



"Bøder for millioner grundet fejl i revisionen"

Tør revisorer blive ved med at revidere?

Aalborg Universitet Cand. Merc. Aud.-studiet

Kandidatafhandling

Forfatter: Philip Paulsen

Vejleder: Jesper Seehausen

Afleveret: 1. August 2016

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

Executive summary

An article in Berlingske Business called “Fines of millions to the accounting profession’s rotten apples” describes how “Revisornævnet” had issued fines for 5 million kr. to audits, that hadn’t complied with the law. Fines from “Revisornævnet” are much larger than those of other branch courts. At the same time a report by “Revisortilsynet” showed that the number of accounts with audit had fallen severely since 2012. A coincidence?

The objective of this master thesis was to analyze which influence the statutory quality control performed by “Revisortilsynet” and “Revisornævnet” sanctions in cases brought by “Revisortilsynet”, on auditor’s report had.

Until the change of the Danish law of auditors June 17, 2016, “Revisortilsynet” was established by the Danish Authority of Business to perform the statutory quality control in Denmark. After the change of the law, the statutory quality control is performed by the Authority of Business itself. In statutory quality controls where the auditor has not complied with the law, the “Revisortilsynet” will take the auditor to “Revisornævnet” for further sanctions. “Revisornævnet” is also established by the Danish Authority of Business. “Revisornævnet” is an independent complaint mechanism which decides whether the auditor has broken the law or not. In cases where the auditor has failed accepted auditing standards, the auditor may be fined up to 750,000 kr. issued by “Revisornævnet”

In context with this master thesis, a questionnaire was sent to 500 randomly selected approved auditors in Denmark. The questionnaire wanted to analyze the auditor’s relation to “Revisortilsynet” and “Revisornævnet”. The respondents believed the need of “Revisortilsynet” was very high. Similarly, the respondents were pleased with the interval between the statutory quality controls. However, the respondents were not satisfied with the extents of fines issued by “Revisornævnet”. A part of the respondents feared to receive fines issued by “Revisornævnet”. It was also the reason that some respondents commented in the questionnaire, that they had chosen not to do statements of assurance, to avoid the statutory quality control. This part of respondents can generally be described as certified auditors who are more than 50 years old.

In conclusion this master thesis shows that the statutory quality control performs by “Revisortilsynet” and “Revisornævnet” sanctions, in particular, are estimated to affect auditors’ decision auditing statement in fear of receiving fines issued by “Revisornævnet”

• • •

Indhold

1.0	Indledning.....	4
2.0	Problemstilling	5
2.1	Problemformulering	5
2.2	Metodevalg	6
3.0	Tilsyn med revisorer.....	9
3.1	Tilsynssystemet før 8. juni 2016	9
3.2	Tilsynssystemet efter 8. juni 2016.....	15
3.3	Undersøgelser af revisors arbejde	20
3.4	Delkonklusion	22
4.0	Sanktioner mod revisorer	24
4.1	Revisornævnet før 8. juni 2016	24
4.2	Revisornævnet efter 8. juni 2016	26
4.3	Delkonklusion	27
5.0	Revisortilsynets redegørelser	28
5.1	Sammenfatning af redegørelser fra år 2009 til år 2014.....	29
5.2	Delkonklusion	32
6.0	Spørgeskemaundersøgelse.....	34
6.1	Respondenternes demografisk forhold	35
6.2	Revisionsvirksomhedernes sammensætning	38
6.3	Respondenternes forhold til Revisortilsynet	47
6.4	Respondenternes forhold til Revisornævnet.....	55
6.5	Delkonklusion	60

• • •

7.0	Analyse af selskabernes valg af revisorerklæring	62
7.1	Årsregnskaber aflagt i år 2012	62
7.2	Årsregnskaber aflagt i år 2013	63
7.3	Årsregnskaber aflagt i år 2014	64
7.4	Forventninger til årsregnskaber aflagt i år 2015 og senere	65
7.5	Delkonklusion	66
8.0	Interview med Erhvervsstyrelsen	67
8.1	Overimplementering af kvalitetskontrol	67
8.2	Erklæring om assistance med opstilling af årsrapport, ej omfattet af kvalitetskontrol	69
8.3	Kvalitetskontrollanternes kompetence	70
8.4	Kontrol af revisorer afmeldt i Virk.....	74
8.5	Delkonklusion	76
9.0	Konklusion	78
10.0	Kildehenvisninger	80
10.1	Bøger	80
10.2	Artikler	80
10.3	Publikationer	80
10.4	Love og forordninger.....	81
10.5	Bekendtgørelser.....	81
10.6	Links.....	81
11.0	Bilag	82
11.1	Spørgeskemaundersøgelse.....	82
11.2	Interview med Erhvervsstyrelsen	91

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

1.0 Indledning

Berlingske Business bragte søndag d. 16 august 2015 artiklen *”Bøde for millioner til revisorbranchens brodne kar”*¹, der omhandlede bøder, Revisornævnet havde tildelt danske revisorer, der ikke havde overholdt lovgivning eller gældende bekendtgørelser. Opgørelsen viste at Revisornævnet i år 2014 havde udstedt bøder til revisorer for godt 5 mio. kr. fordelt på i alt 95 revisorer, svarende til en gennemsnitlig bøde pr kr. 52.500 pr. revisor. På trods af beløbets størrelse var år 2014 ikke et rekord år. I år 2013 udstedte Revisornævnet bøder for kr. 5,5 mio.

Bødeniveauet i Revisornævnet er, sammenlignet med andre branchedomstole, meget højt². FSR Danske Revisorer har flere gange appelleret til Revisornævnet om at nedsætte bøderne for overtræelse af lovgivningen, således taksterne er på samme niveau som andre branchedomstole, som eksempelvis advokatrådet. En revisor kan for overtrædelse af god revisorskik blive pålagt en personlig bøde på op til kr. 300.000, mens revisionsfirmaet kan blive pålagt bøde op til kr. 750.000. Hvis størrelsen ikke anses for at være skræmmende nok, er det samtidig Revisornævnets politik at offentliggøre navne på revisorerne der for tildelt bøderne.

Ved de årlige kvalitetskontroller udført af Revisortilsynet, har gennemsnitligt over 25%³ af de udtagne virksomheder valgt at afmelde sig som revisorer i Virk. Hvis en revisionsvirksomhed vælger at afmelde sig, må de efterfølgende ikke afgive erklæringer med sikkerhed som er beskrevet i Revisorloven.

En ændring i Selskabsloven har siden 2006 givet små virksomheder mulighed for at fravælge revision af virksomhedens årsrapporter, hvis virksomheden opfylder nærmere definerede størrelses krav. Justeringen af lovgivningen har fået mange virksomheder til at fravælge revisionen af årsrapporten. FSR Danske Revisorer har i samarbejde med CBS udarbejdet *”Analyse af revisionserklæringer”* udgivet i august 2014. Undersøgelsen beskriver: *”Der er en markant bevægelse i retning af at give erklæringer uden sikkerhed i form af assistance med opstilling på de områder, hvor det er muligt. Det vil sige for regnskabsklasse A-virksomheder og små regnskabsklasse B-virksomheder, der har fravalgt revisionen, andre regnskabsmæssige opgørelser (såsom interne regnskaber og perioderegnskaber) samt skattemæssige opgørelser.”*⁴

¹ <http://www.business.dk/raadgivning/boede-for-millioner-til-revisorbranchens-brodne-kar>

² Udtalelse Professor Lars Bo Langsted, i artiklen *”Bøder for millioner til revisorbranchens brodne kar”*

³ Gennemlæsning af Revisortilsynets redegørelser

⁴ Analyse af revisionserklæringer, CBS og FSR August 2014 side 4.

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

2.0 Problemstilling

Som beskrevet i indledningen, var år 2014 for andet år i træk, et år hvor revisorer blev pålagt rekord store bøder af Revisornævnet. Bøder for overtrædelse af lovgivningen bør have en præventiv effekt, således revisorer gør sig umage for at overholde lovgivningen. De senere år har man dog også oplevet en anden effekt.

Mange revisionsvirksomheder der udtages til den lovpligtige kvalitetskontrol lader sig afmelde i Virk. Efter revisionsvirksomheden har afmeldt sig, må den ikke længere afgive erklæringer efter Revisorlovens § 1 stk. 2.

Antallet af erklæringer om assistance er stigende. Dette gælder ikke kun assistance med opstilling af årsregnskabet, men også assistance om skat, som er den type assistanceerklæring der afgives oftest. FSR og CBS har opgjort at omkring 75% af alle erklæringer vedrørende skat er afgivet med assistance.⁵ I forbindelse med analysen udarbejdet af FSR og CBS har 58% af adspurgte revisorer i en undersøgelse sagt, at de har anbefalet en klient at vælge erklæring om assistance med opstilling af regnskab, når klienten har haft mulighed for det.

2.1 Problemformulering

Afhandlingen vil forsøge at afdække hvorvidt den lovpligtige kvalitetskontrol sammen med Revisornævnets sanktioner, afskrækker revisorer fra at afgive erklæringer efter Revisorloven § 1 stk. 2, erklæringer med sikkerhed ved enten at framelde revisionsvirksomheden i Virk eller lade kunderne fravælge revision af årsregnskabet.

2.1.1 Hovedspørgsmål

”Hvilken indflydelse har den lovpligtige kvalitetskontrol og Revisornævnets sanktioner på revisors erklæringer?”

2.1.1.1 Underspørgsmål

”Hvorledes reguleres Revisortilsynet?”

”Hvordan lever revisorbranchen op til den lovpligtige kvalitetskontrol?”

”Hvordan opfatter revisorbranchen den lovpligtige kvalitetskontrol samt Revisornævnets sanktioner?”

”Hvordan vil Revisortilsynets kvalitetskontrol foregå i fremtiden?”

⁵ Analyse af revisionserklæringer, CBS og FSR August 2014 side 16.

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

2.2 Metodevalg

Afhandlingens metodeafsnittet beskriver hvilke metoder der er anvendt i afhandlingen. Der redegøres for formålet med afhandlingen, hvilken informationsindsamling der er anvendt, en afgræsning samt en beskrivelse af strukturen som afhandlingen er udarbejdet efter.

2.2.1 Formål med afhandlingen

Formålet med afhandlingen er at belyse, hvilken indflydelse den lovpligtige kvalitetskontrol og Revisornævnets sanktioner har på revisors erklæringer. Dette er interessant fordi FSR Danske revisorerers nyeste opgørelse over revisors erklæringer viser, at antallet af revisionserklæringer er faldet markant de sidste par år. Samtidig viser opgørelser fra Revisortilsynet at mange revisionsvirksomheder frivilligt lader sig selv afmelde fra Virk, når revisionsvirksomheden bliver udtaget til Revisortilsynets kvalitetskontrol. Afhandlingen vil analysere hvorvidt der er sammenhæng mellem revisors opfattelse af den lovpligtige kvalitetskontrol samt Revisornævnets sanktion og udviklingen i antallet af revisionserklæringer. Yderligere vil afhandlingen belyse, hvorledes revisorbranchen lever op til den lovpligtige kvalitetskontrol.

2.2.2 Informationsindsamling

Afhandlingen anvender primærdata samt forskellige former for sekundærdata⁶ til besvarelse af problemstillingen.

Primærdata er indsamlet og udarbejdet ved hjælp af spørgeskemaundersøgelse samt interview. Spørgeskemaundersøgelsen karakteriseres som værende en kvantitativ metode og interviews en kvalitativ metode til indsamling af data.

Sekundærdata der anvendes i afhandlingen består af faglitteratur, artikler, tidsskrifter, love samt redegørelser. Artikler og tidsskrifter vurderes ud fra hvem udgiveren af artiklen er. Love med kommentarer samt redegørelser er fundet på instansernes hjemmesider. Erhvervs og vækstministeriet fremsatte i starten af 2016 lovforslaget L146, der beskriver ændringer i Loven om godkendte revisorer. Afhandlingen vil belyse hvilke ændringer der er blev vedtaget vedrørende revisors kvalitet og kvalitetskontrol.

2.2.2.1 Spørgeskemaundersøgelse

Spørgeskemaundersøgelse skal indsamle viden om revisorerers forhold til den lovpligtige kvalitetskontrol, samt sanktionerne i forbindelse med overtrædelse af lovgivningen. Ved anvendelse af

⁶ Andersen, Ib, Den Skinbarlige virkelighed, side 195

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

spørgeskema indsamles en større mængde data på relativ kort tid, fra en større gruppe af personer. Den tilfældige udvælgelse af respondenter til spørgeskemaundersøgelsen giver, alt andet lige, et gennemsnitligt billede af danske revisorers holdning.

Data indsamlet i forbindelse med spørgeskemaundersøgelse analyseres og resultaterne illustreres ved hjælp af cirkeldiagrammer i afhandlingen, for at opnå et ensartet overblik over undersøgelsen.

2.2.2.2 Interviews

For at afklare eventuelle spørgsmål der måtte forekomme igennem arbejdet med afhandlingen, samt resultaterne af spørgeskemaundersøgelserne, vil der blive foretaget et interview. Interviewet vil supplere mængden af kvalitative data i afhandlingen.

Interviewet er foretaget med Chefkonsulent Christel Maria Thousing, fra Erhvervsstyrelsen. Christel Maria har været ansat i Revisortilsynet, men er nu ansat i Erhvervsstyrelsen som chefkonsulent for kvalitetskontrol af danske revisorer.

2.2.3 Afgrænsning

Ved besvarelse af afhandlingens problemformulering, er det fundet nødvendigt at foretage afgrænsning fra nedenstående områder.

Afhandlingen beskæftiger sig med kvalitetskontrol som et overordnet begreb. Hvorledes kvalitetskontrollen i praksis gennemføres beskrives ikke, da dette ikke vurderes relevant for problemstillingen. Foruden den lovpligtige kvalitetskontrol, skal danske revisorer også gennemgå en intern kvalitetskontrol. Det er ikke muligt at opnå sanktioner på baggrund af en intern kvalitetskontrol alene. Det vurderes derfor ikke at intern kvalitetskontrol vil påvirke revisors valg af erklæringer, hvorfor intern kvalitetskontrol ikke vil blive gennemgået. Den interne kvalitetskontrol vil alligevel blive omtalt i situationer, hvor bekendtgørelse med videre nævner den.

Afhandlingen beskæftiger sig med informationer fra årene 2009 og frem. Siden 2009 er navne på ministerier, styrelser og registre skiftet. Det er valgt at anvende de navne, som er de aktuelle ved aflevering af afhandlingen. Dette gælder blandt andet;

- Erhvervs og Vækstministeriet som revisorer er underlagt.
- Erhvervsstyrelsen som er underlagt Erhvervs og Vækstministeriet.
- Virk registeret hvor godkendte revisorer i Danmark, hvor i revisorer kan lade sin bestalling deponere.

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

2.2.4 Struktur

Kapitel tre er et teoretisk kapitel hvor der redegøres for spørgsmålet om, hvorledes der føres tilsyn med revisorer i Danmark. Kapitlet redegør for Revisortilsynets virke, både efter Revisorloven af 2008 samt efter indførsel af ændringerne i Revisorloven af 2016. Endvidere beskriver kapitlet hvorledes der kan foretages undersøgelser af revisors arbejde.

Afhandlingens kapitel fire er ligeledes et teoretisk kapitel, som redegør for hvorledes der kan sanktioneres mod revisorer der ikke overholder gældende lovgivning. Kapitlet beskriver Revisornævnets sammensætning og sanktionsmuligheder, både før og efter ændringer af Revisorloven d. 8. juni 2016.

Kapitel fem foretager en empirisk analyse af Revisortilsynets årlige redegørelser. Med analyse af redegørelserne, er det muligt at besvare delspørgsmålet, om revisorbranchen lever til Revisortilsynets kvalitetskontrol. Kapitlet beskriver udviklingen i redegørelserne fra år 2009 til år 2014.

Afhandlingens kapitel seks, foretager som kapitel fem, en empirisk analyse. Kapitlet vil ved hjælp af gennemførsel af en spørgeskemaundersøgelse besvare delspørgsmålene; hvordan revisorbranchen opfatter Revisortilsynets kvalitetskontroller samt Revisornævnets sanktioner? Resultatet af spørgeskemaundersøgelsen sammenholdes med resultaterne af kapitel fem, for at sandsynliggøre at respondenternes svar, viser et gennemsnit af danske revisorer.

I kapitel syv foretages en empirisk analyse af udviklingen i revisors erklæringer. Analysen foretages på baggrund af redegørelser fra FSR Danske revisorer, som årligt offentliggøre antallet af årsregnskaber med de forskellige typer af erklæringer. Analysen sammenholdes med spørgsmål fra spørgeskemaundersøgelse, i hvilken grad respondenterne oplever et fald i antallet af erklæringer med sikkerhed?

