview er der stillet en række spørgsmål til Anders, som han har indvilget i at besvare ud fra hans bedste overbevisning. Nedenfor ses de spørgsmål, som Anders forud for interviewet blev præsenteret for:

1. Kan de fortælle lidt om dem selv og deres baggrund?
2. Hvor meget kender de til lempelserne af revisionspligten?
3. Hvilke fordele og ulemper ser de ved lempelserne af revisionspligten?
4. Hvad er SKMs holdning til lempelserne af revisionspligten?
5. Hvordan vil de beskrive lempelsernes påvirkninger på det skattemæssige område?
6. Hvilken skattemæssig lovgivning er blevet ændret på baggrund af lempelserne af revisionspligten? Er der eventuelt tilføjet ny lovgivning?
7. Ser I lempelserne af revisionspligten, som en mulighed for, at virksomhederne kan begå øget skatteunddragelse uden at blive opdaget?
8. Hvordan forholder SKM sig til virksomhedernes reaktion på lempelserne af revisionspligten?
9. Ser SKM en tendens til manglende overholdelse af skattelovgivningen blandt de virksomheder, der fravælger revision?
10. Hvilke relevante lovændringer er der i fremtiden på baggrund af lempelserne?
11. Hvordan forventer SKM, at den fremtidige udvikling i forhold til skatteunddragelse vil være?
12. Har de andre kommentarer?

Det følgende vil på baggrund af Anders' arbejde og hans relationer inden for faget ikke kunne sidestilles med Skatteministeriets officielle holdninger til problemstillingen, men i stedet være udtryk for en række personlige holdninger, ud fra den erfaring Anders har skabt sig inden for området.

Anders giver udtryk for, at have et stort kendskab til lempelserne af revisionspligten, idet han har været med under alle tre lempelser. I 2006 var han med på sidelinjen, men sidenhen har han under de seneste to lempelser været en af de helt store drivkræfter på området, hvor der har været et tæt samarbejde med Erhvervsstyrelsen. Dette skyldes, at Erhvervsstyrelsen er dem, der i praksis har Fravalg af revision, skaber risiko for skatteunddragelse

været med til at udføre lempelserne og gøre det nemmere at drive virksomhed i Danmark. I den forbindelse fremhæves FSR ligeledes, idet FSR åbenlyst, helt tilbage fra 2006 og frem, har været modstandere af lempelserne, dette fremgår af såvel nyhedsbreve som artikler.

En fordel ved lempelserne af revisionspligten kan, ud fra Anders' synsvinkel, være, at man ikke skal pålægge de enkelte virksomheder større byrder end, hvad der er samfundsmæssigt nødvendigt. De virksomheder, hvor det ikke er direkte nødvendigt med revision, skal derfor have muligheden for fravalg. Denne holdning skyldes, at der i forbindelse med lempelserne kan fremkomme en ubalance, som skyldes, at der er en række omfattende krav til revisors handlinger i forbindelse med udførelsen af en revision. Handlinger, der kommer til at fremstå som unødvendige byrder for de mange relativt små virksomheder i Danmark.

Hvad angår virksomhedernes synsvinkel, giver Anders udtryk for, at det for deres vedkommende kan være en fordel med lempelserne, idet de er glade for, at det bliver billigere for dem.

I forbindelse med lempelserne af revisionspligten i Danmark giver Anders udtryk for, at der med det arbejde, der udføres i skatteministeriet og den tendens, der ses inden for området, kan drages paralleller til den norske undersøgelse om undtagelsen af revisionspligten for små aktieselskaber. Anders giver udtryk for, at denne undersøgelse overordnet flugter meget godt med de danske erfaringer forstået på den måde, at kvalitetsforskellen i skatteafregningen ikke er af samme størrelse, når selskabet beholder nødvendig bistand fra en revisor. Udfordringen er, når selskabet helt vælger "vagthunden" fra. Den største kvalitetsforskel ses, i de tilfælde, hvor virksomheden helt vælger revisor fra herunder ikke kun revision, men ligeledes revisors yderligere bistand. Det mest relevante i forbindelse med lempelserne af revisionspligten bliver ifølge Anders, om den enkelte virksomhed har den fornødne revisorhjælp, forstået på den måde, at virksomheden har den revisor bistand, som de fleste virksomheder har brug for, det behøver ikke nødvendigvis at være fuld revision. Der ses ligeledes en tendens til, at såfremt den nødvendige revisionsbistand, eller blot kontrol i form af revisor, ikke opretholdes, sker der en større mængde fejl og mere snyd. Dette skyldes, at de fleste virksomheder som regel kan finde ud af at udarbejde regnskaber på en måde, hvor de i hvert fald ikke snyder sig selv.

Det fremgår af interviewet, at mellem 60-80% af alle danske virksomheder i dag har mulighed for at fravælge revision. Den største ændring kom i 2013, hvor holdingselskaberne fik mulighed for at fravælge revision, idet der siden da nærmest er sket en eksplosion i de virksomheder, der fravælger revision. Dette kan skyldes, at der før lempelserne kom til at omhandle holdingselskaber, var en

række selskaber i form af holdingselskaberne og disses datterselskaber, som var underlagt revisionspligt.

Der findes i forbindelse med skatteunddragelse ikke så mange data omhandlende skatteunddragelse med undtagelse af en række ældre data. Der henvises her til, at SØIK muligvis vil kunne besvare, hvorvidt tendensen ser ud inden for området på nuværende tidspunkt.