I afhandlingens kapitel otte foretages et interview med Erhvervsstyrelsen. Spørgsmålene som stilles til styrelsen bundet sig erfaringer og problemstillinger som er tilkommet ved udarbejdelse af afhandlingen.

Afhandlingens konklusion er placeret i kapitel ni. Kapitlet har til formål at sammenfatte afhandlingen samt at besvare afhandlingens hovedspørgsmål samt underspørgsmål.

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

3.0 Tilsyn med revisorer

Revisorer er underlagt lovgivning, der skal sikre at kvaliteten af deres arbejde er acceptabel. For at sikre at lovgivningen overholdes føres der tilsyn med revisorerne. Lovgivningen der regulerer tilsynet med revisorer er ”Lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder” herefter kaldet Revisorloven, der forkortes til RL. RL er løbende blevet redigeret, hvilket også er tilfældet i år 2016.

Dette kapitel beskriver hvorledes tilsynet med revisorer er reguleret. Kapitlet beskriver således både lovene ”Lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder LOV nr. 468 af 17 juni 2008” som var gældende frem til 8. juni 2016 og ”Lov om ændring af revisorloven og forskellige andre love” LOV nr. 631 af 8. juni 2016 som er gældende efter 8. juni 2016.

3.1 Tilsynssystemet før 8. juni 2016

Dette underkapitel beskriver tilsynet med revisorer efter reglerne i RL af 2008 og frem til 8. juni 2016. RL § 32 beskriver således; *”Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er ansvarlig for tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder. Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er herunder ansvarlig for tilsynet med 2) kvalitetskontrol, jf. §§ 34-36.”*

Endvidere er det i RL § 29 angivet: *”En revisionsvirksomhed og de heri beskæftigede revisorer har pligt til at underkaste sig kvalitetskontrol. Kvalitetskontrollen udføres af Revisortilsynet i overensstemmelse med reglerne i §§ 34-36.”*

Således er det vedtaget ved lov at Revisortilsynet, der er underlagt Erhvervsstyrelsen skal varetage kvalitetskontrollen af revisorer i Danmark.

3.1.1 Revisortilsynet

”Erhvervs- og Selskabsstyrelsen nedsætter et revisortilsyn, hvis forretningsorden udstedes af styrelsen. Revisortilsynet består af 1 formand og af 8 andre medlemmer. 2 medlemmer skal være statsautoriserede revisorer, 2 skal være registrerede revisorer og 4 skal være repræsentanter for regnskabsbrugerne. Formanden og repræsentanterne for regnskabsbrugerne må ikke være godkendte revisorer eller være ansat hos eller drive revisionsvirksomhed sammen med godkendte revisorer.”⁷

Revisortilsynet udfører den lovpligtige kvalitetskontrol, med udgangspunkt i reglerne som er beskrevet i RL §§ 34-36. For at sikre tilstrækkelig kompetence hos kontrollanterne opdeles revisorerne i to grupper. Revisorer som er omfattet af RL § 21, stk. 3 og revisorer der ikke er omfattet. Revisorer der

⁷ Revisorloven § 34

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

er omfattet af RL § 21, stk. 3, er revisorer med kunder som beskrives som værende virksomheder af interesse for offentligheden. Typer af virksomheder af interesse for offentligheden er gengivet herunder.

- a) Virksomheder, som har værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked i et EU-land og EØS-land
- b) Statslige aktieselskaber
- c) Kommuner, kommunale fællesskaber, jf. § 60 i lov om kommunernes styrelse, og regioner
- d) Virksomheder der er underlagt tilsyn af Finanstilsynet
- e) Virksomheder med + 2.500 medarbejdere, balancesum på 5. mia.kr. eller nettoomsætning 5. mia.kr.

Disse revisionsvirksomheder vil efterfølgende i afhandlingen blive kaldt PIE revisionsvirksomheder. Forskellen i kvalitetskontrollen er beskrevet i de efterfølgende underkapitler.

3.1.1.1 Kvalitetskontrol af non PIE revisionsvirksomheder

Kvalitetskontrollen af non PIE revisionsvirksomheder skal udføres med højst 6 års mellemrum.⁸ Med højst 6 års mellemrum menes der, at det ikke er fastlagt i hvilke år at revisionsvirksomheden skal have foretaget kvalitetskontrol. Udvælgelsen sker tilfældigt. Det er således muligt at revisionsvirksomhed kontrolleres to gange med kortere mellemrum. Oftest viser det sig at kvalitetskontrollerne foretages med maksimal mellemrum. Dette ses i afhandlingens kapitel 5 ”Revisortilsynets redegørelser” hvor Revisortilsynet beskriver såkaldte opsamlingsår, hvor revisionsvirksomhederne der mangler at få foretaget kontrol, får foretage denne.

Kvalitetskontrollen af non PIE revisionsvirksomheder foretages af Revisortilsynet. Til at gennemføre kvalitetskontrollerne har Revisortilsynet ansat et korps af kvalitetskontrollanter. Kvalitetskontrollanterne er praktiserende revisorer som vælges til opgaven. Forholdet beskrives i RL § 35 stk. 1: *”Revisortilsynet godkender de revisorer, der for en 5-årig periode kan udføre kvalitetskontrol, jf. § 34, stk. 4, nr. 1. Disse benævnes kvalitetskontrollanter. Tilsynet fører en liste over kvalitetskontrollanterne. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan i konkrete tilfælde udpege andre end revisorer som kvalitetskontrollanter. Kvalitetskontrollanter skal have tilstrækkelig faglig uddannelse og relevant erfaring inden for revision og regnskabsaflæggelse og have fornødent kendskab til kvalitetskontrol.”* De nærmere krav til uddannelse og relevant erfaring gennemgås i afhandlingens

⁸ Revisorloven § 29 stk. 3

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

kapitel 8, hvor der også stilles spørgsmål ved, om kravene til kontrollanterne er tilstrækkelige for at kunne gennemføre en kvalitetskontrol.

Udvælgelsen af sager til kvalitetskontrol, sker på baggrund af samtlige afgivne erklæringer efter RL § 1 stk. 2, for perioden som kontrollen dækker over. Dette gælder også sager som eventuelt tidligere ansatte i en revisionsvirksomhed har afgivet. Sager hvor revisor har afgivet erklæring efter RL § 1 stk. 3, erklæringer uden sikkerhed, udtages ikke til kvalitetskontrol.⁹

Antallet af sager, der udtages til kvalitetskontrol, tilpasses efter antallet af tilknyttede godkendte revisorer samt antallet af revisionsvirksomhedens kontorsteder. Kontrollanten udvælger et tilstrækkeligt antal sager, således kontrollanten opnår en overbevisning om, at det lovpligtige kvalitetsstyringssystem anvendes. Minimum for antallet af sager til kontrol er i Revisortilsynets retningslinjer for gennemførsel af kontrol for non PIE revisionsvirksomheder angivet som følgende:

- I en revisionsvirksomhed med 1 underskriftsberettiget revisor skal der som minimum udtages 3 sager til kontrol.
- I en revisionsvirksomhed med 2-4 underskriftsberettigede revisorer udtages alle revisorer og som minimum 6 sager til kontrol, ligeligt fordelt på revisorerne.
- I en revisionsvirksomhed med 5-9 underskriftsberettigede revisorer udtages alle revisorerne og som minimum 9 sager til kontrol.
- I en revisionsvirksomhed med 10-20 underskriftsberettigede revisorer udtages som minimum 10 revisorer, og minimum 14 sager til kontrol.
- I en revisionsvirksomhed med over 20 underskriftsberettigede revisorer udtages som minimum 15 revisorer, og minimum 22 sager til kontrol.¹⁰

Udtages en sag hvor mere end én revisor har skrevet under, tæller sagen kun for én kontrol.

Konstaterer kvalitetskontrollanten væsentlige fejl og/eller mangler i to ud af tre sager ved kontrollen af en revisionsvirksomhed med én revisor, udvides stikprøven med yderligere én sag. Konstaterer kvalitetskontrollanten væsentlige fejl og mangler i revisionsvirksomheder med flere underskrivende revisorer, skal der udtages yderligere sager for den eller de revisorer, der har underskrevet erklæringen. Konstateres der også væsentlige fejl og mangler i den ekstra udtaget sag, skal der udtages yderligere to

⁹ Revisortilsynet 2015 ”Gennemførsel af kontrol for ikke PIE revisionsvirksomheder og rapportering herom” side 17

¹⁰ Revisortilsynet 2015 ”Gennemførsel af kontrol for ikke PIE revisionsvirksomheder og rapportering herom” side 12

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

sager til kvalitetskontrol, således der i alt er udtaget 4 sager for den pågældende underskrivningsberettiget revisor.¹¹

Udvælgelse af erklæringsopgaver efter RL § 1 stk. 2, foretages på baggrund af en risikobaseret vurdering af mulighed for fejl og mangler i erklæringsopgaven. Vurderingen sker bl.a. på baggrund af revisionskundens branche og størrelse. Kontrollanten udtager sager der giver en passende repræsentation af revisionsvirksomhedens revisionsopgaver og andre erklæringer med sikkerhed omfattet af RL § 1, stk. 2. Erklæringsopgaverne skal omfatte følgende typer af erklæringer;

- erklæring om revision af regnskab jf. Erklæringsbekendtgørelsen § 3,
- erklæring om udvidet gennemgang jf. Erklæringsbekendtgørelsen § 9,
- erklæring om gennemgang (review) jf. Erklæringsbekendtgørelsen § 12 samt
- andre erklæringer med sikkerhed jf. Erklæringsbekendtgørelsen § 16.

Fordelingen af sagerne sker ud fra en konkret vurdering af omstændighederne samt ud fra fordelingen af revisionsvirksomhedens erklæringer. Det tilstræbes dog, at kontrollanterne som minimum udvælger én erklæring om revision, én erklæring om udvidet gennemgang samt én erklæring om gennemgang (review).

Det er kvalitetskontrollantens opgave at kontrollere, at revisionsvirksomhedens interne kontroller virker tilfredsstillende. Derfor udvælger kontrollanten sager til den eksterne kvalitetskontrol, som også har været udtaget ved den interne kvalitetskontrol. Hvis det er muligt, udtager kvalitetskontrollanten både sager der gav og sager der ikke gav anledning til bemærkninger i forbindelse med den interne kvalitetskontrol. Såfremt der ved revisionsvirksomhedens seneste interne kvalitetskontrol ikke var nok sager, udvælger kvalitetskontrollanten sager fra tidligere års interne kvalitetskontroller.

I tilfælde hvor revisionsvirksomheden har afgivet erklæring efter RL § 1 stk. 2 på et regnskab, som efterfølgende er gået konkurs, eller har været under rekonstruktion, skal kvalitetskontrollantens udvælgelse af sager også omfatte sådanne sager. Konkurs eller rekonstruktionen skal være sket inden for 18 måneder, regnet fra dagen hvor stikprøven udtages.

¹¹ Revisortilsynet 2015 ”Gennemførsel af kontrol for ikke PIE revisionsvirksomheder og rapportering herom” side 13

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

For revisionsvirksomheder med op til 20 underskrivende revisorer, skal der udtages minimum ét koncernregnskab og for revisionsvirksomheder med over 20 underskrivende revisorer minimum to koncernregnskaber hvis dette er muligt.

En opsummering af et minimum antal af sager udvalgt til ekstern kvalitetskontrol foretaget af Revisortilsynet er gengivet i figur 3.1.

	Antal underskriftsberettigede revisorer				
	1	2-4	5-9	10-20	21+
Antal sager:					
Grundlæggende stikprøve	3	6	9	14	22
- deraf konkurs eller under rekonstruktionsbehandling	1	1	2	3	4
- deraf koncernregnskaber, hvor revisor er koncernrevisor	1	1	1	1	2
- deraf sager udtaget ved den seneste overvågning (efterfølgende intern kontrol)	1	1	2	3	4
- deraf sager udtaget ved den forrige overvågning (efterfølgende intern kontrol)	0	0	0	0	2
- deraf 2 sager for hver af de 2 revisorer, som over de seneste 3 år har fået de dårligste interne vurderinger af udvalgte enkeltsager	0	0	0	0	4

Tabel 3.1 ”Grundlæggende minimum stikprøve”¹²

For revisionsvirksomheder med mere end 5 underskrivende revisorer, gælder der foruden ovenstående, en fordeling af sager mellem de forskellige regnskabsklasser. Minimumsrav for fordeling af sager til ekstern kvalitetskontrol ses i nedenstående figur 3.2.

	Antal underskriftsberettigede revisorer		
	5-9	10-20	21+
Minimum sager af samtlige:			
Regnskabsklasse A+B	2	3	3
Regnskabsklasse C	2	3	5

Tabel 3.2 ”Minimummængde af samtlige sager inden for regnskabsklasse A-C”¹³

¹² Revisortilsynet 2015 ”Gennemførelse af kontrol for ikke PIE-revisionsvirksomheder og rapportering herom” side 16

¹³ Revisortilsynet 2015 ”Gennemførelse af kontrol for ikke PIE-revisionsvirksomheder og rapportering herom” side 17

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

3.1.1.2 Kvalitetskontrol af PIE revisionsvirksomheder

Nærværende kapitel tager udgangspunkt i kvalitetskontrollen af PIE revisionsvirksomheder. Kapitlet belyser således kun områder hvor kvalitetskontrollerne af PIE og non PIE revisionsvirksomheder adskiller sig fra hinanden.

Kvalitetskontrollen af PIE revisionsvirksomheder skal foretages med højst 3 års mellemrum.¹⁴ Det er, som også er tilfældet ved non PIE revisionsvirksomheder, muligt at blive udtaget til kontrol oftere end maksimum for antal års mellemrum.

Kvalitetskontrollanter der gennemfører kvalitetskontrol af PIE revisionsvirksomheder er ansat i Erhvervsstyrelsen og er dermed ikke praktiserende revisor. I konkrete tilfælde har Erhvervsstyrelsen dog mulighed for at udpege andre personer eller eksperter til at deltage i en kvalitetskontrol af en PIE revisionsvirksomhed, hvis Erhvervsstyrelsen finder dette relevant.

Minimum antal af stikprøver der udtages til kvalitetskontrol, er stort set identisk med non PIE revisionsvirksomheder. Dog med en lille ændring. Antallet af sager er opsummeret i nedenstående tabel 3.3.

	Antal underskriftsberettigede revisorer					
	1	2-4	5-9	10-20	21-29	30+
Antal sager:						
Grundlæggende stikprøve	3	6	9	14	22	35
- deraf konkurs eller under rekonstruktionsbehandling	1	1	2	3	4	6
- deraf koncernregnskaber	1	1	1	1	2	2
- deraf sager udtaget ved den seneste overvågning (efterfølgende intern kontrol)	1	1	2	3	4	4
- deraf sager udtaget ved den forrige overvågning (efterfølgende intern kontrol)	0	0	0	0	2	2
- deraf 2 sager for hver af de 2 eller 3 revisorer, som over de seneste 3 år har fået de dårligste interne vurderinger af udvalgte enkeltsager	0	0	0	0	4	6

Tabel 3.3: ”Grundlæggende minimum stikprøve”¹⁵

¹⁴ Revisorloven § 29, stk. 3

¹⁵ Revisortilsynet 2015 ”Gennemførsel af kontrol for PIE-revisionsvirksomheder og rapportering herom” side 7

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

For revisionsvirksomheder med mere end 5 underskrivende revisorer, gælder der foruden ovenstående, en fordeling af sager mellem de forskellige regnskabsklasser. Minimumsrav for fordeling af sager til ekstern kvalitetskontrol ses i nedenstående figur 3.4.

	Antal underskriftsberettigede revisorer				
		5-9	10-20	21-29	30+
Minimum sager af samtlige:					
Regnskabsklasse A		2	3	3	4
Regnskabsklasse B		2	3	3	4
Regnskabsklasse C		2	3	5	6

Tabel 3.4: ”Minimummængde af samtlige sager inden for regnskabsklasse A-C”¹⁶

Kvalitetskontrollen af sager, der er omfattet af RL § 21, stk. 3, er ikke medregnet i ovenstående sager og kommer således oven i antallet af sager vist i figur 3.3 og 3.4. Kvalitetskontrollen udtager minimum én sag pr. gruppe der positivt er beskrevet i RL § 21, stk. 3, som er beskrevet i afhandlingens kapitel 3.1.1.

Revisionsvirksomheden er forpligtet til at føre opgørelser over, hvor mange kunder revisionsvirksomheden har i de forskellige ovennævnte kategorier. Ved kvalitetskontrol udtager kontrollanten en sag til kontrol for hver 10 kunder revisionsvirksomheden har inden for hver af de fem kategorier.

3.2 Tilsynssystemet efter 8. juni 2016

Fredag d. 8. juni 2016 trådte lovforslag L146 ”Lov om ændring af Revisorloven og forskellige andre love” i kraft. Ændringerne i Revisorloven medførte en harmonisering af de danske regler med EU-reglerne på revisionsområdet, som blev vedtaget i EU i år 2014.¹⁷

Erhvervsministeren gjorde i sin tale ved lovforslagets 1. behandling opmærksom på, at man ikke ønskede ”*unødig og særlig byrdefuld overimplementering på revisionsområdet – overimplementering, som betyder bureaukrati og som stiller danske virksomheder vanskeligere i forhold til deres europæiske konkurrenter og i forhold til den internationale konkurrence, som de dermed er en del af. Endelig er der også lagt vægt på, at der gennemføres en forenkling af myndighedsstrukturen på området og en*

¹⁶ Revisortilsynet 2015 ”Gennemførsel af kontrol for PIE-revisionsvirksomheder og rapportering herom” side 7

¹⁷ + ¹⁸ Troels Lund Poulsen, Ministertale 1. Behandling <http://www.ft.dk/samling/20151/lovforslag/l146/beh1-69/60/forhandling.htm?startItem=#nav>

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

*effektivisering af kvalitetskontrollen med revisorerne.”*¹⁸ Der blev således lagt op til en minimumsimplicitering af EU-reglerne.

Dette kapitlet redegør for hvorledes kvalitetskontrollen af revisorer skal foretages efter indførelse af den nye lovgivning.

Erhvervsstyrelsen har på tidspunktet for aflevering af denne afhandling ikke offentliggjort, hvorvidt der foretages ændringer i antallet af sager, som udtages til kvalitetskontrol i forhold til tidligere år.

3.2.1 Erhvervsstyrelsen

Revisortilsynet er ved ændringen af lovgivningen blevet nedlagt. Lovteksten i RL § 34 stk. 1, er ændret til: *”Erhvervsstyrelsen er ansvarlig for gennemførelsen af kvalitetskontrollen efter § 29. Styrelsen kan uddelegere udførelsen af kvalitetskontrollen for revisionsvirksomheder, der ikke udfører revision af regnskaber aflagt af virksomheder af interesse for offentligheden. Styrelsen fastsætter nærmere regler om kvalitetskontrollen og dennes gennemførelse.*

Styrelsen kan herunder fastsætte særlige regler for kvalitetskontrollen af revisionsvirksomheder, der udfører revision i virksomheder af interesse for offentligheden.”

Den tidligere opdeling af revisorer, henholdsvis PIE og non PIE revisionsvirksomheder er ændret, idet den tidligere RL § 21 er ophævet. Opdelingen af revisorer med hensyn til kvalitetskontrol er ikke udfaset. RL § 1a er indsat som opdeler virksomheder i; § 1a, pkt. 3) virksomheder af interesse for offentligheden, pkt. 4) små virksomheder, pkt. 5) mellemstore virksomheder, pkt. 6) store virksomheder.

3.2.1.1 Kvalitetskontrol af revisorer der reviderer små virksomheder

Kvalitetskontrollen af revisorer der reviderer små virksomheder udføres efter en risikoanalyse jf. RL § 29, stk. 3. Små virksomheder er defineret jf. RL § 1a, stk. 4., som virksomheder, som i to på hinanden følgende regnskabsår på balancetidspunktet, ikke overskrider to af følgende størrelsesgrænser:

- a) En balancesum på 44 mio. kr.,
- b) En nettoomsætning på 89 mio. kr. og
- c) Et gennemsnitlig antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret på 50.

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

For modervirksomheder beregnes balancesummen, nettoomsætning og gennemsnitlige antal heltidsbeskæftigede i regnskabsåret, som summen af modervirksomhedens og dattervirksomhedens balancesummer, nettoomsætning og heltidsbeskæftigede.

Nøjagtig hvilke punkter Erhvervsstyrelsen vil lægge vægt på, når der er tale om en kvalitetskontrol efter en risikoanalyse er endnu uvis. I forbindelse med interview af chefkonsulent ved Erhvervsstyrelsen Christel Maria Thousing, er det blevet oplyst, at den endelige udvælgelsesmetode først vil være klar medio august 2016. Christel Maria Thousing henviste dog til en artikel i Revision & Regnskabsvæsen, som er et tidsskrift udgivet af forlaget Karnovgroup. Artiklen giver en indikation af hvilke faktorer som forventes vil gøre sig gældende ved risikoanalysen. De efterfølgende beskrivelser af risikofaktorer vil således være gengivet ud fra artiklen *”Den fremtidige kvalitetskontrol”* Af Martin Samuelson, Tilsynschef, Erhvervsstyrelsen, Statsautoriseret revisor og Marianne Ploug, Fuldmægtig, Erhvervsstyrelsen, udgivet i Rev&Regn 2016.04.014.

Kvalitetskontrol efter en risikoanalyse betyder at der ikke længere er en nedre grænse for kontrolfrekvensen. Rev&Regn kommer med 10 bud på hvilke risikofaktorer der kan påvirke kontrolfrekvensen af revisorer der kun reviderer små virksomheder.

1. Revisorer og revisionsvirksomheder der tidligere har været sanktioneret
2. Efteruddannelse ej overholdt af revisor
3. Antal år siden sidste kontrol
4. Størrelse af revisionsvirksomheden
5. Antal sager pr. partner / belastning
6. Risikofyldte/særlige brancher – revisor herfor
7. Geografisk spredning i kundeportefølje
8. Antal år siden godkendelse
9. Øvrige indberetninger
10. Kundestørrelser (store klasse B)

Hvorvidt ovenstående 10 faktorer vil fremgå i den endelige risikoanalyse, vil kun tiden vise. Frem til offentliggørelsen drøftes faktorerne med Revisionsrådet, tilsynsmyndighederne, SKAT, andre EU-lande samt andre relevante aktører.

Forfatterne bag artiklen fremhæver især punkt 5, antal sager pr. partner i artiklen. De skriver: *”En risikofaktor som har haft Erhvervsstyrelsens særlige opmærksomhed, er faktor 5 »Antal sager pr. partner /belastning«, hvilket også har bevågenhed internationalt. Erfaringerne viser, at en meget høj*

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

sags belastning pr. underskrivende revisor kan øge risikoen for, at revisionen ikke udføres med den tilstrækkelige professionelle skepsis, omhu og det tilsyn, som er krævet, hvilket kan risikere at reducere kvaliteten af revisors arbejde. Revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem skal være med til at sikre, at en sådan situation ikke opstår.” Med erfaring som revisor vurderes det også at et lav antal sager pr. partner vil øge risiko for, at revisionen ikke udføres med tilstrækkelig professionel skepsis. Dette skyldes revisors erfaring med afgivelse af korrekte erklæringer samt udførsel af egnet dokumentation, vil være manglende. I afhandlingens spørgeskemaundersøgelse vil det blive analyseret om det er en sammenhæng mellem modtaget bøder og antallet af afgivne erklæringer efter RL § 1, stk. 2.

Artiklen i Rev&Regn nævner ikke ændringer i antallet af sager som udtages til kvalitetskontrol. Det vurderes at antallet sandsynligvis ikke vil ændre sig i forhold til tidligere lovgivning.

Kvalitetskontrollen af revisionsvirksomheder der kun reviderer små virksomheder gennemføres af kvalitetskontrollanter, som er udpeget af Erhvervsstyrelsen. Erhvervsstyrelsen godkender revisorer der for en 5-årig periode kan udføre kvalitetskontrollen jf. RL § 34. I tilfælde hvor styrelsen skønner det nødvendigt, udfører de selv kontrollen, eller deltager i kontrolbesøg sammen med en kvalitetskontrollant. Styrelsen kan jf. RL 35, stk. 2 i konkrete tilfælde udpege andre end revisorer som kvalitetskontrollanter.

For at komme i betragtning som kvalitetskontrollant for Erhvervsstyrelsen skal revisor, jf. RL § 35, stk. 5, have tilstrækkelig faglig uddannelse og relevant erfaringen inden for revision og regnskabsaflæggelse og have fornødent kendskab til kvalitetskontrol. Redegørelse af kravene fra Erhvervsstyrelsen findes i afhandlingens kapitel 8.3.

Efter endt kvalitetskontrol udarbejdes en rapport som indeholder de væsentligste konklusioner fra kontrollen. Jf. lovbemærkningerne til RL § 35a, stk. 1, skal Erhvervsstyrelsens vurdering af revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem, de kontrollerede erklæringsopgaver, en nærmere beskrivelse af eventuelt konstaterede fejl og anbefalinger fremgå af rapporten.

I tilfælde hvor Erhvervsstyrelsen finder grundlag for udarbejdelse af forbedringsforslag, vil rapporten indeholde henstillinger til, at revisionsvirksomheden følger op på disse. Erhvervsstyrelsen vurderer om kvalitetskontrollen kan afsluttes uden yderligere opfølgning, eller om der skal ske opfølgning af, om revisionsvirksomheden har fulgt op på henstillinger fra kvalitetskontrollen i form af en ny kvalitetskontrol. Desuden vil det fremgå, om styrelsen i forbindelse med kvalitetskontrollen har

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

vurderet, at kvalitetsstyringssystemet og/eller en eller flere erklæringsopgaver skal underlægges en nærmere undersøgelse.¹⁹

I tilfælde hvor Erhvervsstyrelsen finder det nødvendigt, kan styrelsen henstille den kontrollerede revisionsvirksomhed til at udarbejde en handlingsplan med revisionsvirksomhedens forslag til opfølgning på konstaterede fejl og mangler. Handlingsplanen skal godkendes af Erhvervsstyrelsen, før den er endelig gældende. I forbindelse med næste kvalitetskontrol kontrolleres det om revisionsvirksomheden har fulgt handlingsplanen.

3.2.1.2 Kvalitetskontrol af revisorer der reviderer mellemstore og store virksomheder

Kapitlet beskriver hvorledes kvalitetskontrollen af revisorer der reviderer mellemstore og store virksomheder adskiller sig fra kvalitetskontrollen af revisorer der kun reviderer små virksomheder.

Kvalitetskontrol af revisionsvirksomheder, som reviderer regnskaber aflagt af mellemstore og store virksomheder, udføres med højst 6 års mellemrum, jf. RL § 29, stk. 3.

Mellemstore virksomheder er defineret i RL § 1a stk. 5, som virksomheder som ikke er små, og som i to på hinanden følgende regnskabsår på balancetidspunktet ikke overskrider to af følgende størrelsesgrænser:

- a) En balancesum på 156 mio. kr.,
- b) En nettoomsætning på 313 mio. kr. og
- c) Et gennemsnitlig antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret på 250.

For modervirksomheder beregnes balancesummen, nettoomsætning og gennemsnitlige antal heltidsbeskæftigede i regnskabsåret, som summen af modervirksomhedens og dattervirksomhedens balancesummer, nettoomsætning og heltidsbeskæftigede.

Store virksomheder er defineret som virksomheder, der ikke er små eller mellemstore.

3.2.1.3 Kvalitetskontrol af PIE revisionsvirksomheder

Nærværende kapitel beskriver hvorledes kvalitetskontrollen afskiller sig fra kvalitetskontrol af non PIE revisionsvirksomheder.

¹⁹ Revisorloven § 35a.

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

En virksomhed af interesse for offentligheden er nærmere defineret i RL § 1a stk. 3. Det drejer sig om virksomheder, som har kapitalandele, gældsinstrumenter eller andre værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked i et EU-land eller et EØS-land, og finansielle virksomheder.

Jf. Bekendtgørelse om kvalitetskontrol af revisionsvirksomheder § 4, stk. 2, skal;
”Revisionsvirksomheder, der reviderer OMXC20 cap kunder, OMXC Large Cap kunder eller OMXC Mid Cap kunder underlægges årlig kvalitetskontrol ud fra en risikovurdering, dog således at kvalitetskontrollen af kvalitetsstyringssystemet sker på rotationsbasis, svarende til en fuld kvalitetskontrol hvert tredje år.”

Kvalitetskontrol af PIE revisionsvirksomheder udføres af kvalitetskontrollanter, der er ansat i Erhvervsstyrelsen, jf. RL § 35. Bekendtgørelsen om kvalitetskontrol af revisionsvirksomheder § 18 foreskriver at: *”Kvalitetskontrollanten skal have tilstrækkelig faglig uddannelse og relevant erfaring inden for revision og regnskabsaflæggelse og have fornødent kendskab til kvalitetskontrol.*

Stk. 2. Kvalitetskontrollanten skal være uafhængig i forhold til den pågældende revisionsvirksomhed og revisionsvirksomhedens tilknyttede revisorer, jf. principperne i revisorlovens kapitel 4 og regler udstedt i medfør heraf.

Stk. 3. En kvalitetskontrollant kan ikke udføre kvalitetskontrol af en revisionsvirksomhed, forinden der er gået tre år, efter at pågældende er ophørt med at være partner i, ansat hos eller på anden måde knyttet til revisionsvirksomheden.”

3.3 Undersøgelser af revisors arbejde

Dette kapitel indeholder redegørelser for, hvilke muligheder Erhvervsstyrelsen har for at igangsætte undersøgelser, samt hvilke muligheder for rapportering efter endt undersøgelse Erhvervsstyrelsen anvender. Kapitlet indeholder både redegørelse for Erhvervsstyrelsens mulighed for undersøgelse efter lovgivningen af 2008 samt 2016.

3.3.1 Undersøgelser af revisors arbejde før 8. juni 2016

I tilfælde hvor Erhvervsstyrelsen vurderer, at der er risiko for, at en revisor eller revisionsvirksomhed, har overtrådt Revisorloven, kan Erhvervsstyrelsen jf. RL § 37 iværksætte og gennemføre en undersøgelse med henblik på at konstatere, korrigere eller forhindre en overtrædelse af lovgivningen. Dette gælder kun hvis der er tale om arbejde, hvor revisor afgiver en erklæring efter RL § 1, erklæringer med sikkerhed.

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

Mistanken hos Erhvervsstyrelsen om at revisor har overtrådt lovgivningen, kan komme flere steder fra. Erhvervsstyrelsens medarbejdere kan selv have fundet anledning til mistanken, men især efter tilfælde hvor revisorer eller revisionsvirksomheder har været nævnt i pressen i forbindelse med manglende overholdelse af lovgivning, iværksætter Erhvervsstyrelsen selv undersøgelser. Erhvervsstyrelsen kan endvidere iværksætte undersøgelser af revisorer og revisionsvirksomheder, hvis der anmodes om det af en kompetent udenlandsk myndighed jf. RL § 37 stk. 3.

Erhvervsstyrelsen kan jf. RL § 38 kræve alle oplysninger af revisor eller revisionsvirksomheden. Dette gælder arbejds papirer, revisionsprotokoller, korrespondancer samt andre dokumenter der vurderes at være nødvendige for styrelsens afgørelse af, om der er sket eller vil ske en overtrædelse af lovgivningen. I tilfælde hvor medlemmer af revisionsvirksomhedens bestyrelse, direktion eller lignende ikke efterkommer lovgivningen, kan Erhvervsstyrelsen pålægge personerne uge- eller dagsbøder, jf. RL § 42. Erhvervsstyrelsen kan i forbindelse med undersøgelsen, uden retskendelse, opnå adgang til revisionsvirksomheden og de for undersøgelsen nødvendige materialer, hvad enten disse er fysiske eller elektroniske jf. RL § 39.

Efter endt undersøgelse skal Erhvervsstyrelsen tage stilling til hvad resultatet af undersøgelsen blev. En undersøgelse kan give et af følgende udfald; ingen bemærkninger, en påtale, påbud om at overtrædelser skal bringes til ophør eller indbringelse af revisor og/eller revisionsvirksomheden for Revisornævnet med henblik på yderligere sanktioner, jf. RL § 40. Det er op til Erhvervsstyrelsen om resultatet af undersøgelsen skal offentliggøres og i hvilken form offentliggørelsen skal ske. Det vil dog altid ske på Erhvervsstyrelsens hjemmeside.

3.3.2 Undersøgelser af revisors arbejde efter 8. juni 2016

”Vurderer Erhvervsstyrelsen, at der er risiko for, at en revisor, en revisionsvirksomhed, en virksomhed af interesse for offentligheden, eller et medlem af det øverste ledelsesorgan eller revisionsudvalg i en virksomhed af interesse for offentligheden har overtrådt eller vil overtræde en pligt, der følger af denne lov eller af Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden, kan styrelsen iværksætte og gennemføre en undersøgelse med henblik på at konstatere, korrigere eller forhindre en sådan overtrædelse”, jf. RL § 37. Dette gælder dog ikke en erklæring efter § 1, stk. 3. Styrelsen kan endvidere iværksætte en undersøgelse, hvis den bliver anmodet herom af en kompetent udenlandsk myndighed, jf. § 32, stk. 2, nr. 5.