Skatteministeriet er fornylig udkommet med et notat til SKATs Compliance undersøgelse fra 2012, hvor der gives udtryk for, at de er bevidste om de fejl, som virksomhederne begår. Derudover giver Anders, ud fra ikke offentliggjorte tal, udtryk for, at den største forskel ses på de virksomheder, der benytter sig af revisorhjælp kontra de virksomheder, der ikke benytter sig af revisorhjælp, hvor der fremgår en stor forskel i de undersøgte parametre. Der gøres her opmærksom på, at der ved sådanne undersøgelser sker en tilfældig udvælgelse af de undersøgte virksomheder. Skatteministeriet arbejder i øjeblikket med en Compliance undersøgelse fra 2014, hvor der er trukket flere virksomheder ud til undersøgelse i forbindelse med, at der er sket et større fravalg af revision. Denne undersøgelse er endnu ikke offentliggjort og derfor er undersøgelsen fra 2012 den nyeste på området.

Under interviewet gives der udtryk for, at såfremt der var de fornødne ressourcer, ville det være muligt at fange alle de virksomheder, der vælger at snyde, idet SKAT ligger inde med mange oplysninger om disse virksomheder. Det er ikke alle virksomheder, der på nuværende tidspunkt undersøges, idet der er tale om en prioritering af ressourcer. En prioritering, der med flere kontrolressourcer kunne give mulighed for mere kontrol. Det er i SKATs interesse, at der kommer penge i kassen, det vil sige, at det er de rigtige opkrævninger, der finder sted.

Skatteministeriet fører i øjeblikket en styrket indsats og på den måde en effektiv kontrolindsats på området om svindel. Der gives i interviewet udtryk for, at den øgede indsats skyldes, at SKAT ofte er for sent ude med kontrollen af den enkelte virksomhed, idet de personer, der har snydt ofte allerede er ude af virksomhederne, som står tilbage med en begrænset hæftelse. Virksomhederne skulle tidligere lave et regnskab allerede det første år for at undgå opløsning, hvorimod virksomhederne på nuværende tidspunkt kan få lov til at køre rimelig længe uden om raderne, uden der sker noget. Der gives udtryk for, at såfremt SKAT ville og havde ressourcer til det, har de oplysninger nok til at finde ud af, hvilke virksomheder, der er tale om. Udfordringen i forbindelse med bekæmpelsen af svindel er, ud fra Anders' synsvinkel, at SKAT kan være for sent ude, fordi svindlen foregår før virksomhedens regnskab udarbejdes og indsendes til erhvervsstyrelsen.

Under interviewet giver Anders udtryk for, at han ser det som en fordel, at lempelserne af revisionspligten er med til at sørge for, at de enkelte virksomheder ikke pålægges unødvendige byrder i forhold til kravet om revision og brugen af revisor, men ligeledes som en ulempe, at det er blevet sværere at bekæmpe den skattemæssige svindel.

Samtidig, med disse fordele, fremkommer der under interviewet en række ulemper i forbindelse med lempelserne af revisionspligten. Disse ulemper skyldes, at der fra start har været en stor tilgang til muligheden for fravalg af revision og der er mange virksomheder, der har valgt denne mulighed. Med flere og flere virksomheder, som fravælger revision, kræves der både mere og en mere omfattende kontrol fra Skatteministeriets side, hvilket gør, at fravalg af revision kan risikere at blive et ressourcetungt område, idet der skal føres mere omfattende kontroller inden for området.

Derudover ses der ifølge Anders en tendens til, en manglende overholdelse af lovgivningen blandt de virksomheder, der ikke får foretaget revision, hvilket han mener, kan skyldes, at det er lettere fx at låne af kassen, idet der ikke er nogen revisor, som ville overse ulovlige kapitalejrlån i en virksomhed.

Hvad angår spørgsmålet om, hvordan Anders forholder sig til tankerne om en yderligere lempelse på revisionsområdet, gives der udtryk for, at der ikke ses en interesse i, at revisionspligten lempes yderligere. Dette skyldes, at der vil blive en større risiko for, at der opstår større mængder af økonomisk kriminalitet herunder skatteunddragelse, idet der vil være tale om større økonomier end på nuværende tidspunkt. Anders giver udtryk for, at han frygter, at denne udvikling vil finde sted ved en yderligere lempelse, idet der er tale om større økonomier og derfor større risiko. Anders angiver på den måde, at det er begrænset, hvor meget der kan snydes med en nettoomsætning på 8 millioner i forhold til større virksomheder med en omsætning på et større millionbeløb.

De store virksomheder er på nuværende tidspunkt under kontrol hele tiden. Derudover er det nemmere for Skatteministeriet at kontrollere de virksomheder, hvor revisor har udarbejdet beretninger, protokol og supplerende oplysninger. Der gives på den måde udtryk for, fra Anders' side, at det er en ulempe at kravet om revisionsprotokollen er ved at blive fjernet, idet det med disse redskaber er nemmere for SKAT at kontrollere de store virksomheder, som hele tiden er under kontrol og dermed planlægge, hvilke mindre virksomheder, de ønsker at føre skattekontrol af. Der bliver i interviewet givet udtryk for, at Anders ikke er begejstret for fjernelsen af revisionsprotokollen, idet den giver et godt billede af, hvad revisoren er faldet over i forbindelse med sit arbejde, men at det ikke kan udelukkes, at denne udvikling vil ske i fremtiden.

Hvad angår spørgsmålet om den skattemæssige lovgivning, giver Anders her udtryk for, at der ingen lovgivningsmæssige ændringer har været grundet lempelserne af revisionspligten. Der har dermed ingen følgevirkninger været i den skattemæssige lovgivning. Hvilket vil sige, at der på baggrund af lempelserne ikke er opstået nogle særlige skattemæssige krav.

I forhold til lempelserne og hvorvidt denne kan være med til at gøre det nemmere for virksomhederne at begå skatteunddragelse, giver Anders udtryk for, at den seneste lempelse i 2013 er den lempelse, der har givet de største muligheder for, at virksomhederne kan begå skatteunddragelse. De to forhenværende lempelser har ifølge Anders ikke givet de samme muligheder for snyd og skatteunddragelse som den seneste lempelse.