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

Hvis Erhvervsstyrelsen i forbindelse med en kvalitetskontrol konstaterer en risiko for, at en revisor, en revisionsvirksomhed, en virksomhed af interesse for offentligheden eller et medlem af det øverste ledelsesorgan i en sådan virksomhed, har overtrådt bestemmelserne i Revisorloven eller Europa-Parlamentets og Rådets forordning, kan de også iværksætte en undersøgelse.

Der er ikke blevet ændret i lovgivningen om, hvilke oplysninger Erhvervsstyrelsen kan kræve af revisionsvirksomhederne i forbindelse med en undersøgelse. Ved undersøgelser der involverer virksomheder af interesse for offentligheden, er det nu mulig for Erhvervsstyrelsen at kræve tilsvarende oplysninger vedrørende den lovpligtige revision, af personer som har været involveret i revisionsvirksomheden.

De forskellige former for konklusioner på Erhvervsstyrelsens undersøgelser er ikke blevet ændret med indførelse af lovændringen. En enkelt tilføjelse er dog sket. Erhvervsstyrelsen har nu mulighed for at indbringe et medlem af det øverste ledelsesorgan eller revisionsudvalg i en virksomhed af interesse for offentligheden, en virksomhed af interesse for offentligheden, eller begge for Revisornævnet jf. RL § 40.

3.4 Delkonklusion

Med indførelse af ændringerne i Revisorloven d. 8. juni 2016, var det politikernes ønske at implementere EU forordningens måden at gennemføre kvalitetskontrol på. Dette er sket ved at opdele non PIE revisionsvirksomheders kunder ind i grupperne i; RL § 1a nr. 4 små virksomheder, RL § 1a nr. 5 mellemstore virksomheder og RL § 1a nr. 6 store virksomheder.

Revisorer der kun reviderer små virksomheder skal fremover kun have foretaget kvalitetskontrol efter en risikoanalyse, hvor de tidligere skulle have foretaget kvalitetskontrol minimum hvert sjette år. Hvilke risikofaktorer der vægtes i forbindelse med udtagelsen af sager til kvalitetskontrollen, er endnu ikke fastlagt.

Revisorer der reviderer mellem og store virksomheder, skal som tidligere have foretaget kvalitetskontrol minimum hvert sjette år. Fælles for kvalitetskontrollen af revisorer der reviderer virksomheder omfattet af RL § 1a nr. 4, 5 og 6 er at kvalitetskontrollen foretages af kvalitetskontrollanter der er ansat af Erhvervsstyrelsen.

Kvalitetskontrollen af PIE revisorer skal foretages minimum hvert tredje år. Dette er samme frekvens som før ændringerne i Revisorloven. Kvalitetskontrollen af disse revisorer foretages af kontrollanter der er ansat i Erhvervsstyrelsen.

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

Efter 8. juni 2016 afsluttes kvalitetskontrollerne med en rapport, som indsendes til Erhvervsstyrelsen. Vurderer Erhvervsstyrelsen at der plads til forbedringer i revisionsvirksomheden, skal revisionsvirksomheden udarbejde en handlingsplan, der beskriver hvorledes disse forbedringsforslag skal gennemføres.

I tilfælde hvor Erhvervsstyrelsen har mistanke om at revisor eller en revisionsvirksomhed har overtrådt Revisorloven, kan erhvervsstyrelsen igangsætte en undersøgelse af dette jf. RL § 37.

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

4.0 Sanktioner mod revisorer

Sanktioner mod revisorer reguleres af RL § 43 der skriver: *”Erhvervs- og Selskabsstyrelsen nedsætter et revisornævn”* I tilfælde hvor en registreret eller statsautoriseret revisor under udførsel af opgaver efter RL § 1, stk. 2. ikke har udført opgaverne med tilstrækkelig professionel skepsis samt god revisorskik, kan revisor indbringes for Revisornævnet. Revisornævnet er en uafhængig administrativ klageinstans.²⁰

Kapitlet beskriver hvorledes Revisornævnet var reguleret før ændringerne i Revisorloven d. 8. juni 2016, samt efter.

4.1 Revisornævnet før 8. juni 2016

Revisornævnet bestod jf. RL af 2008 § 43 således: *”Revisornævnet består af 1 formand, der skal være dommer, og mindst 12 andre medlemmer, hvoraf 3 skal være statsautoriserede revisorer, 3 skal være registrerede revisorer, og 6 skal være repræsentanter for regnskabsbrugerne. Repræsentanterne for regnskabsbrugerne må ikke være godkendte revisorer eller være ansat hos eller drive revisionsvirksomhed sammen med godkendte revisorer. Ved udvidelse af medlemskredsen skal der udnævnes forholdsmæssigt lige mange statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer, ligesom antallet af repræsentanter for regnskabsbrugerne skal opretholdes forholdsmæssigt. Nævnets formand og medlemmer udpeges af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der ligeledes kan udpege en eller flere dommere som næstformænd. Mindst et medlem af formandskabet skal være landsdommer. Formandskab og medlemmer udpeges for en periode af indtil 4 år.”*

4.1.1 Hvem kan klage til Revisornævnet

En revisor eller revisionsvirksomhed kan indbringes for Revisornævnet, hvis den lovpligtige kvalitetskontrol af revisionsvirksomheden har fundet anledning til en reaktion på kontrollen, som kræver mere end en påtale samt fornyet kontrol. I disse tilfælde vil Revisortilsynet indsende en klage over revisor til Revisornævnet. Det bemærkes at som beskrevet i kapitel 3 ”Tilsyn med revisorer”, foretages der kun kvalitetskontrol af sager afgivet efter RL § 1, stk. 2.

Som privatperson er det også muligt at indsende en klage til Revisornævnet, hvis man har været kunde hos en revisor, eller hvis man er blevet berørt af revisors arbejde, navnlig ved at have disponeret i tillid til rigtigheden heraf.²¹

²⁰ <https://erhvervsstyrelsen.dk/klagevejledning-revisornaevnet>

²¹ <https://erhvervsstyrelsen.dk/klagevejledning-revisornaevnet>

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

4.1.2 Hvem og hvad kan der klages over til Revisornævnet

Jf. RL § 43, stk. 3 er det muligt at; *”klage over, at en revisor ved udførelsen af opgaver efter § 1, stk. 2 og 3, har tilsidesat de pligter, som stillingen medfører, kan indbringes for Revisornævnet.”* Revisorloven giver således ikke mulighed for at klage over rådgivningsarbejde udført af revisor, da disse ikke er omfattet af RL § 1, stk. 2. Der kan klages over revisorer der var godkendt på tidspunktet for afgivelse af erklæringen.

Det er muligt at klage over i op til 5 år, hvilket betyder at der maksimalt må være gået 5 år mellem dato for revisorerklæring til indbringelse af klagen for Revisornævnet.

”Revisortilsynet kan vælge at afvise at behandle en modtaget klager, fra personer der ikke har retlig interesse i det forhold, klagen angår, og klager der på forhånd må skønnes grundløse” jf. RL § 43 stk. 6. Det er heller ikke muligt at klage til Revisornævnet over revisors vederlag for en opgave.

4.1.3 Revisornævnets afgørelser

Som uafhængig myndighed træffer Revisornævnet deres afgørelse på baggrund af parternes indlæg om sagen. Afgørelsen af klagen indeholder de punkter som Revisornævnet har lagt til grund for deres afgørelse. Afgørelserne er frit tilgængelige på Revisornævnets hjemmeside.

”Revisornævnet er den øverste administrative instans på området. Nævnet træffer derfor den endelige, administrative afgørelse i klagesagen, og det er ikke muligt at klage over denne afgørelse til nogen anden, administrativ myndighed.”

*”Den part, der er utilfreds med en afgørelse, har dog altid adgang til at anlægge sag ved domstolene.”*²²

4.1.4 Revisornævnets sanktioner

Ved afslutning af en klage til Revisornævnet, kan klagen have flere udfald. Revisornævnet kan finde, at klagen ikke har sin bemyndigelse og derved frafalder klagen over revisor. Hvis Revisornævnet finder at der er hold i klagen over revisor, har Revisornævnet mulighed for at anvende følgende sanktionsmuligheder; tildele advarsel til revisor, idømme bøder til revisor, idømme bøder til revisionsvirksomheden. Revisornævnet kan jf. RL § 44 tildele en advarsel eller udstede bøde til revisor, der ved afgivelse af erklæringer efter RL 1, stk. 2, tilsidesætter de pligter som stillingen medfører. Størrelsen på bøden som revisor kan modtage er op til 300.000 kr.

²² RL § 45

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

Har den indklagede revisor gjort sig skyldig i grov eller gentagende forsømmelse i forbindelse med udførslen af sit erhverv, er det muligt at frakende revisor muligheden for at udøve sit erhverv i en begrænset periode fra 6 måneder til 5 år, jf. RL 44, stk. 2.

I sager hvor revisionsvirksomheden har et selvstændigt medansvar for tilsidesættelsen af revisors pligter, kan Revisornævnet tildele en advarsel eller pålægge virksomheden en bøde på op til 450.000 kr., jf. RL § 44, stk. 4.

Revisornævnets afgørelser bliver jf. RL § 44, stk. 66 offentliggjort. Dette sker på Revisornævnets hjemmeside.

4.2 Revisornævnet efter 8. juni 2016

Ved ændring af Revisorloven d. 8. juni 2016, blev der også foretaget ændringer i sammensætningen af Revisornævnet. Kapitlet beskriver således kun ændringerne i Revisorloven der vedrører Revisornævnet. Revisornævnet består nu af ”*Revisornævnet består af 1 formand, der skal være dommer, og mindst 16 andre medlemmer, hvoraf 8 skal være godkendte revisorer og 8 skal være repræsentanter for regnskabsbrugerne. Mindst 2 af de medlemmer, der repræsenterer regnskabsbrugerne, skal have ledelseserfaring fra virksomheder af interesse for offentligheden.*” jf. RL § 43, stk. 1.

4.2.1 Hvem og hvad kan der klages over til Revisornævnet

Der er ved ændring af Revisorloven ikke sket ændringer i personer der kan klage til Revisornævnet. Samme forhold gør sig gældende for hvad det er muligt at klage over.

4.2.2 Revisornævnets afgørelser

Revisornævnet offentliggør afgørelser på Erhvervsstyrelsens hjemmeside. I tilfælde hvor afgørelsen vedrører fysiske personer, bliver offentliggørelsen anonymiseret. Dette er med til at beskytte revisor mod, at en enkeltsag ikke ødelægger revisors omdømme.

4.2.3 Revisornævnets sanktioner

En revisor, der ved udførelsen af opgaver efter RL § 1, stk. 2 og 3, tilsidesætter de pligter, som stillingen medfører, kan af Revisornævnet, jf. RL § 44, tildeles en advarsel eller pålægges en bøde på op til kr. 300.000. Hvis revisor tilsidesætter sine forpligtelser, som lovgivningen medfører, af særlig grov karakter, kan Revisornævnet forhøje bøden til kr. 600.000. Er revisionsvirksomheden i særlig grov karakter medansvarlig for tilsidesættelsen af revisors pligter, kan Revisornævnet forhøje bøden op til kr. 1.500.000.

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

Har revisor gjort sig skyldig i grov eller ofte gentagne forsømmelser, kan Revisornævnet betinget frakende godkendelsen som revisor. Betinget frakendelse sker, hvis revisor indgår en prøvetid med Revisornævnet på op til 5 år, og ikke tilsidesætter god revisorskik under sådanne omstændigheder, at vedkommende efter en samlet bedømmelse, skal frakendes godkendelsen, jf. RL § 44 stk. 2. Samtidig kan Revisornævnet jf. RL § 44 stk. 3 nedlægge forbud mod, at vedkommende i op til tre år kan udføre eller udøve en af følgende aktiviteter, udføre eller kontrollere udførsel af revision, udøve funktioner i en revisionsvirksomhed eller udøve funktioner i en virksomhed af interesse for offentligheden.

I tilfælde hvor en virksomhed af offentlig interesse eller et medlem af dennes øverste ledelsesorgan eller revisionsudvalg har tilsidesat pligter beskrevet i Revisorloven, kan Revisornævnet tildele dem en advarsel eller en bøde på op til kr. 300.000.

4.3 Delkonklusion

Revisorer kan indbringes for Revisornævnet efter en kvalitetskontrol eller af privatpersoner. Der ses en tendens til skærpede sanktioner med ændringerne af Revisorloven. Bødestørrelserne hæves og nu kan virksomheder af interesse for offentligheden og medlemmer af det øverste ledelsesorgan eller revisionsudvalg også modtage bøder fra Revisornævnet. Til trods for skærpede sanktioner, er det i lovbemærkninger til ændringer af Revisorloven fremhævet, at der i fremtiden kun vil blive tildelt bøder for gentagne eller skærpede overtrædelser af lovgivningen. Populært skrevet er formålet med ændringerne i Revisorloven at lempe i bunden og skærpe i toppen.

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

5.0 Revisortilsynets redegørelser

Revisortilsynet har siden 2003 årligt offentliggjort empiriske redegørelser for den årlige kvalitetskontrol.

I år 2008 blev der foretaget vedtaget en række ændringer i Revisorloven. Dette gjaldt blandt andet ændring af kontrolfrekvensen for den lovpligtige kvalitetskontrol. År 2008 var således også opsamlingsår for kontrolperioden år 2003 til år 2008.

Revisortilsynet skriver således i deres redegørelse for kvalitetskontrollen for 2009: *”I perioden 2004-2008 gennemførte Revisortilsynet kvalitetskontrollen i henhold til den tidligere gældende revisorlov. Kvalitetskontrollen 2009 er blevet gennemført i henhold til den revisorlov, som trådte i kraft den 1. juli 2008, og som medførte en række ændringer i kvalitetskontrollen og Revisortilsynets virksomhed.*

De nye regler betyder blandt andet, at kontrolfrekvensen for revisionsvirksomheder, som ikke reviderer virksomheder som nævnt i revisorlovens § 21, stk. 3, er ændret fra mindst hvert fjerde år til mindst hvert sjette år. Revisionsvirksomheder, som reviderer virksomheder som nævnt i revisorlovens § 21, stk. 3, skal nu kontrolleres mindst hvert 3. år.

De nye regler betyder endvidere, at det er Revisortilsynet, der udpeger den kvalitetskontrollant, der skal kontrollere revisionsvirksomheden. Det er ligeledes Revisortilsynet, som betaler kontrollanten for den udførte kvalitetskontrol, hvorefter Revisortilsynet opkræver beløbet hos revisionsvirksomheden. Disse ændringer er indført for at skærpe uafhængigheden mellem kvalitetskontrollanten og den kontrollerede revisionsvirksomhed.

Endeligt er der fra 2009 indført en ordning, hvorefter revisionsvirksomheder, som ikke afgiver erklæringer med sikkerhed efter revisorlovens § 1, stk. 2, har kunnet afgive en tro- og love-erklæring over for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen om dette, og derefter blive undtaget fra udtrækning til kvalitetskontrol.

Som følge af de nye regler er antallet af udtrukne sager til kvalitetskontrol faldet. Samtidig er Revisortilsynets arbejdsmængde omkring administration af kvalitetskontrollen øget væsentligt.”²³

²³ Revisortilsynet redegørelse 2009, side 3

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

For korrekt sammenligningsgrundlag tages der udgangspunkt i Revisortilsynets redegørelser fra år 2009 og frem. Udviklingen i Revisortilsynets kvalitetskontrol vil blive analyseret i en sammenfatning af redegørelserne for år 2009 til år 2014.

5.1 Sammenfatning af redegørelser fra år 2009 til år 2014

Antallet af revisionsvirksomheder der årligt bliver udvalgt til den lovpligtige kvalitetskontrol, kan vises på følgende måde:

- Udtrukne sager, definerer revisionsvirksomheder som inden for den normale kontrolfrekvens, skal have foretaget den lovpligtige kvalitetskontrol.
- Udtrukne sager til fornyet kontrol består af revisionsvirksomheder som reaktion på en tidligere kvalitetskontrol, skal have foretaget en fornyet kvalitetskontrol.
- Summen af de to ovenstående grupper, giver det samlede antal sager som Revisortilsynet har udtaget til kontrol det pågældende år.