I forbindelse med den fremtidige udvikling og hvorvidt Anders tror der vil ske yderligere lempelser af revisionspligten, gives der her udtryk for, at hovedreglen nok vil blive, at der ikke er ret mange virksomheder, som får foretaget revision. Sker der en yderligere lempelse af revisionspligten, kan der ifølge Anders åbnes op for, at denne kan få indflydelse på den fremtidige lovgivning. Der er på nuværende tidspunkt ingen skattemæssige ændringer på vej som følge af lempelserne. På nuværende tidspunkt findes der i årsregnskabsloven en bestemmelse under §135, som kan tvinge virksomhederne til at få foretaget revision, såfremt der findes fejl i regnskabet. Anders giver udtryk for, at det kunne tænkes, at der i fremtiden ses flere af sådanne bestemmelser. Derudover findes der i Holland en række fordelsordninger for de virksomheder, der har revision og får den hjælp de har brug for, sådanne fordelsordninger kunne ifølge Anders overføres til Danmark i fremtiden.

Anders giver samtidig med ovenstående udtryk for, at det ikke kan udelukkes, at der vil ske en stigning i skatteunddragelsen fremadrettet, idet der findes folk, som ernærer sig ved at snyde. Han mener, at såfremt der ikke skulle ske en stigning fremadrettet, skal der indføres flere ressourcer til mere kontrol. Der gives i interviewet udtryk for, at der kan argumenteres for og imod yderligere lempelser af revisionspligten og der ses på nuværende tidspunkt nogle klare tendenser, mener Anders, idet der findes en række mønsterformer for svig fx karusselsvig.

Hvad angår virksomhederne, gives der udtryk for, at problemerne, med en yderligere lempelse, vil flytte sig i forhold til de virksomheder, som ønsker at snyde. Dækkes et hul i sådanne virksomheder, vil der opstå et nyt og det er virksomhedens formål, hvis de udfører snyd at sikre, at hele virksomheden ikke kollapser, når der udføres kontroller.

Bilag 3 – Referat af interview med SKAT

Det følgende er et referat af afhandlingens interview med SKAT herunder Lars Therkelsen og Nicolai Carneiro. Lars Therkelsen har en baggrund som statsautoriseret revisor og er nu ansat på lokalt skattekontor i København. Hans job består i at varetage sager fra indsats til visitation, hvor der skal formuleres en sagsfremstilling samt en klage, som kan videresendes til behandling af revisornævnet. Nicolai Carneiro er uddannet jurist og advokat. Han sidder nu med straffesager ved SKAT, som behandles tre steder i landet, hvor Nicolai spiller en rolle i behandlingen af straffesager i København. Interviewet blev afholdt fredag d. 1. april 2016 på SKATs adresse i København.

I forbindelse med det udførte interview er der stillet en række spørgsmål til Lars og Nicolai, som de har indvilget i at besvare ud fra deres bedste overbevisning. Nedenfor ses de spørgsmål som Lars og Nicolai blev præsenteret for, forud for interviewet:

1. Kan de fortælle lidt om dem selv og deres baggrund?
2. Hvor meget kender de til lempelserne af revisionspligten?
3. Hvilke fordele og ulemper ser de ved lempelserne af revisionspligten?
4. Hvad er SKATs holdning til lempelserne af revisionspligten?
5. Hvordan vil de beskrive SKATs foreløbige erfaringer med lempelserne af revisionspligten?
6. Hvilken betydning har det for SKATs arbejde, at virksomhederne nu har valgfrihed om revision? Hvad kan I bruge det til?
7. Hvilke faktorer lægger SKAT vægt på ved udvælgelse til kontrol? Hvor stor vægt lægges der på, om virksomhederne har fravalgt revision?
8. Ser SKAT en tendens til øget skatteunddragelse blandt de virksomheder, der vælger at fravælge revision?
9. Hvad synes SKAT om en fremtidig yderligere lempelse af revisionspligten? Hvordan forholder SKAT sig til det fremtidige lovforslag?
10. Hvordan forventer SKAT, at den fremtidige udvikling i forhold til skatteunddragelse vil være?
11. Har de andre kommentarer?

Det følgende vil på baggrund af respondenternes arbejde og deres relationer inden for området ikke kunne sidestilles med SKATs officielle holdninger på området, men i stedet være udtryk for en række personlige holdninger ud fra den erfaring, respondenterne har skabt sig inden for området.

Det er i forbindelse med interviewet vigtigt for respondenterne at få fastlagt, at SKAT ikke har nogen holdning til problemstillingen, idet SKAT blot skal overholde gældende lov. Det er Fravalg af revision, skaber risiko for skatteunddragelse

afhandlingens helt klare overbevisning, at selvom det tydeliggøres, at de besvarelser, der vil komme frem igennem interviewet er respondenternes personlige holdninger, vil nogle svar være påvirket af SKATs interne holdninger, idet respondenterne har flere års erfaring ved SKAT.

Til besvarelsen af de efterfølgende spørgsmål har det været relevant at få afklaret, hvor stort et kendskab respondenterne har til lempelserne af revisionspligten på forhånd. Lars, kender indgående til lempelserne og har fulgt meget med i de senere års lovændringer, hvorimod Nicolai, ved mindre på det område, idet dette ikke har den store betydning for hans arbejde. De to respondenter vil på den måde kunne supplere hinanden i forhold til den videre besvarelse af afhandlingens spørgsmål.

Når det kommer til lempelserne af revisionspligten, udtrykker respondenterne, at det fortsat er muligt for SKAT selv at behandle nogle af de sager, der opstår. Det er typisk de mindre sager, hvilket betyder, at SKATs rolle i større sager er at klargøre disse og sende dem videre til politiet. Nogle af de sager, SKAT sidder med, er sager på revisionsvirksomheder, hvor det er revisor, der har lavet fejlen. Disse sager kaldes for rådgivningssager og afgøres ofte med, at revisor får en bøde. Opfanger SKAT sager, hvor der opstår utilfredshed med revisor, udtrykker respondenterne, at der er to muligheder for, hvordan disse sager behandles. For det første kan sagerne fremsættes for revisornævnet, hvilket kun sker, såfremt der findes en revisorerklæring eller andet underskrevet arbejde i forbindelse med den enkelte virksomheds regnskab.

Med det nyeste lovforslag kan der komme til at ske en ændring i revisortilsynets og -nævnets arbejdsgange. Ifølge respondenterne fremgår det, at revisornævnet skal være bedre til at uddele advarsler, medmindre det er grove tilfælde, hvor der skal falde en bøde. Dette skyldes, at der på nuværende tidspunkt gives bøder i stort set alle sager og dette skal fremover undgås. Den anden mulighed er i forbindelse med utilfredshed af revisors rådgivning af en virksomhed. I sådanne tilfælde er der tale om en ansvarssag, som oprettes af SKAT. Disse sager kan ikke komme for revisornævnet, idet revisor ikke har afgivet en erklæring på regnskabet. Det var tidligere Erhvervsstyrelsen, der havde kompetencen til at afgøre disse sager og de skulle indberettes til Erhvervsstyrelsen, for at de kunne tage stilling til, hvilken afklaring de enkelte sager skulle have. Denne procedure er nu lavet om, idet nogle mente, at dette var i strid med tavshedspligten, som SKAT er underlagt, at videregive denne form for information. Efterfølgende er dette blevet taget op til diskussion, eftersom det ønskes at få genoprettet samarbejdet med Erhvervsstyrelsen.

I forhold til spørgsmålet om, hvilke fordele lempelserne af revisionspligten har bragt med sig, udtrykker SKATs respondenter, at der ikke umiddelbart ses nogle fordele. Ved nærmere eftertanke

nævnes det, at der uden en kvalitetskontrol af revisors arbejde kan være en besparelse på det honorar, som revisor skal have i forbindelse med sit arbejde. En sådan besparelse kan være en fordel, idet dette kan være forbundet med mindre omkostninger for den enkelte virksomhed. Lempelserne af revisionspligten har på den måde medført, at revisor kan udføre arbejde for virksomheden i form af andre erklæringstyper, som er billigere. Det skal her holdes for øje, at revisor ikke udfører samme arbejde som ved fuld revision, hvilket virksomhederne ikke altid er opmærksomme på. Lempelserne har dermed medbragt en problemstilling omhandlende, at virksomhederne ofte ikke er klar over, hvilken ydelse de har købt af revisor.

Det, at revisorerne kan undgå kvalitetskontrollen af deres arbejde, ved at foretage andre ydelser end revision, kan være en årsag til, at revisorerne i højere grad anbefaler kunderne at fravælge revision. Årsagen til dette er, at revisor kan have udført et korrekt arbejde, som ikke lever op til kvalitetskravene og dette bøvler ønsker revisorerne så vidt muligt at undgå.

Respondenterne nævner, at lempelserne af revisionspligten samt det stadig større fravalg af revision blandt virksomhederne har affødt en mindre reaktion fra SKAT, idet indgivelsesperioden for selvangivelsen er blevet gjort længere for at lette de små virksomheders byrder. Såfremt SKAT finder et problem i en selvangivelse fra en virksomhed, giver respondenterne udtryk for, at hele selvangivelsen tjekkes for fejl på andre områder, idet en fejl kan give en indikation af, at virksomheden ikke har rene intentioner. Ligeledes vil SKAT indhente yderligere materiale, til at tjekke op på virksomhedens oplysninger. I de tilfælde hvor det er revisor, der har indgivet en mangelfuld eller forkert selvangivelse for en virksomhed, er der større risiko for, at revisor kan ifalde ansvar. Derfor er det vigtigt, at revisor er opmærksom på, at alle de nødvendige tal er tilstede og at disse er korrekte.

Når det kommer til revisors erklæring, påpeger respondenterne, at den kan være forskellig fra årsregnskab til skatteregnskab, det vil sige, det ikke er den samme erklæring, der er påsat begge regnskaber. Typisk er erklæringen på årsregnskabet nok til, at revisor ikke kan løbe fra ansvaret og derfor har SKAT ikke den store interesse i erklæringen på skatteregnskabet, idet denne er af mindre betydning.

Når det kommer til erklæringen på skatteregnskabet, skal revisor sikre, at skatte- og momslovgivningen er overholdt. Det er i overensstemmelse med god revisorskik, at revisor gennemgår eller udarbejder momsangivelsen og handler ud fra dette. Det vil sige, at revisor skal gøre klienten opmærksom på, hvis der er problemer med angivelsen og afgive sin erklæring herefter.

Såfremt revisor ikke overholder sine pligter, med hensyn til angivelse i de supplerende oplysninger ved manglende overholdelse af lovgivningen, kan revisor få en bøde. Revisor kan ligeledes få en bøde for at have overset fejl og mangler, som revisor burde have opdaget. Revisor skal til enhver tid udvise professionel adfærd ved udførelsen af arbejdet, hvilket ligeledes er gældende, når der er afgivet erklæring på manglende overholdelse.

Det fastlægges af respondenterne, at revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant, det betyder ikke nødvendigvis, at revisor er SKATs mand, men mere i general almindelighed er samfundets mand. Det kan derfor ikke forventes, at revisor udelukkende varetager SKATs interesser. Dette ses blandt andet ved skattesager, som bestemt ikke er virksomhedernes favoritsager. Her er revisor klientens mand og fastligger derfor på forhånd, hvad der er ret og rimeligt for at være forberedt til at gå i retten. I disse sager er det SKATs ansvar at bevise, om det er revisor eller virksomheden, der ifalder ansvar. Såfremt en sag omhandler revisor eller dennes firma, kan revisor kun optræde som parts repræsentant. Det vil sige, at revisor ikke må lukke øjnene for eventuelle fejl og mangler ved klientens sager, idet han skal agere som offentlighedens tillidsrepræsentant. Indgives der fejlagtige oplysninger, som fører til en retssag, kan det risikere at koste virksomheden flere penge end udgiften til revisors honorar. Derfor giver respondenterne fra SKAT udtryk for, at virksomhederne bør til vælge revision, idet dette giver den nødvendige kontrol og i sidste ende kan være den billigste løsning.