Efter at revisionsvirksomhederne er blevet meddelt, at de er udtaget til den lovpligtige eller en fornyet kvalitetskontrol, vælger nogle virksomheder frivilligt at lade sig afmelde i Virk. Lovgivningsmæssigt slipper revisionsvirksomheden ikke for kvalitetskontrol ved afmeldelse i Virk, da kvalitetskontrollen foretages på erklæringer afgivet i perioden hvor revisionsvirksomheden har eksisteret. Ud fra Revisornævnets redegørelser, kan det dog ses at revisionsvirksomheder der har afmeldt sig i Virk udgår af antallet af virksomheder hvor kvalitetskontrollen gennemføres. I et interview med Erhvervsstyrelsen, i afhandlingens kapitel 8.4, stilles der spørgsmålet om det korrekt og i så fald hvorfor?

Revisionsvirksomheder oversendt til Erhvervsstyrelsen, udgør virksomheder der ikke har indsendt aftale om gennemførsel af lovpligtig kvalitetskontrol til Revisortilsynet, efter at virksomheden er udtaget til kvalitetskontrol, samt revisionsvirksomheder der på trods af indgået aftale med Revisortilsynet om kvalitetskontrol, ikke har fået foretaget kontrollen. Erhvervsstyrelsen tvangsafmelder herefter revisionsvirksomheden i Virk.

Andre sager der ikke medgår i den endelige kvalitetskontrol er blandt andet virksomheder, der er blevet kontrolleret tidligere blot under andet navn, samt andre virksomheder som af anden årsag ikke er underlagt kvalitetskontrol det pågældende år.

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

Gennemførte kvalitetskontroller kan opgøres som udtrukne sager i alt, fratrasket virksomheder der har afmeldt sig i Virk, virksomheder der er oversendt til Erhvervsstyrelsen med henblik på afmeldelse i Virk og andre revisionsvirksomheder der ikke er omfattet af den lovpligtige kontrol det pågældende år.

Opsummering af antallet af kontroller de enkelte år er gengivet i nedenstående figur 4.1.

År	Udtrukne virksomheder	Udtrukne virksomheder til fornyet kontrol	Udtrukne virksomheder i alt	Anmeldt i Virk	Oversendt til E&S	Andre ikke medtagne virksomheder	Afgjorte kontroller
2009	154	48	202	31	7	37	127
2010	203	37	240	48	3	11	178
2011	151	84	235	84	2	10	139
2012	197	72	269	72	5	12	180
2013	232	14	246	78	4	7	157
2014	373	12	385	107	0	10	268
I alt	1310	267	1577	420	21	87	1049
% i alt	83%	17%	100%	27%	1%	6%	67%

Tabel 4.1: Antallet af udvalgte sager og afgivne erklæringer 2009-2014²⁴

Revisortilsynet har i perioden år 2009 til år 2014, udtaget i alt 1310 revisionsvirksomheder til den lovpligtige kvalitetskontrol. Dette giver et gennemsnit på 218 revisionsvirksomheder der er udtaget til kontrol årligt. Som det fremgår af tabel 4.1 ligger år 2014 væsentlig højere end gennemsnittet. År 2014 var sidste år, hvor revisionsvirksomheder skulle have gennemført kvalitetskontrol inden den lovpligtige periode på 6 års kontrolfrekvens udløb.

I kontrolperioden har der gennemsnitlig været 45 revisionsvirksomheder årligt som var udtaget til en fornyet kontrol, som en reaktion på en tidligere foretaget kontrol. Antallet af virksomheder udtaget til fornyet kontrol har været meget svingende de forskellige år. Der ses dog en tendens at der i perioden fra år 2009 til år 2012 har været udtaget flest virksomheder til fornyet kontrol. En årsagsforklaring kan være at der ved den ordinære kvalitetskontrol for år 2008 var mange udtrukne revisionsvirksomheder. For år 2008 blev der gennemført 425 kvalitetskontroller hvoraf 82 gav anledning til fornyet kontrol.

Det samlede antal revisionsvirksomheder der var udtaget til kvalitetskontrol var 1310 stk. 267 virksomheder, eller hvad der svarer til 20% af de virksomheder der var udtaget til ordinær

²⁴ Tabel 4.1 konstrueret ud fra oplysninger fra Revisortilsynets redegørelser 2009-2014

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

kvalitetskontrol, havde begået så alvorlige fejl at der skulle foretages en fornyet kvalitetskontrol af revisionsvirksomheden.

I alt blev der udtaget 1577 revisionsvirksomheder, både til ordinær kontrol samt fornyet kontrol, i perioden år 2009 til år 2014.

Som beskrevet tidligere er det muligt for revisionsvirksomheder at lade sig afmelde i Virk, også når virksomheden er udtaget til kontrol. Dette gjorde 420 revisionsvirksomheder i perioden, svarende til 27% af virksomhederne der var udtaget til ordinær samt fornyet kvalitetskontrol. Der er ikke fundet tilgængelige data på hvor mange af de afmeldte virksomheder, der afmeldte sig ved udtagelse til henholdsvis den ordinære og fornyet kvalitetskontrol.

21 revisionsvirksomheder blev oversendt til Erhvervsstyrelsen grundet manglende indgåelse af aftale med Revisortilsynet om kvalitetskontrol, eller på trods af indgået aftale, at kvalitetskontrollen ikke blev gennemført. Erhvervsstyrelsen afmeldte herefter virksomhederne i Virk.

Andelen af virksomheder der af anden lovlig årsag ikke fik foretaget kvalitetskontrol udgjorde 87 revisionsvirksomheder, svarende til 6% af det samlede antal udtagne sager.

I alt blev der i perioden, år 2009 til år 2014, gennemført 1049 kvalitetskontroller. Resultatet af de gennemførte kvalitetskontroller ses i nedenstående figur 4.2.

År	Modtagne erklæringer vedrørende afsluttende kontroller	Gennemførte kvalitetskontrol uden yderligere opfølgning	Reaktioner			
			påtale uden ny kontrol	påtale med ny kontrol	Påtale med oversendelse til Revisornævnet og ny kontrol	Kontroller, hvor alene revisor er indbragt i konkrete sager
2009	127	102	12	7	6	0
2010	178	97	23	19	27	12
2011	139	99	8	18	14	0
2012	179	123	21	17	18	0
2013	157	128	13	9	7	0
2014	253	189	29	23	12	0
I alt	1033	738	106	93	84	12
% i alt	100%	71%	10%	9%	8%	1%

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

Tabel 4.2: Resultat fordelt på virksomheder 2009-2014²⁵

Ved offentliggørelsen af kvalitetskontrollen for år 2014, i april måned 2016, var der i alt blevet modtaget 1033 erklæringer om afsluttede kvalitetskontroller. Dette tal stemmer ikke overens, med antallet af gennemførte kvalitetskontroller. Dette skyldes at Revisortilsynet ikke havde modtaget de sidste erklæringer fra de gennemførte kontroller for år 2014.

Resultaterne af de gennemførte kvalitetskontroller i perioden, år 2009 til år 2014 viste, at 738 kontroller, svarende 71%, ikke gav anledning til yderligere reaktioner. Kvaliteten af revisors arbejde var i disse tilfælde tilfredsstillende.

106 kvalitetskontroller gav anledning til en påtale over for revisionsvirksomheden. Dette svarer til ca. 10% af de kontrollerede virksomheder. Kvaliteten i disse sager var ikke tilfredsstillende, hvorfor kvalitetskontrollanten har givet revisionsvirksomheden påtale om at rette op på de fejl og mangler der blev konstateret ved kvalitetskontrollen.

Ved 93 kvalitetskontroller, eller 9% af de kontrollerede virksomheder, var kvaliteten af revisors arbejde i en sådan stand, at kvalitetskontrollanten både gav påtale om at rette op på fejl og mangler og at Revisortilsynet fandt det nødvendigt at foretage en ny kvalitetskontrol af revisionsvirksomheden.

Kvaliteten af revisors arbejde var 84 virksomheder så ringe at kvalitetskontrollanten gav dem påtale om at rette op på de fundne fejl og mangler, samt at Revisortilsynet indbragte dem for Revisornævnet med henblik på yderligere sanktioner.

5.2 Delkonklusion

Revisortilsynet udtog i perioden år 2009 til år 2014, 1577 revisionsvirksomheder til de årlige lovpligtige kvalitetskontroller. Heraf var 267 kvalitetskontroller fornyet kontroller. Næsten hver femte revisor har således ikke kunne bestå en kvalitetskontrol i første forsøg.

Andelen af revisionsvirksomheder der lader sig afmelde i Virk, efter udtagelse til kvalitetskontrol har, siden Revisortilsynet startede med at lave opgørelserne, været 25% til 27% af de årligt udtrukne revisionsvirksomheder. Hvad årsagen er til at en så stor andel af virksomheder lader sig afmelde har ikke været muligt at finde svar på. Det antages at revisionsvirksomheden ikke ønsker at gennemgå en kvalitetskontrol. Det kan skyldes at revisor er bekendt med, at virksomheden ikke kan bestå en

²⁵ Tabel 4.2 konstrueret ud fra oplysninger fra Revisortilsynets redegørelser 2009-2014

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

kvalitetskontrol uden at virksomheden vil blive indbragt for Revisornævnet. En anden årsag, kan være at revisor ikke ønsker at betale udgiften til at få gennemført en kvalitetskontrol, da revisor har nået pensionsalderen og derfor vælger at lukke virksomheden.

For perioden år 2009 til år 2014 blev der gennemført 1049 kvalitetskontroller. 738 kontroller, svarende til knap 71% af de udtagne revisionsvirksomheder, gav ikke anledning til yderligere opfølgninger.

Som svar på delspørgsmålet om, hvorvidt revisionsbranchen lever op til Revisortilsynets kvalitetskontrol, må det konkluderes at 70% af de kontrollerede virksomheder klarede kvalitetskontrollen uden yderligere opfølgning. De resterende 30% af de kontrollerede revisorer fik enten supplerende bemærkninger eller påbud om fornyet kontrol.

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

6.0 Spørgeskemaundersøgelse

Udvælgelsen af respondenter til spørgeskemaundersøgelse er foretaget ved simpel tilfældig udvælgelse. Listen over godkendte revisorer er downloadet fra CVR-registeret den 19. marts 2016. Antallet af godkendte revisorer var 3610 personer. Ud fra listen er 500 respondenter tilfældigt udvalgt. Det vurderes at metoden til udvælgelse af respondenter, giver et repræsentativt udsnit af danske revisorer.

Efter udvælgelsen af respondenterne, er deres e-mailadresser indhentet ved hjælp af søgemaskiner på internettet. Det er tilstræbt at anvende respondenternes arbejds-mailadresser. I tilfælde hvor revisionsvirksomhederne ikke har opgivet medarbejdernes e-mailadresse, er virksomheder kontaktet telefonisk for at fremskaffe e-mailadressen. En større revisionsvirksomhed ønskede ikke at udlevere deres medarbejders e-mailadresser. 27 udvalgte revisorer var tilknyttet denne revisionsvirksomhed. Det vurderes dog ikke at have indflydelse på resultatet af spørgeskemaet. Det lykkedes at fremskaffe e-mailadresser på 356 revisorer som fik fremsendt spørgeskemaet. 15 mails kom retur, hvilket skyldes at mailadressen ikke længere er aktiv. Populationen er således på 341 respondenter.

Spørgeskemaet svares anonymt, i forhåbning om at flere respondenter vil svare ærligt på spørgsmålene. Spørgeskemaet er udarbejdet elektronisk, ved hjælp af Google Documents Analyse værktøj. Når respondenterne har svaret på spørgeskemaet bliver resultaterne returneret elektronisk, hvorefter det er muligt at udarbejde en analyse heraf. Spørgeskemaet er udsendt den 24. maj 2016. Den 5. juni 2016 er der udsendt en ny mail til alle respondenter som en reminder om at svare på undersøgelsen. Da undersøgelsen er anonym er det ikke muligt at forhindre respondenter i at svare flere gange på spørgeskemaet. Det er vurderet at sandsynligheden for at flere respondenter svarer flere gange er lille og hensigten at højne antallet af svar er vægter højere. Den 11. juni 2016 er undersøgelsen afsluttet. I alt har 91 respondenter svaret på spørgeskemaet, hvilket svarer til en svar procent på 26,67%. Spørgeskemaet er vedlagt som bilag.

Spørgeskemaet er opbygget i flere kategorier. Disse kategorier omhandler, respondentens demografiske forhold, identifikation af revisionsvirksomheden og dens størrelse, respondentens forhold Revisortilsynets kvalitetskontrol samt respondentens forhold til Revisornævnet.

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

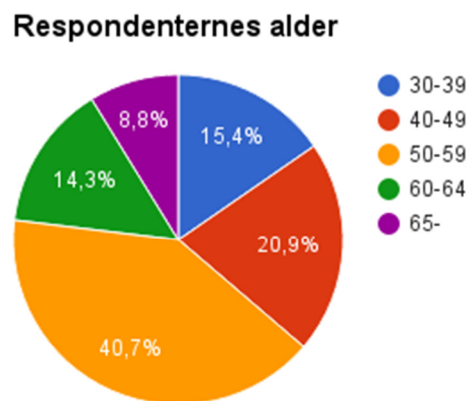
• • •

6.1 Respondenternes demografisk forhold

Spørgeskemaets første del vedrører respondenternes demografiske forhold. Disse undersøgelser er medtaget, for senere at kan analysere, om der er forskel i respondenternes svar ud fra hvilken region revisionsvirksomheden er placeret i, revisors alder samt hvilke uddannelse revisor har.

6.1.1 Respondentens alder

Svarmulighederne for respondenternes alder er opgivet i aldersintervaller, for nemmere at kunne anvende data i de efterfølgende spørgsmål. Intervallerne er som følger; -30 år, 30-39 år, 40-49 år, 50-59 år, 60-64 år og 65- år. Respondenternes aldersfordeling kan ses i nedenstående diagram, figur 5.1.1.



Figur 5.1.1 Respondenternes alder²⁶

Flest respondenter er i mellem 40-49 år og 50-59 år gammel. Disse to grupper udgør tilsammen 61,6%. Ingen respondenter har angivet deres alder til at være -30 år. Andelen af respondenter der er 60 år eller derover udgår 23,1%.

Fordelingen af respondenternes alder stemmer overens med forventningen til fordelingen. Antallet af år som uddannelse til enten registreret eller statsautoriseret revisor tager, gør det stort set umuligt at opnå en af disse titler inden en alder af 30 år. Andelen af respondenter der er over 65 år er i overensstemmelse med udviklingen i samfundet hvor antallet af ældre i Danmark stiger. Det vurderes derfor at respondenternes svar kan betragtes som en repræsentativ aldersfordeling af danske registrerede og statsautoriserede revisorer.

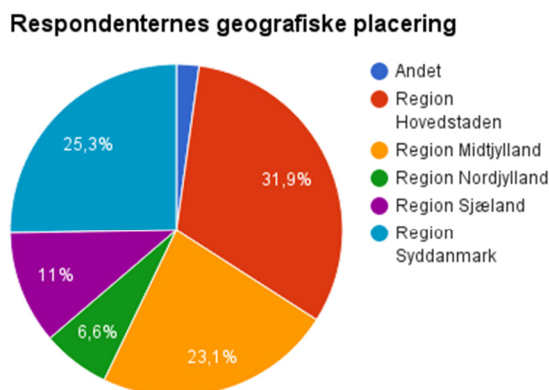
²⁶ Spørgsmål nr. 1, se spørgeskema bilag 11.1.2

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

6.1.2 Revisionsvirksomhedens geografiske placering

Respondenterne er spurgt om den geografiske placering af revisionsvirksomheden de er ansat i er. Svarmulighederne for respondenterne er valgt at være den kendte opdeling af de danske regioner; Region Nordjylland, Region Midtjylland, Region Syddanmark, Region Sjælland samt Region Hovedstaden. Fordelingen af respondenternes geografiske placering kan ses i figur 5.1.2.



Figur 5.1.2 Respondenternes geografiske fordeling²⁷

Næsten hver tredje respondent har svaret, at virksomheden de er tilknyttet, befandt sig i Region Hovedstaden. Andelen af revisorer fra Region Syddanmark udgjorde 25% og Region Midtjylland 23%. To respondenter svarede ”andet” til spørgsmålet om virksomhedens geografiske placering. Svarene fra de to respondenter skyldes muligvis, at de ikke forstod spørgsmålet. Én respondent angav at virksomheden vedkommende er ansat i, er landsdækkende. Den anden respondent havde angivet Lolland-Falster, som indgår i Region Sjælland. Det vurderes at de to forkerte svar ikke har en indvirkning på fordelingen af respondenternes geografiske placering.

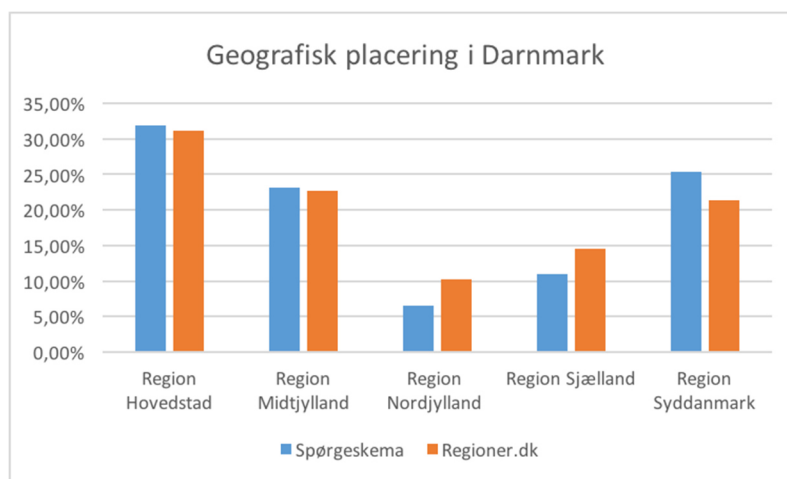
En opgørelse udarbejdet for 4. kvartal 2015 af Danske regioner har opgjort det samlede antal danskere i de danske regioner til 5.699.200²⁸. Fordelingen af danskerne mellem de forskellige regioner er sammen med fordelingen ud fra spørgeskemaet gengivet i figur 5.1.3.

²⁷ Spørgsmål nr. 2, se spørgeskema bilag 11.1.2

²⁸ <http://www.regioner.dk/om+regionerne/statistik+opdateret+jan+2015>

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

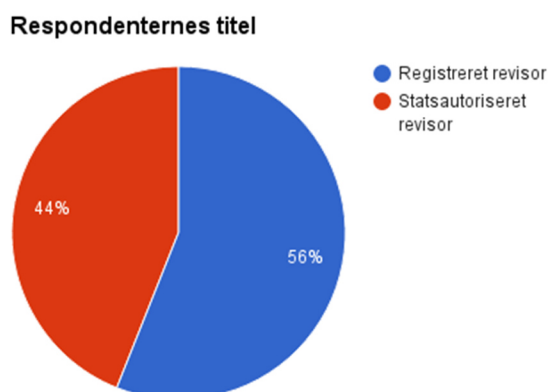


Figur 5.1.3 Geografisk placering i Danmark

Region Hovedstaden 31,3%, Region Midtjylland 22,7%, Region Nordjylland 10,2%, Region Sjælland 14,5% og Region Syddanmark 21,3%. Resultatet af respondenternes geografiske placering, vurderes ikke at være væsentlig anderledes end den faktiske fordeling af hele den danske befolkningsgruppe.

6.1.3 Respondentens uddannelse

Afhandlingen ønsker at undersøge hvorvidt Revisortilsynet og Revisornævnet har indflydelse på revisors valg af erklæringer på årsregnskaberne. Derfor henvender spørgeskemaet sig kun til revisorer der er godkendt til at må afgive erklæringer efter RL § 1. Respondenterne skal være en godkendt revisor, enten registreret revisor eller statsautoriseret revisor. Fordelingen af respondenternes svar herpå ses i figur 5.1.3.



Figur 5.1.4 Respondenternes titel²⁹

²⁹ Spørgsmål nr. 3, se spørgeskema bilag 11.1.2

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

Fordelingen af respondenterne viste, at 56% var registreret revisor og de resterende 44% var statsautoriseret revisor. Udtræk fra CVR registeret d. 11 juni 2016 viser at der er registreret 1.975, 50,15%, registrerede revisorer samt 1.962, 49,85%, statsautoriserede revisorer. Resultatet af respondenternes svar viser en lille overrepræsentation af registrerede revisorer. Det vurderes dog ikke at afvigelsen mellem respondenterne og CVR registeret har væsentlig indflydelse på spørgeskemaets udfald.

6.2 Revisionsvirksomhedernes sammensætning

Spørgeskemaets anden del ønsker at undersøge revisionsvirksomhedernes sammensætning. Dette indeholder blandt andet en undersøgelse om virksomheden har kunder der er omfattet af RL § 21 stk. 3, samt antallet af årsregnskaber med forskellige erklæringer som revisionsvirksomhederne, som respondenterne er ansat i, afgiver. Herunder også om revisionsvirksomhederne oplever en udvikling i antallet af erklæringer med sikkerhed.

En undersøgelse af antallet af respondenter, som ikke afgiver erklæringer med høj grad af sikkerhed, vil være interessant. Vil der være sammenhæng mellem disse respondenter og respondenter der har modtaget bøder udstedt af Revisornævnet?

6.2.1 Har revisionsvirksomheden kunder der er omfattet af RL § 21, stk. 3?

Som tidligere beskrevet i afhandlingen, er der specielle regler for revisionsvirksomheder med kunder der er omfattet af, den nu ophævet, RL § 21, stk. 3. Fordelingen af respondenter der har PIE-kunder, ses i nedenstående figur 5.2.1.



Figur 5.2.1 Revisionsvirksomheder med PIE-kunder³⁰

³⁰ Spørgsmål nr. 4, se spørgeskema bilag 11.1.2

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

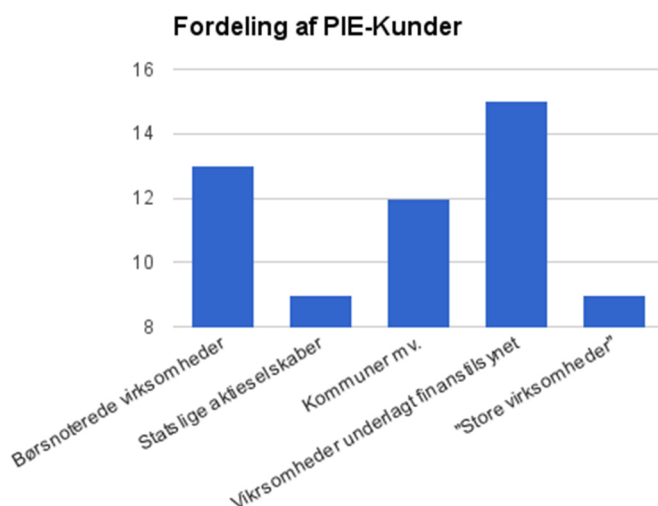
• • •

Kun 15 respondenter svarede, at revisionsvirksomheden de er ansat i har PIE-kunder. Der er ikke udarbejdet nogen offentliggjort liste over antallet af revisionsvirksomheder med PIE-kunder. Det vurderes dog ikke at fordelingen af respondenterne er usandsynlig. I forbindelse med indførsel af reglerne om PIE-kunder, valgte nogle revisionsvirksomheder at takke nej til PIE-kunder. Nogle årsagerne var blandt andet:

- En økonomisk betragtning. Honoraret for de pågældende kunder ikke kunne stå på mål, med den øget omkostning i forbindelse med, at frekvensen af den lovpligtige kvalitetskontrol ville stige fra 6 år til 3 år.
- De skærpede krav om uafhængighed
- Komplexiteten af opgaverne

6.2.2 Hvis ja, hvilken type?

PIE-Kunder var, som tidligere defineret i den nu ophævet RL § 21, stk. 3 som værende; børsnoterede virksomheder, statslige aktieselskaber, kommuner mv., virksomheder underlagt finanstillsynet samt store virksomheder, svarende til virksomheder der overskrider to ud af tre grænser, 2.500 medarbejdere, 5 mia. Kr. i omsætning eller 5 mia. Kr. i balancesum, i mere end to år i træk. Fordelingen af de 15 revisionsvirksomheders PIE-kunder ses i figur 5.2.2.



Figur 5.2.2. Fordeling af PIE-kunder.³¹

Virksomheder underlagt finanstillsynet er den hyppigste kundetype hos respondenterne. Faktisk har alle 15 respondenterne svaret, at de har denne type kunde. Næst hyppigste kundetype er børsnoterede

³¹ Spørgsmål nr. 5, se spørgeskema bilag 11.1.2

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

virksomheder som 13 respondenter har svaret at de har. 12 respondenter har svaret, at de har kommuner mv. i deres kundeportefølje. Lavest ligger antallet af respondenter med statslige aktieselskaber eller store virksomheder. Her har kun 9 respondenter svaret ja til disse kundetyper.

Fordelingen af respondenternes svar vurderes at være repræsentativ i forhold til det samlede antal af virksomheder der findes inden for de forskellige grupper af PIE-Kunder.

Virksomheder der er underlagt finanstilsynet indeholder virksomhedstyper som pengeinstitutter, realkreditinstitutter, forsikring og pensionskasser, børser, fondsmæglere samt investeringsforeninger. Denne gruppe af PIE-kunder vurderes at være den største. Der er således også passende at flest respondenter har svaret at denne kundetype er at finde i revisionsvirksomheden.

En opgørelse³² viser at antallet af børsnoterede virksomheder i Danmark er ca. 200 stk. Antallet af kommuner i Danmark er 98. Der er således også en forklarende sammenhæng mellem antallet af respondenter, der har børsnoterede virksomheder er flere end respondenter med kommuner. Dog er antallet af respondenter med kommuner lettere overrepræsenteret i spørgeskemaet.

Den Danske Stat, har ejerandele i 18 statslige aktieselskaber.³³ Det vurderes at antallet af respondenter med statslige aktieselskaber som kunder, er væsentlig overrepræsenteret i undersøgelsen. Dog påvirkes undersøgelsen let, når antallet af det samlede antal af respondenter der har svaret på spørgsmålet er 15.

6.2.3 Årligt antal årsregnskaber med erklæring om høj grad af sikkerhed

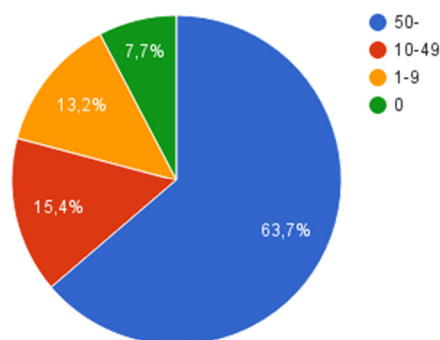
Fordelingen af antallet af årsregnskaber med høj grad af sikkerhed, som respondenterne årligt afgiver, kan ses i nedenstående figur 5.2.3.

³² FSR, *Danmark har ikke færre børsnoterede virksomheder end mange andre lande i EU*, 2016

³³ <http://www.fm.dk/arbejdsmraader/statens-selskaber>

• • •

Årligt antal årsregnskaber med erklæringer om høj grad af sikkerhed



Figur 5.2.3 Årligt antal erklæringer med høj grad af sikkerhed³⁴

Forventeligt er antallet af respondenter, der afgiver over 50 erklæring med høj grad af sikkerhed på årsregnskaber er størst med 63,7%. 15,4% af respondenterne afgiver årligt intervallet 10-49 erklæringer med høj grad af sikkerhed.

Andelen af respondenter som afgiver 0 erklæringer samt intervallet 1-9 erklæringer med høj grad af sikkerhed udgør tilsammen 20,9%. Denne andel er større end forventet.

Sammenlignes det årlige antal afgivne erklæringer med høj grad af sikkerhed med respondenternes uddannelse er der en kraftig tendens til, at det er statsautoriseret revisorer der afgiver flest erklæringer med høj grad af sikkerhed. Kun 18% af respondenterne der svarede, at de afgiver under 50 erklæringer med høj grad af sikker årligt var statsautoriseret revisor. Blandt respondenter der afgiver over 50 erklæringer med høj grad af sikkerhed årligt, var 42% registrerede revisorer og 58% statsautoriserede revisorer.

Sammenlignes det årlige antal afgivne erklæringer med høj grad af sikkerhed med respondenternes alder, viser det sig, at respondenter der afgiver få erklæringer med høj grad af sikkerhed generelt set, ligger i den høje ende af aldersskalaen. Alle respondenter der har angivet at de ikke har afgivet nogen erklæringer med høj grad af sikkerhed, har minimum en alder af 50 år. Af respondenter der har afgivet mellem 1-9 erklæringer med høj grad af sikkerhed, var andelen af respondenter under 50 år kun 25%.

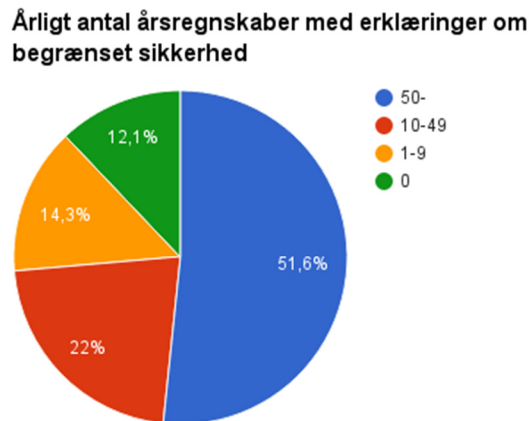
³⁴ Spørgsmål nr. 6, se spørgeskema bilag 11.1.2

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

6.2.4 Årligt antal årsregnskaber med erklæring om begrænset sikkerhed

Respondenternes fordeling ud fra årligt antal af erklæringer om begrænset sikkerhed er gengivet i figur 5.2.4 nedenfor.



Figur 5.2.4 Årligt antal årsregnskaber med erklæring om begrænset sikkerhed³⁵

Andelen af respondenter med over 50 erklæringer med begrænset sikkerhed på årsregnskaberne er over 10% mindre, end da der var tale om erklæringer med høj grad af sikkerhed. Denne sammenhæng er også at finde i FSR Danske revisorers redegørelser, som bliver beskrevet i afhandlingens kapitel 6.

Igen er der blandt respondenterne en tendens til, at antallet af respondenter der afgiver under 50 erklæringer årligt med begrænset sikkerhed er registrerede revisorer. Kun 23% af respondenter der svarede under 50 erklæringer årligt er statsautoriseret revisor.

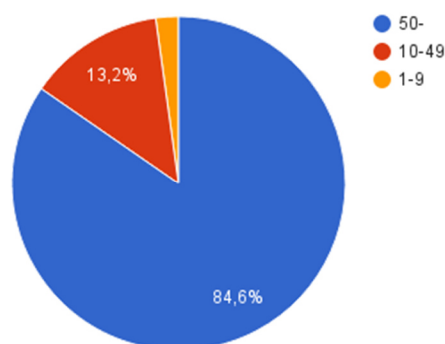
6.2.5 Årligt antal årsregnskaber med erklæring uden sikkerhed

Fordelingen af det årlige antal årsregnskaber med erklæring uden sikkerhed bland respondenterne ses i nedenstående figur 5.2.5.

³⁵ Spørgsmål nr. 7, se spørgeskema bilag 11.1.2

• • •

Årligt antal årsregnskaber med erklæringer uden sikkerhed



5.2.5 Årligt antal årsregnskaber med erklæring uden sikkerhed³⁶

Ingen respondenter har svaret at de afgiver 0 erklæringer uden sikkerhed om året. Kun 0,2% af respondenter svarede at de afgiver 1-9 erklæringer, mens 13,2% af respondenter afgiver 10-49 erklæringer årligt. 84,6% af respondenterne har svaret at de afgiver over 50 erklæringer uden sikkerhed årligt.

Antallet af respondenter der har årligt afgiver over 50 erklæringer uden sikkerhed, er i forhold til de andre typer af erklæringer væsentlig større. Spørgeskemaet giver ikke mulighed for at analysere hvor mange erklæringer respondenterne nøjagtigt afgiver.

FSR Danske Revisorer har i deres redegørelser, som er beskrevet i afhandlingens kapitel 6, opgjort, at erklæringer uden sikkerhed på årsrapporter udgør 20%, på regnskaber der blev offentliggjort i år 2014. Havde respondenterne haft mulighed for at angive det præcise antal af erklæringer, eller flere intervaller over 50 erklæringer, vil det ikke kunne udelukkes at dette spørgeskemaet vil kunne nå samme svar.

6.2.6 Oplever revisionsvirksomheden et fald i antallet af erklæringer med sikkerhed på årsregnskaberne

Gennem erhvervet som revisor er det observeret, at flere kunder fravælger højgrad af sikkerhed på årsregnskaberne. Hvorvidt denne udvikling også er at finde i andre revisionsvirksomheder kan ses i nedenstående figur 5.2.6.

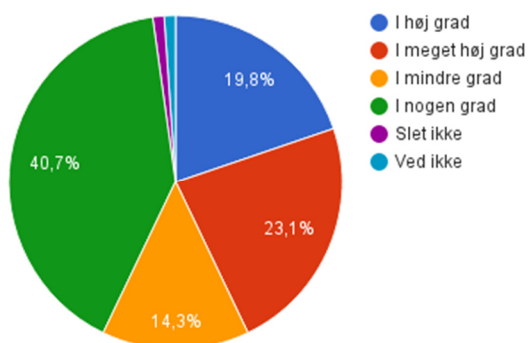
³⁶ Spørgsmål nr. 8, se spørgeskema bilag 11.1.2

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

Svarmulighederne for respondenterne til spørgsmålet var; i meget høj grad, i høj grad, i nogen grad, i mindre grad, slet ikke, ved ikke. Det var op til respondenterne selv at definere hvorledes de vurderede faldet i antallet af erklæringer.