I interviewet giver respondenterne udtryk for, at de enkelte kreditorer ofte har sikkerhed i virksomheden, i form af pant således, at de er sikret og dermed har det ikke den store betydning for dem, om der foretages revision eller denne fravælges. Kreditorerne ses derfor ikke som nogen hindring i forbindelse med til- og fravalg af revision. Ofte eksisterer der ligeledes et tillidsforhold mellem revisor og hovedaktionæren eller andre interessenter, idet revisor kan rådgive og fortælle om alt i regnskabet.

Når det kommer til SKATs arbejde med at udtage virksomheder til kontrol, giver respondenterne udtryk for, at der udsøges inden for et bestemt område, hvor der herefter tjekkes for fejl og mangler på området. Det vil sige, at SKAT ikke søger på alle fejl i selvangivelserne, idet der først skal afgrænses til det område, der ønskes at undersøge nærmere. Ved planlægningen af kontrollen benyttes nøgletal fra virksomhedernes årsrapporter. Dette bruges især i forbindelse med moms og benyttes til at danne sig et indtryk af virksomheden på baggrund af regnskabet og de indberetninger, der foreligger, det vil sige, oplysninger, der allerede er offentligt tilgængelige. Respondenterne fortæller, at SKAT benytter disse oplysninger til at spørge ind til virksomheden og finde frem til

eventuelle problemområder. Her kigges der blandt andet efter varer, der skifter placering mellem forskellige virksomheder og på den måde giver moms flere steder, men som i sidste ende får momsen tilbage, hvorefter ingen af virksomhederne kommer til at betale momsen.

Respondenterne udtrykker, at der ikke findes nogle klare statistikker om, at skatteunddragelsen er øget på baggrund af lempelserne af revisionspligten. Dette skyldes, at SKAT ikke har mulighed for at lave en udsøgning på om lempelserne af revisionspligten har givet mere skatteunddragelse blandt virksomhederne. Dette til trods for, at SKAT har muligheden for at udsøge de selvangivelser, hvor der ikke har været en revisor inde over regnskabet. Imidlertid har SKAT ikke ressourcerne til at gennemgå alle disse selvangivelser og har derfor ingen klare statistikker. På trods af, at virksomhederne, ved indberetning af selvangivelserne, afkrydser, om der har været en revisor inde over regnskabet, er disse oplysninger ikke altid pålidelige, idet mange af virksomhederne ikke reelt ved, hvilket arbejde revisor har foretaget og dermed kan besvare dette ukorrekt. Disse informationer bruges i form af kontrol og udtagning, hvor det kan være relevant at vide, om der har været revision.

Til trods for, at der ikke findes klare statistikker om påvirkningen på mængden af skatteunddragelse, er det en klar formodning fra respondenternes side, at skatteunddragelsen er steget som konsekvens af lempelserne. Det er respondenternes klare holdning, at regnskaberne skal revideres, idet regnskaber uden revision ikke altid er pålidelige, samtidig får nogle virksomheder assistance fra en ikke uddannet revisor, hvorved der kan opstå flere fejl, end når regnskabet kontrolleres. I sådanne tilfælde er det bedre med en revisor og tilknytningen til en revisor kan give mindre omkostninger i sidste ende, idet en revision kan betyde mindre fejl og dermed mindre risiko for en bødestraf.

Der er de senere år sket en ændring på hele området om fejl og mangler. Denne ændring har ikke nogen direkte sammenhæng med lempelserne af revisionspligten og respondenterne mener ikke, at denne ændring er en konsekvens af lempelserne. I forbindelse med denne ændring gør respondenterne opmærksom på, at der er kommet flere selskaber, som udelukkende oprettes med det formål at begå skatteunddragelse. Fx kommer der et stigende antal indvandrere og opretter selskaber, der benyttes til svig, hvorefter de flytter ud af landet igen efter 1-2 måneder. Det er herefter svært for SKAT at finde frem til disse personer.

Respondenterne giver i forbindelse med interviewet udtryk for, at det er en svær balancegang, idet det i mange sager ikke spiller den store rolle, om der har været en revisor inde over regnskabet. Dette skyldes, at det ikke er revisors opgave at gennemgå alle bilag systematisk og dermed kan revisor snydes. Det vil sige, at regnskabet godt kan være retvisende i forhold til regnskabstallene,

men at det er bilagene, der er fiktive, hvilket fx var tilfældet ved IT-Factory. Med denne udtalelse ønsker respondenterne at påpege, at det ikke løser alle problemer, at der er revision af regnskaberne, idet de større sager ofte ikke bliver fanget gennem dette.

I forlængelse af ovenstående udtrykker respondenterne, at det har en negativ effekt på regnskabet, såfremt der ikke, på nogen måde, er en revisor inde over det. Det påpeges, at det i et vidt omfang er vigtigt at have styr på bogføringen, eftersom det ofte er her, at mange af fejlene opstår. Det er i denne sammenhæng ligeledes respondenternes opfattelse, at fejlene i bogføringen ikke bliver rettet, når der ikke er revisor tilknyttet den enkelte virksomhed og derfor er det at foretrække, at regnskaberne er underlagt en ydelse fra revisor.

Til spørgsmålet om, hvad respondenterne tænker om en yderligere lempelse af revisionspligten, som kan betyde, at hele regnskabsklasse B får mulighed for at fravælge revision, fastslår respondenterne, at det ikke er en lempelse, de ønsker bliver vedtaget. Dette skyldes, at de mener, at sådan en lempelse kan øge risikoen for flere og større sager om skatteunddragelse. En risiko, som de mener bør undgås.