Oplever revisionsvirksomheden et fald i antallet af erklæringer med sikkerhed



Figur 5.2.6 Fald i antallet af erklæringer med sikkerhed³⁷

83,4% af respondenterne har angivet, at de i meget høj, i høj, eller i nogen grad oplever et fald i antallet af erklæringer med sikkerhed på årsregnskaberne. Knap 20% af respondenterne definerer faldet i antallet af erklæringer som værende i meget høj grad. Én respondent angav at vedkommende slet ikke oplevede et antallet af erklæringer med sikkerhed, mens en anden angav ved ikke.

Svarene fra respondenterne stemmer således overens med observationerne fra egen arbejdsplads. Om tendensen også stemmer overens med de årlige redegørelser fra FSR Danske revisorer, vurderes i afhandlingens kapitel 6.

En registreret revisor har tilføjet sit spørgeskema med kommentaren: *”Jeg synes det er meget beklageligt med fravalg af revision, idet det jeg kan mærke på de kunder vi mister er, at de fravælger revision for at komme ”ud af ulovlige forhold”, momssvind, ulovlige lån mv. hvor der så er ikke godkendte revisorer der udarbejder regnskaberne. Dette kan vi se når vi ser på tidligere kunder og de efterfølgende årsregnskaber.”*

³⁷ Spørgsmål nr. 9, se spørgeskema bilag 11.1.2

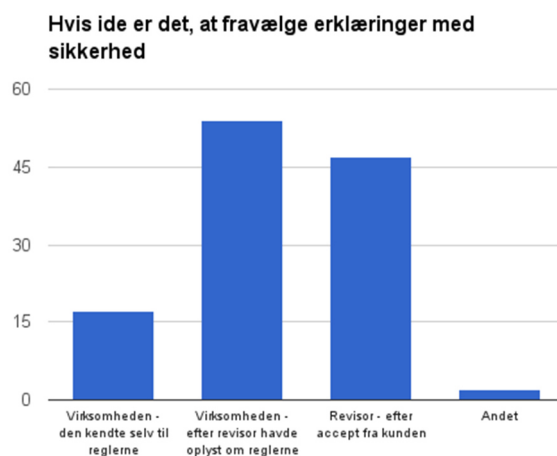
”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

6.2.7 Hvis ide er det, at fravælge erklæringer med sikkerhed

Respondenter der oplevede et fald, blev spurgt om hvis ide det typisk var at fravælge erklæringer med sikkerhed. Svarmulighederne for respondenterne blev valgt ud fra egne observationer. Respondenterne havde mulighed for at angive ”andet”, hvis de havde ideen kom fra en ikke angivet svarmulighed. Svarmulighederne var; virksomheden – den kendte selv til reglerne om fravalg af revision, virksomheden – efter revisor havde oplyst om reglerne om fravalg af revision, Revisor – efter accept fra kunden, Andet.

89 respondenter svarede på dette spørgsmål, svarende til alle respondenter der svarede at de havde oplevet et fald i antallet af erklæringer med sikkerhed. Det har i dette spørgsmål været muligt at angive flere svar. Resultatet ses i figur 5.2.7.



Figur 5.2.7 Hvis ide er det, at fravælge erklæringer med sikkerhed³⁸

Respondenternes svar på hvis ide det er, at fravælge erklæringer med sikkerhed giver et meget klart billede af, at revisor har en stor rolle i dette spørgsmål. 54 respondenter har svaret, at fravalg af erklæringer med sikkerhed typisk sker efter revisor har oplyst virksomheden om muligheden for fravalg af erklæringer med sikkerhed. 47 respondenter har angivet at fravalg af erklæring med sikkerhed er revisors ide, efter accept fra virksomheden.

Ud fra respondenternes svar lader det ikke til at ret mange virksomheder er blevet bekendt med reglerne om fravalg af erklæringer med sikkerhed inden deres revisor har gjort dem opmærksomme herpå. 17 Respondenter har svaret at virksomheden selv bringer fravalg af erklæringer med sikkerhed på banen.

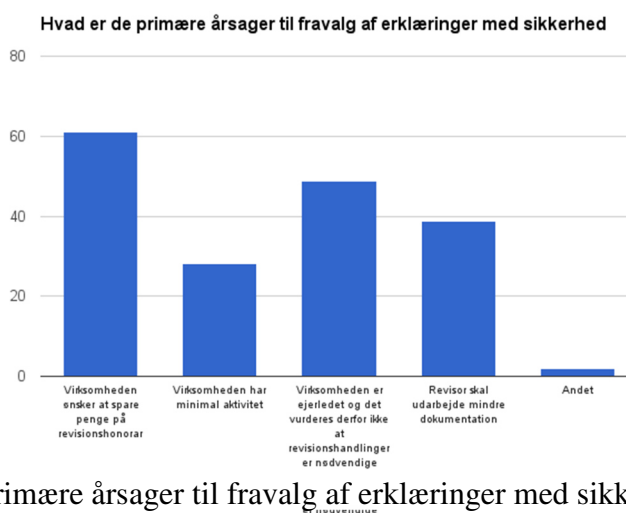
³⁸ Spørgsmål nr. 10, se spørgeskema bilag 11.1.2

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

6.2.8 Primære årsager til fravalg af erklæringer med sikkerhed?

Respondenterne blev i spørgeskemaet spurgt om, hvilken årsag var den primære til at kunderne fravalgte erklæringer med højgrad af sikkerhed. Som tilfældet med foregående spørgsmål, havde respondenterne nogle svarmuligheder svarende til egne observationer. Var den primære årsag ikke en af de angivne muligheder, var det muligt at angive ”andet” som svarmulighed. Svarmulighederne for respondenterne var som følgende: Virksomheden ønsker at spare penge på revisionen, virksomheden har minimal aktivitet, virksomheden er ejerledet hvorfor det vurderes at revisionshandlinger ikke er nødvendige, revisor skal udarbejde mindre dokumentation samt andet. Det var muligt for respondenterne at angive flere valgmuligheder til spørgsmålet. Resultatet af respondenternes svar, ses i nedenstående figur 5.2.8



Figur 5.2.8 Primære årsager til fravalg af erklæringer med sikkerhed³⁹

61 respondenter angav at den primære årsag til fravalg af erklæringer med sikkerhed skyldes, at virksomheden ønskede at spare penge på revisionen af årsregnskabet. Næsten 2/3 af respondenterne har således angivet at revisorregningens størrelse var afgørende.

49 respondenter svarede at virksomheder ejes af én person, hvorfor revisionshandlingerne ikke vurderes at være nødvendige.

Antallet af respondenter som angav at den primære årsag var, at revisor skulle udarbejde mindre dokumentation var 39. Andelen svarer til næsten 44% af respondenterne der har angivet dette svar.

28 respondenter, eller knap hver tredje, har angivet virksomhedens aktivitetsniveau som primære årsag til fravalg af erklæringer med sikkerhed.

³⁹ Spørgsmål nr. 11, se spørgeskema bilag 11.1.2

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

En respondent har angivet andet. Personen har i spørgeskemaet skrevet, at bødernes størrelse er den primære årsag. En anden respondent har angivet revisors risiko som årsag. Det formodes at begge respondenter henviser til bødestørrelsen på bøder udstedt af Revisornævnet. Respondenterne har i deres svar på tidligere spørgsmål også angivet at det oftest revisors ide, efter accept fra kunden, at fravælge erklæringer med sikkerhed på årsregnskabet.

En registreret revisor har i sit svar på spørgeskemaet tilføjet: *”Jeg har selv fravalgt erklæringsopgaver med sikker pga. kvalitetskontrollen og risikoen for tårnhøje bøder, der ville lukke min virksomhed. De gives jo nærmest for komma fejl :-/”*

Udfaldet af spørgsmålet er ikke overraskende. Revisorbranchen har i de senere år sat sig selv under et pres når det gælder prisen på revisionshonorarerne. Det er derfor ikke overraskende at prisen på revisors arbejde bruges som et konkurrenceparameter, når det gælder om at beholde kunderne.

6.3 Respondenternes forhold til Revisortilsynet

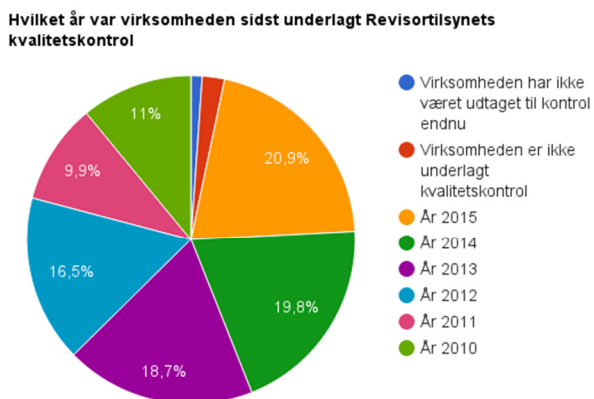
Spørgeskemaets tredje del omhandler respondenternes forhold til Revisortilsynet. Det ønskes at undersøge hvorvidt der er en sammenhæng mellem respondenternes forhold til Revisortilsynet og respondenternes demografiske forhold samt revisionsvirksomhedernes sammensætning.

6.3.1 Hvilket år var revisionsvirksomheden sidst underlagt Revisortilsynets kvalitetskontrol

Respondenterne har svaret på hvornår revisionsvirksomheden sidst har været underlagt Revisortilsynets kvalitetskontrol. Respondenterne har kunne angive tidsintervallet år 2010 til år 2015, svarende til den kontrol periode som Revisortilsynet afsluttede. Forklaringen på forskellen i tidsintervallet skyldes, at Revisortilsynet angiver årene revisors erklæring er afgivet og ikke årene hvor kontrollen er foretaget. Endvidere var det for respondenterne muligt at angive at virksomheden ikke har været udtaget til kvalitetskontrol endnu, hvis det er en nystartet virksomhed, samt at virksomheden ikke er underlagt kvalitetskontrol, fordi revisor har afgivet erklæring om at virksomheden ikke afgiver erklæringer efter RL § 1. Respondenternes svar ses i nedenstående figur 5.3.1.

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •



Figur 5.3.1 Hvilket år virksomheden sidst var underlagt Revisortilsynets kvalitetskontrol⁴⁰

Antallet af respondenter der havde fået foretaget kontrol i år 2015 var størst. Lidt over hver 5. respondent har angivet år 2015. Dette er i overensstemmelse med de offentliggjorte tal fra Revisortilsynet, der viser at kontrollen foretaget i år 2015, var året hvor flest fik foretaget kvalitetskontrol.

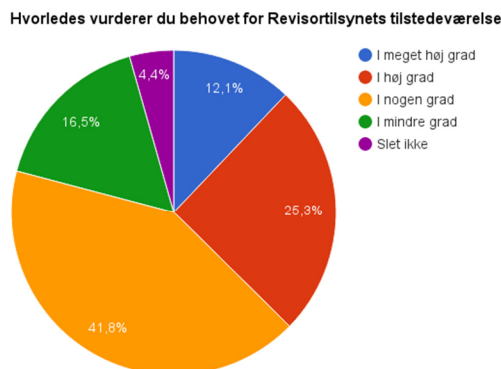
Tallene fra Revisortilsynet viser en at andelen af kvalitetskontroller i år 2015 er væsentlig større end de andre år. Respondenternes fordeling er mere jævnt over årene. Det vurderes dog ikke at forskellen mellem Revisortilsynets fordeling og respondenternes fordeling har betydning for afhandlingens resultater.

6.3.2 *Hvorledes vurderer du behovet for Revisortilsynets tilstedeværelse*

Respondenterne er blevet spurgt, om de mener Danmark har behov for et Revisortilsyn, der varetager kontrollen af revisorer. Respondenterne havde mulighed for at angive følgende svar; i meget høj grad, i høj grad, i nogen grad, i mindre grad, slet ikke. Resultatet af undersøgelsen ses i figur 5.3.2.

⁴⁰ Spørgsmål nr. 12, se spørgeskema bilag 11.1.2

• • •



Figur 5.3.2. Behovet for Revisortilsynets tilstedeværelse⁴¹

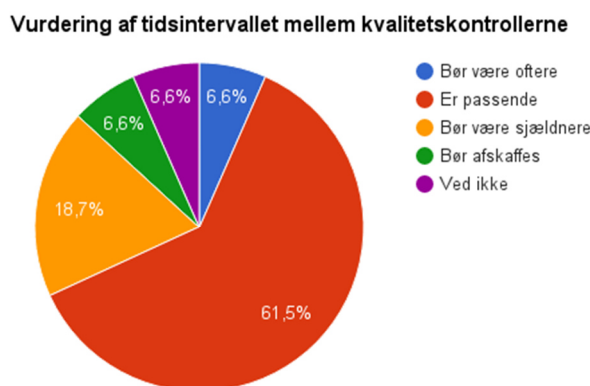
Andelen af respondenter der vurderer, at der ikke er behov for Revisortilsynets tilstedeværelse er den mindste andel i dette spørgsmål. 4,4% af respondenterne har svaret at der ikke er et behov. Næstmindst andel er respondenter som i meget høj grad mener at behovet for Revisortilsynet er tilstede. 41,8% af respondenterne har angivet at der i nogen grad er et behov for et Revisortilsyn, mens 25,3% har angivet at der i høj grad er behov for det.

Karakteristika for respondenter der har angivet, at der ikke er behov for Revisortilsynet er, at respondenterne er registreret revisor og er bosiddende i Region Midtjylland eller Nordjylland. Det var en formodning at antallet af afgivne erklæringer med høj grad af sikkerhed vil være lavt for respondenter som ikke mente behovet for kvalitetskontrollen er til stede. Dette viste sig ikke at være korrekt. 3 ud af 4 respondenter har angivet at de årligt giver over 50 erklæringer med høj grad af sikkerhed på årsrapporter.

6.3.3 I hvilken grad vurderer du tidsintervallet mellem kvalitetskontrollerne, passende?
Tidsintervallet mellem kvalitetskontrollerne, var jf. Revisorloven af 2008 6 år og eller 3 år for PIE virksomheder. Respondenterne blev i spørgeskemaet spurgt hvorledes de vurderede tidsintervallet mellem kvalitetskontrollerne. Svarmulighederne til spørgsmålet var; bør være oftere, er passende, bør være sjældnere, bør afskaffes eller ved ikke. Resultatet af spørgsmålet er vist i figur 5.3.3.

⁴¹ Spørgsmål nr. 13, se spørgeskema bilag 11.1.2

• • •



Figur 5.3.3 vurdering af tidsintervallet mellem kvalitetskontrollerne⁴²

61,5% af respondenterne fandt tidsintervallet mellem kvalitetskontrollerne passende. 18,7% mente at kontrollerne skulle være sjældnere, mens de resterende respondenter er ligelig fordelt med 6,6% mellem bør være oftere, bør afskaffes eller ved ikke.

Som ved et tidligere spørgsmål er det interessant at undersøge hvilken type revisor som ønsker mindre kontrol. Respondenter der har angivet at kvalitetskontrollen bør afskaffes i undersøgelsen, var i fem ud af seks tilfælde en registreret revisor. Aldersmæssigt er de placeret i den høje ende af skalaen da 2 ud af 3 har angivet at de minimum er 50 år. Ikke overraskende er halvdelen af respondenterne også personer der har angivet i foregående spørgsmål, at der ikke er behov for revisortilsynets tilstedeværelse. Der ses ingen tydelig sammenhæng mellem antallet af erklæringer revisor har afgivet med høj grad af sikkerhed og deres vurdering af tidsintervallet mellem kvalitetskontrollerne.

Ved analyse af andelen af respondenter, der mener at kvalitetskontrollen bør være sjældnere, er registrerede revisorer igen i overrepræsenteret. I dette tilfælde med 2/3 mod 1/3 af statsautoriseret revisorer. Aldersfordelingen hos respondenterne er i lighed med tidligere i den høje ende. 82,5% af respondenterne der mener at kvalitetskontrollen bør være sjældnere er over 50 år.

6.3.4 I hvilken grad mener du, at Revisortilsynets kvalitetskontrol sikrer et acceptabelt kvalitetsniveau i revisionsopgaverne?