Bilag 4 – Referat af interview med statsadvokaten for Særlig Økonomisk og international kriminalitet

Det følgende er et referat af afhandlingens interview med statsadvokaten for Særlig Økonomisk og International Kriminalitet (SØIK), herunder Peter Reisz og Jens Christian Jørgensen. Peter blev pr. 1. januar 2016 ansat som politikommissær i skatte- og afgiftsgruppen, tidligere var han ansat ved Københavns politi. Jens Christian har været ansat siden 1. oktober 2015 som chef for de økonomiske konsulenter og var inden da ansat ved SKAT. Derfor kender han samtidig lidt til SKATs arbejdsområder. Interviewet blev afholdt fredag d. 1. april 2016 på SØIKs adresse i København.

I forbindelse med det udførte interview er der stillet en række spørgsmål til Peter og Jens Christian, som de har indvilget i at besvare ud fra deres bedste overbevisning. Nedenfor ses de spørgsmål som Peter og Jens Christian blev præsenteret for, forud for interviewet:

1. Kan de fortælle lidt om dem selv og deres baggrund?
2. Hvor meget kender de til lempelserne af revisionspligten?
3. Hvilke fordele og ulemper ser de ved lempelserne af revisionspligten?
4. Hvad er SØIKs holdning til lempelserne af revisionspligten?
5. Hvordan vil de beskrive SØIKs foreløbige erfaringer med lempelserne af revisionspligten?
6. Forventer I, at den økonomisk kriminalitet vil stige i forbindelse med lempelserne af revisionspligten?
7. Ser I lempelserne af revisionspligten, som en mulighed for, at virksomhederne kan begå øget skatteunddragelse uden at blive opdaget?
8. Hvordan forholder SØIK sig til virksomhedernes reaktion på lempelserne af revisionspligten?
9. Ser SØIK en tendens til øget skatteunddragelse blandt de virksomheder, der fravælger revision?
10. Hvad synes SØIK om en fremtidig yderligere lempelse af revisionspligten?
11. Hvordan forventer SØIK at den fremtidige udvikling i forhold til skatteunddragelse vil være?
12. Hvordan forholder SØIK sig til den kritik, der de senere år har været om manglende ressourcer til opklaring af økonomisk kriminalitet?
13. Har de andre kommentarer?

Det skal i den forbindelse holdes for øje, at SØIK er en myndighed, som overholder gældende ret og lov. Derfor har SØIK ingen general holdning til problemstillingen. De holdninger, der fremstår i afhandlingen, er derfor personlige holdninger tilhørende Peter og Jens Christian.

For respondenterne er kendskabet til lempelserne af revisionspligten meget begrænset. De ser lempelserne som en mulighed for nemmere at drive virksomhed i Danmark. I den forbindelse nævnes der ligeledes nogle ulemper ved lempelserne, såsom mindre grad af sikkerhed og større krav fra kreditorer og banker. Jens Christian påpeger, at der kan være foretaget forskellige tiltag, som modspil til lempelserne af revisionspligten. Det nævnes fx, at SKAT har fået mulighed for at udsøge selvangivelser, hvor der ikke har været en revisor inde over årsregnskabet. På den måde er det blevet muligt særskilt at søge de selvangivelser frem, der indsendes fra virksomheder, som har fravalgt revision.

Under interviewet blev der talt en del om forventningskløften. Det blev påpeget, at det er vigtigt at holde for øje præcis, hvad det er revisor revidere imod. Her tænkes der på den forventningskløft om revisors arbejde, som er blevet opbygget i det danske samfund. Med tiden er det fx blevet en større del af revisors opgaver at revidere mod besvigelser. Dette står på nuværende tidspunkt skrevet direkte i standerne. Det blev ligeledes nævnt, at revisorernes arbejde efter det nye lovforslag til revisorloven, vil blive vigtigere i fremtiden.

SØIK har ikke kunne se nogen tendenser i forhold til om lempelserne har været årsag til mere skatteunddragelse. Dette kan skyldes, at SØIK oftest sidder med sager, der involverer større selskaber, hvor revision er påkrævet. Samtidig har SKAT en administrativ bødekompentence, inden sagerne sendes videre. Respondenterne giver udtryk for, at risikoen for skatteunddragelse isoleret set er blevet større, efter lempelserne af revisionspligten er blevet indført. Ligeledes påpeges det, at statistikker viser, at den økonomiske kriminalitet har været stigende og fortsat er det. Det betyder ligeledes, at der er kommet et større fokus på disse forbrydelser og dermed på SØIKs arbejde. SØIK arbejder inden for lovens rammer, men desværre er det med økonomisk kriminalitet som med alt andet kriminalitet, det er ikke alt, der bliver opdaget. Der kan være tilfælde af skatteunddragelse, som ikke bliver opdaget.

Interviewet blev afsluttet med at tale om muligheden for en yderligere lempelse af revisionspligten. Med denne mulighed, mener Peter og Jens Christian, at risikoen for skatteunddragelse bliver større. Ligeledes mener de, at der er en risiko for, at de nu vil komme til at mærke effekterne af denne i

deres arbejde, idet den kommer til at omfatte større virksomheder i Danmark. Virksomheder med en større økonomi end den nuværende grænse og dermed kan sagerne komme uden for SKATs administrative bødekompentence. Respondenterne giver i forbindelse med en fremtidig eventuel lempelse udtryk for, at der ligeledes kan være tiltag i forslaget, som kan mindske risikoen for skatteunddragelse.

Bilag 5 – Referat af interview med FSR - danske revisorer

Det følgende er et referat af afhandlingens spørgeskema til FSR herunder skattekonsulent Kasper B. Truelsen og Erhvervspolitisk centers leder Tom Vile Jensen. I forbindelse med besvarelsen af afhandlingens spørgsmål gør Kasper opmærksom på, at de hos FSR – danske revisorer i øjeblikket er tre ansatte, som arbejder med SKAT, to skattekonsulenter (en på barsel), som begge er cand. Merc. Jur. uddannede og en studentermedhjælp, som er stud. Merc. Jur. Skatteområdet hos FSR hører under Erhvervspolitisk center, der ledes af Tom Vile Jensen, som er erhvervspolitisk direktør og cand. Polit. I forbindelse med det besvarede spørgeskema er der stillet en række spørgsmål til Kasper og Tom, som de har indvilget i at besvare ud fra deres bedste overbevisning. Nedenfor ses de spørgsmål, der er sendt til besvarelse ved FSR:

1. Kan de fortælle lidt om dem selv og deres baggrund?
2. Hvilke fordele og ulemper ser de ved lempelserne af revisionspligten?
3. Hvordan ser de på lempelserne af revisionspligten som helhed?
4. Hvordan mener de, at revision giver merværdi til B-virksomhedernes regnskaber? Eventuelt hvorledes?
5. Hvordan mener de, der kan opstå øget risiko for skatteunddragelse blandt virksomhederne, når regnskaberne ikke revideres?
6. Vil økonomisk kriminalitet stige i forbindelse med lempelserne af revisionspligten?
7. Hvordan har revisionsbranchen reageret på lempelserne?
8. Hvilke økonomiske effekter forventer de i fremtiden, som følge af en yderligere lempelse af revisionspligten?
9. Vil en yderligere lempelse af revisionspligten fx skabe mere skatteunddragelse i fremtiden?
10. Har lempelserne ændret revisorernes hverdag ?
11. Har de andre kommentarer?

Det følgende vil være udtryk for FSR – danske revisorers holdning til afhandlingens spørgsmål, idet Kasper og Tom udtaler sig på vegne af FSR.

Til at starte med klarlægges det, at FSR – danske revisorer, som brancheorganisation, har udøvet et politisk arbejde for, at fremhæve de positive effekter af revision, herunder fremlægges adskillige rapporter og undersøgelser om emnet, som er publiceret på deres hjemmeside. Der er allerede fra start af lagt op til, at FSR – danske revisorer er modstandere af lempelserne af revisionspligten.

I forbindelse med de hidtidige lempelser af revisionspligten gives der udtryk for, at FSR – danske revisorer ser en række ulemper ved disse. Ulemperne ses ved, at revisorernes rolle er at sikre den

offentlige tillid til, at virksomhedernes regnskaber er retvisende og kvalitetssikrede. Gennem revision kan revisor afgive bemærkninger og påpege væsentlige fejl i virksomhedernes oplysninger og eventuelle mangler i efterlevelse af gældende lovgivning. Der gives derfor udtryk for, at lempelserne af revisionspligten efter FSR – danske revisorer opfattelse, vil medføre flere fejl i årsregnskaberne, svækket tillid til virksomhederne, manglende finansiering i forlængelse af dette og konkret på skatteområdet en lavere regelefterlevelse, som medfører tabt skatteprovenu og mindre vejledning til virksomhederne. Den eneste fordel, der gives udtryk for i forbindelse med lempelserne er, at lempelserne har medført en umiddelbar byrdelettelse for de mindste virksomheder, der omfattes af de nuværende regler. FSR – danske revisorer ser, samtidig med ovenstående, lempelserne i et samfundsmæssigt perspektiv. I den forbindelse gives der udtryk for, at lettelsen af byrder for virksomhederne i overvejende grad overskygges af de negative effekter af lempelserne, som fremstår af ovenstående.

Ses lempelserne af revisionspligten som en helhed giver FSR – danske revisorer udtryk for, at de ser revisionspligten som et samfundsmæssigt nødvendigt værktøj, til at sikre tilliden til virksomhederne overordnet. FSR har i flere rapporter og undersøgelser fremvist de positive effekter ved revision. På den måde gives der klart udtryk for, at de ser lempelserne som uhensigtsmæssige for det danske samfund.

Igennem besvarelsen af spørgsmålene giver FSR – danske revisorer udtryk for, at de har publiceret flere undersøgelser og rapporter, hvor de har forsøgt at fremhæve de positive effekter, de mener, der er forbundet med, at virksomhederne i regnskabsklasse B gennemgår revision. Kasper nævner blandt andet, at skatteprovenuet er større fra virksomheder, der benytter revision, som følge af større regelefterlevelse. Hermed sikres, at virksomheder eksempelvis undgår risikoen for at SKAT retter krav med bagudrettet virkning for en årrække, når der kontrolleres. Endvidere vil revisor kunne give virksomhederne detaljeret rådgivning i forbindelse med gennemgang af virksomhedernes arbejdsgange og dokumentation. Hermed sikres et kendskab til virksomheden, fra en udenforstående uafhængig, som kan bidrage til, at virksomheden opnår fornøden rådgivning og ikke opretholder uhensigtsmæssig adfærd. Det står på den måde klart, at FSR – danske revisorer er tilhængere af, at de danske virksomheder, herunder dem der på nuværende tidspunkt har valgfrihed om til- og fravalg af revision, bør lade deres regnskab gennemgå revision for at stå samfundsmæssigt stærkt og for at opretholde en hensigtsmæssig adfærd.

Ses der på, hvordan de hidtidige lempelser af revisionspligten kan skabe en øget risiko for skatteunddragelse når flere og flere regnskaber ikke revideres, giver FSR – danske revisorer udtryk for, at tæt på 9 ud af 10 virksomheder i dag kan fravælge revision, men alligevel vælger flere af disse at benytte en af revisorerklæringerne. Det er i den forbindelse FSR – danske revisorerers holdning, at de virksomheder, der fravælger revision, har bedre muligheder for at undgå at efterleve regler på blandt andet skatteområdet. Kasper henviser i den forbindelse til SKATs Compliance undersøgelse fra 2012, som viser, at ca. 10% af virksomhederne er deciderede modspillere, der bevidst snyder med skatteindberetninger. For at imødegå sådanne modspillere giver Kasper udtryk for, at kontrol er den bedste løsning. Han ser derfor revisionspligten som en effektiv faktor til at imødegå modspillerne. Denne løsning fremkommer, idet SKATs kontrolindsats kun udsøger en begrænset gruppe af virksomheder. Det er derfor FSR – danske revisorerers opfattelse, at SKAT først senere end revisor vil blive opmærksom på ulovlige forhold.

Kasper gør her særligt opmærksom på, at der blandt de knap 151.000 selskaber, der senest har fået foretaget revision eller udvidet gennemgang af deres regnskab (2014-regnskab) er følgende risikooplysninger:

- 23.687 selskaber fik mindst én anmærkning fra revisor i form af et forbehold eller en supplerende oplysning i påtegningen fx om Going Concern (konkursrisiko), skat mv.
- 6.529 reviderede selskaber havde anmærkninger om ulovlige lån i revisionspåtegningen på 2014-regnskaberne.
- Sammenlagt har revisorerne givet ca. 34.000 oplysninger om usikkerheder og andre væsentlige forhold i regnskaberne, som ikke ville være kommet til kreditorenes, leverandørernes og myndighedernes kendskab, hvis ikke der var revision.
- Blandt de ca. 73.000 selskaber, der hverken fik foretaget revision eller udvidet gennemgang i seneste regnskab anslås det, at over 11.000 selskaber ville have fået minimum én anmærkning i regnskabet fx om Going Concern (konkursrisiko), skat mv.

Økonomisk Kriminalitet kan ifølge Kasper ikke undgås rent lovgivningsmæssigt uanset udformningen af loven, herunder lempelserne af revisionspligten, idet det er FSR – danske revisorerers opfattelse at kriminelle i forvejen vil have mulighed for at fravælge revision med de gældende regler. Ved lempelserne af revisionspligten er det blevet muligt for flere virksomheder, at fravælge revision og idet, at revisor er underlagt en pligt til at indberette eksempelvis økonomisk kriminalitet, vil der alt andet lige være større risiko for, at økonomisk kriminalitet kan forekomme, når flere og flere virksomheder fravælger revision.

Revisor kan ikke undgå at være påvirket af lempelserne af revisionspligten. En af de største forskelle ligger i det arbejde revisor udfører, idet et stort antal virksomheder, med mulighed for fravalg af revision, vælger at benytte revisor, og efterspørger samtidig rådgivning og andre ydelser i takt med, at virksomhederne vækster. Som brancheforening ser FSR – danske revisorer en stigende konsolidering i branchen som følge af efterspørgslen på forskellige ydelser og en stigende kompleksitet eksempelvis på skatteområdet.

Ses der på mulighederne for en fremtidig lempelse af revisionspligten og hvilke økonomiske effekter en sådan lempelse kan medføre. Giver der fra FSR – danske revisorer udtryk for, at revision altid vil skabe værdi ved at synliggøre risici i virksomhedernes regnskaber for kreditorer, investorer, leverandører samt myndigheder og dermed sænker revision samhandels- og transaktionsomkostninger. Samlet set bidrager revision dermed til værdiskabelse i erhvervslivet og samfundet. Det vil ud fra Kaspers synsvinkel være en ulempe, såfremt revisionspligten lempes yderligere. Virksomhederne vil kunne forvente at have større omkostninger til at undersøge aftaleparters økonomiske forhold og vil opleve mindre villighed til udlån fra finansielle institutter, investorer og långivere, såfremt der lempes på revisionspligten.

Et stort antal virksomheder vælger rådgivning og revisionsydelser hos revisorerne, på trods af muligheden for at fravælge dette. Dermed har revisorerne mulighed for at udvikle nye produkter for at indhente eventuelle økonomiske tab på nedgangen i kunder ved en eventuel fremtidig lempelse af revisionspligten.

En af de helt klare risici, der kan opstå ved en yderligere lempelse, er den øgede risiko for skatteunddragelse. Et eksempel er, når revisor angiver ulovlige hovedaktionærlån, som vil blive overset ved en lempelse af revisionspligten. Kasper giver her udtryk for, at revisorerne i en Survey undersøgelse er blevet spurgt om, i hvilket omfang deres revision eller udvidet gennemgang af årsregnskaberne for 2014 har medført korrektioner i forhold til virksomhedernes indberetninger til SKAT. I undersøgelsen er der konkret spurgt om, hvilket beløb de cirka vurderer, at korrektionerne, i forbindelse med deres revision eller udvidet gennemgang af 2014-regnskaberne, ændrer virksomhedernes skattebetaling med. Her vurderer, en tredjedel (32%) af revisorerne, at ændringen i skattebetalingen ligger mellem 5.000 og 25.000 kroner i merbetaling til SKAT, mens 14% vurderer, at den ligger mellem 25.000 og 50.000 kroner i merbetaling.

Som afslutning på spørgsmålene til FSR – danske revisorer og herunder Kasper og Tom gives der udtryk for, at det er vigtigt at holde for øje, at de fleste virksomheder ønsker at være regelefterlevende, men skatteområdet er så komplekst, at det for virksomheder er naturligt at søge hjælp fra rådgivere. Når revisionspligten lempes og den kontrol, som revisor udfører, overgår fra pligtig til frivillig, øges risikoen for, at virksomheder med fravalg snyder ved skatteindberetninger og bliver mindre regelefterlevende. Dette må i givet fald følges op af mere kontrol fra det offentlige, men FSR har som brancheforening et større indblik i virksomhedernes hverdag og kan derfor proaktivt hjælpe virksomheder og samfund i højere grad end hvis kontrol udføres retroaktivt. Der kan med en fremtidig lempelse af revisionspligten ikke kun være tale om en øget risiko for skatteunddragelse, men ligeledes manglende regelefterlevelse.