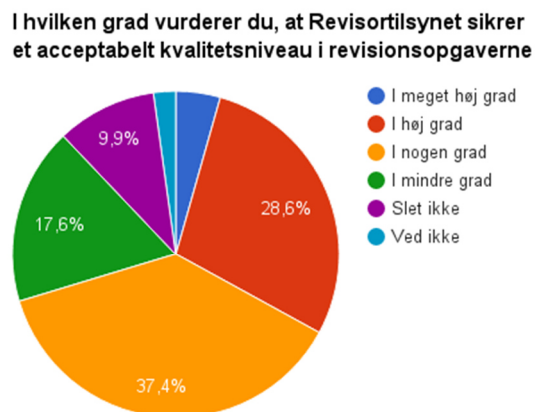
Revisortilsynets opgave er at sikre at kvaliteten på danske revisorers arbejde er på et acceptabelt niveau. Er det også respondenternes opfattelse at Revisortilsynet er med til at sikre kvalitetsniveauet?

⁴² Spørgsmål nr. 14, se spørgeskema bilag 11.1.2

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

Respondenterne blev i spørgeskemaet spurgt, hvor vidt de mener at Revisortilsynet sikrer et acceptabelt kvalitetsniveau i revisionsopgaver. Det var muligt for respondenterne at svare, i meget høj grad, i høj grad, i nogen grad, i mindre grad, slet ikke eller ved ikke. Udfaldet af spørgsmålet kan ses i nedenstående figur 5.3.4.



Figur 5.3.4 Vurdering af, om Revisortilsynet skaber et acceptabelt kvalitetsniveau i revisionsopgaverne.⁴³

Kun 4,4% af respondenterne mener at Revisortilsynet i meget høj grad, sikrer et acceptabelt kvalitetsniveau i revisionsopgaverne. 28,6 % af respondenterne har angivet i meget høj grad. Til sammen vurderer ca. 1/3 af respondenterne således, at Revisortilsynet i høj grad sikrer at kvalitetsniveauet er i top. 37,4% af respondenterne har vurderet, at Revisortilsynet kun i nogen grad sikrer et acceptabelt kvalitetsniveau.

9% mener ikke at Revisortilsynet sikrer et acceptabelt kvalitetsniveau i revisionsopgaverne. Karakteristika for disse respondenter er, at syv ud af ni er registreret revisor. Seks ud af ni respondenter har i et tidligere spørgsmål givet udtryk for at de helst ser kvalitetskontrollen for afskaffet.

En stor del af respondenterne vurderer at Revisortilsynet ikke sikrer den kvalitet i revisionsopgaver, som Revisortilsynet var tiltænkt til.

En statsautoriseret respondent, der i høj grad vurderer at Revisortilsynet sikrer et acceptabelt kvalitetsniveau har tilføjet en kommentar i sit svar på spørgeskemaet: ”Det er jo ikke kvalitetskontrol

⁴³ Spørgsmål nr. 15, se spørgeskema bilag 11.1.2

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

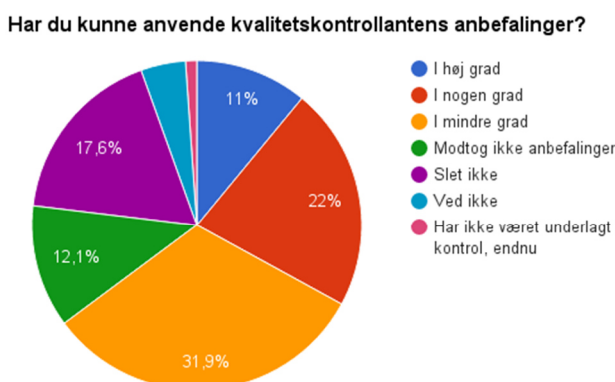
• • •

systemet som er galt. Det er måden det foretages på og den manglende/forkerte fortolkning af IAS'erne for hvad der er nødvendigt at have som kvalitetssystemer i små revisionsfirmaer som reviderer små virksomheder. Herunder især hvor lidt implicit viden hos en såkaldt erfaren revisor der accepteres. Og en mangel på forståelse for hvilke systemer der kan sikre en god kvalitet.”

En registreret respondent, der vurderer at Revisortilsynet slet ikke sikrer et acceptabelt kvalitetsniveau, har også tilføjet en kommentar: *”Revisorkontrollen går opleves alene at gå ud på at tjekke formalia. Det vil sige man går op i kommaer og formalia i stedet for realia i revisors dokumentation og i erklæringerne. Det virker som meget fordyrende for de små virksomheder og latterlig skrankepave ”Københavnneri” der ikke giver SMV kunden værdi eller læsere af hans regnskab.”*

6.3.5 I hvilken grad har du, kunne anvende Revisortilsynets kvalitetskontrollants anbefalinger

I forbindelse med Revisortilsynets kvalitetskontrol, kan kvalitetskontrollanten komme med anbefalinger til revisionsvirksomheden der er underlagt kontrol. Disse anbefalinger vil oftest omhandle små finjusteringer af revisors arbejde og ikke forhold der vil udløse anmærkninger mv. Respondenterne er spurgt om de kunne anvende kvalitetskontrollantens anbefalinger ved sidste kvalitetskontrol. Svarmuligheden for spørgsmålet var, i meget høj grad, i høj grad, i nogen grad, i mindre grad, modtog ikke anbefalinger, slet ikke, ved ikke eller virksomheden har ikke været underlagt kvalitetskontrol, endnu. Svarene ses i figur 5.3.5.



Figur 5.3.5 Har du kunne anvende kvalitetskontrollantens anbefalinger?⁴⁴

⁴⁴ Spørgsmål nr. 16, se spørgeskema bilag 11.1.2

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

Ingen respondenter har angivet at de i meget høj grad har kunne anvende kvalitetskontrollanternes anbefalinger i forbindelse med kvalitetskontrollen. Dette resultat er meget overraskende. Det er en formodning at hvis respondenter har modtaget en anbefaling, har respondenter noget at rette op på i sit arbejde. Hvorfor ingen respondenter har angivet i meget høj grad, er ikke undersøgt nærmere. Et bud på en forklaring er, at kontrollanten og respondenter ikke er enige i om der er plads til forbedringer i respondenterens arbejde. I sådanne tilfælde vil respondenter sandsynligvis angive slet ikke i dette spørgsmål. Andelen af respondenter der har svaret slet ikke er 17,6%.

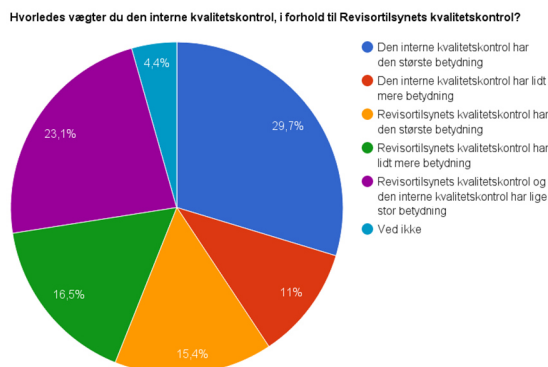
11% af respondenterne har angivet at de i høj grad har kunne anvende kontrollantens anbefalinger mens det dobbelte, altså 22% kun i nogen grad har kunne anvende dem. Til sammen vurderer 1/3 af respondenterne at de i overvejende grad kunne gøre brug af anbefalingerne. 12,1% ikke har modtaget nogen anbefalinger. Det vurderes at disse respondenter har udført deres arbejde på en tilfredsstillende vis, at det ikke har givet anledning til bemærkninger.

Næsten 1/3 har svaret at de kun i mindre grad har kunne anvende anbefalingerne.

I spørgsmålet om hvorvidt respondenterne har kunne anvende kvalitetskontrollantens anbefalinger, er fordelingen lige mellem de to typer af revisor. Det er således ikke muligt at lave karakteristika af en respondenter der angivet slet ikke, eller i høj grad. Dette kan skyldes at opfattelsen af de modtagne anbefalingerne er forskellige fra respondenter til respondenter.

6.3.6 Hvorledes vægter du den interne kvalitetskontrol, i forhold til Revisortilsynets kvalitetskontrol

Samtidig med at revisorer er underlagt lovpligtig kvalitetskontrol, skal der foretages en intern kvalitetskontrol minimum engang årligt. Som beskrevet tidligere, skal minimum én af de interne kontroller gennemgås af Revisortilsynets kvalitetskontrol. Men hvordan vægter respondenterne den interne kvalitetskontrol mod Revisortilsynets kvalitetskontrol? Respondenterne kunne svare at; Revisortilsynets kvalitetskontrol har den største betydning, Revisortilsynets kvalitetskontrol har lidt mere betydning, Revisortilsynets kvalitetskontrol og den interne kontrol har lige stor betydning, den interne kvalitetskontrol har lidt mere betydning, den interne kvalitetskontrol har den største betydning, ved ikke eller at revisionsvirksomheden ikke har været underlagt revisortilsynets kvalitetskontrol endnu. Respondenternes svar er vist i nedenstående figur 5.3.6.



Figur 5.3.6 Hvorledes vægter du den interne kvalitetskontrol, i forhold til Revisortilsynets kvalitetskontrol?⁴⁵

Flest respondenter, 29,7%, har angivet at de mener at den interne kvalitetskontrol har størst betydning. Sammen med respondenter der mener at den interne kvalitetskontrol har lidt mere betydning, er der flest respondenter der hælder til den interne kvalitetskontrol, nemlig 40,7%

Næst flest respondenter, 23,1%, mener at det er Revisortilsynets kvalitetskontrol og den interne kontrol har lige stor betydning.

Kun 15,4% af respondenterne vægter Revisortilsynets kvalitetskontrol højest, mens 16,5% kun vægter den lidt højere. I alt har 31,9% af respondenterne angivet at Revisortilsynets kontrol vægter højere end den interne. Dette er 8,8% mindre end respondenter der vægter modsat.

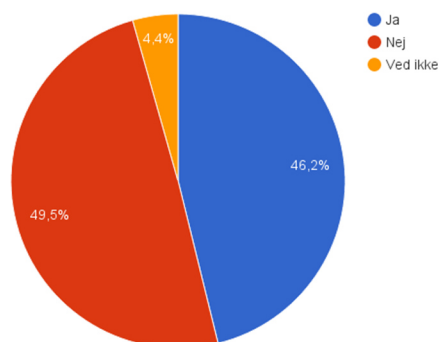
Respondenterne er i spørgeskemaet ikke blevet spurgt om hvorfor de vægter den interne kvalitetskontrol højere end Revisortilsynets kontrol. Det vurderes at hyppigheden af kontrollerne kan være en årsag hertil. Den interne kontrol foretages årligt mod Revisortilsynets kontrol foretages enten hvert 3. eller hvert 6. år.

6.3.7 Vil revisionsvirksomheden fremover kun blive kontrolleret efter en risikovurdering?
Med indførsel af ændringerne i Revisorloven d. 8. juni 2016 skal revisionsvirksomheder, som kun reviderer små virksomheder, fremover kun kontrolleres efter en risikovurdering. Respondenterne har i spørgeskemaet kunne svare på om de var omfattet herom. Resultatet ses i figur 5.3.7.

⁴⁵ Spørgsmål nr. 17, se spørgeskema bilag 11.1.2

• • •

Skal revisionsvirksomheden fremover have foretaget kvalitetskontrol efter en risikovurdering?



Figur 5.3.7 Skal revisionsvirksomheden fremover have foretaget kvalitetskontrol efter en risikovurdering?⁴⁶

Hele 46,2% af respondenterne har angivet at de fremover skal have foretaget kvalitetskontrol efter en risikovurdering og dermed ikke længere for hvert 6. år som tidligere. Det er en overraskende stor del af respondenterne, der har angivet dette. Det forventes derfor at det årlige antal af kvalitetskontroller fremover vil falde en del. Hvorvidt det kvaliteten i revisors arbejde kan bibeholdes eller forbedres ved den nye kontrolform, kan kun tiden vise.

En Respondent har tilføjet denne kommentar til sit svar: ” Vi glæder os over den nye revisorlov, da den gamle kontrol og bødestørrelser m.v. var alt for restriktivt, til især sådan en lille virksomhed som vi er.”

6.4 Respondenternes forhold til Revisornævnet

Spørgeskemaets sidste del omhandler respondenternes forhold til Revisornævnet. Det ønskes at undersøge hvorvidt der er sammenhæng mellem revisors forhold til Revisortilsynet og revisors forhold til Revisornævnet.

6.4.1 I hvilken grad finder du Revisornævnets bøder passende?

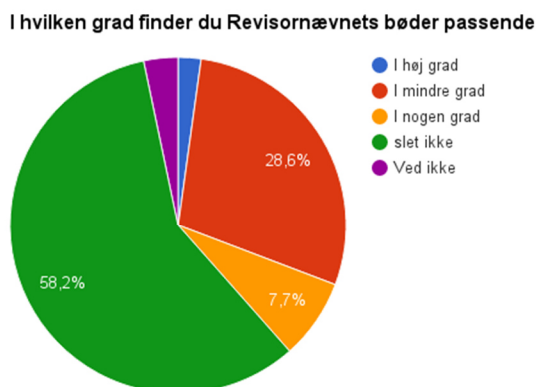
Revisornævnet træffer afgørelser om, hvorvidt revisorer der er blevet indberettet til Revisornævnet skal have en bøde for deres forseelse. Respondenterne er blevet spurgt om de mener at Revisornævnets

⁴⁶ Spørgsmål nr. 18, se spørgeskema bilag 11.1.2

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

bøder passende. Som tidligere har respondenterne kunne svare; i meget høj grad, i høj grad, i nogen grad, i mindre grad, slet ikke, ved ikke. Udfaldet af spørgsmålet kan ses i nedenstående figur 5.4.1.



Figur 5.4.1 I hvilken grad finder du Revisornævnets bøder passende?⁴⁷

Ingen respondenter har svaret, at de finder Revisornævnets bøder at være ”i høj grad passende.” Modsætningsvis finder 58,2% af respondenterne bøderne for slet ikke passende og 28,9% i mindre grad passende. Respondenternes modstand mod den dømmende instans kan betegnes som værende meget stor. Andelen af respondenter der ikke finder Revisornævnets passende er stort set ligeligt fordelt mellem registrerede og statsautoriserede revisorer.

En statsautoriseret respondent tilføjer i sit svar på spørgeskemaet: *”Bøderne er alt for høje. Men omvendt har vi mange kollegaer i branchen som laver nogle regnskaber der er forkerte uden det har konsekvenser.”*

En anden respondent, en registreret revisor har tilføjet: *”Der udstedes for mange bøder pga. formalia frem for indhold, håber den nye ændring i revisorloven hjælper på dette”*

6.4.2 I hvilken grad frygter du at modtage bøder fra Revisornævnet?

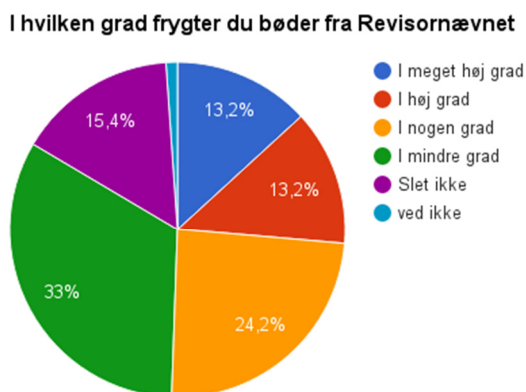
Størrelsen på bøderne fra Revisornævnet er, sammenlignet med andre branchenævn, temmelig høje. Resultatet i det tidligere spørgsmål viser også, at størstedelen af respondenterne i mindre grad eller slet ikke finder bødeniveauet for passende. Respondenterne blev spurgt om de frygter at modtage bøder fra

⁴⁷ Spørgsmål nr. 19, se spørgeskema bilag 11.1.2

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

Revisornævnet. Svarene ses i figur 5.4.2. Respondenternes svarmulighed var; i meget høj grad, i høj grad, i nogen grad, i mindre grad, slet ikke eller ved ikke.



Figur 5.4.2 I hvilken grad frygter du bøder fra Revisornævnet?⁴⁸

Til trods for at langt størstedelen af respondenterne finder Revisornævnets bøder meget upassende, er andelen af respondenter der frygter at modtage bøder fra Revisornævnet en del mindre. 13,2% af respondenterne frygter i meget høj grad at modtage bøder, nøjagtig samme andel frygter det i høj grad.

24,2% af respondenterne har angivet at de i nogen grad frygter bøder, mens 33% kun i mindre grad frygter det. Andelen af respondenter der har angivet at de ikke frygter bøder fra Revisornævnet udgør 15,4%.

Registrerede revisorer tegner sig med 66% for den største del af respondenter der i meget høj grad frygter bøder fra Revisornævnet. Den registreret revisor er i 75% af tilfældene over 50 år gammel, samtidig er det kun 25% af de registrerede revisorer der afgiver over 50 erklæringer med høj grad af sikkerhed på årsrapporter årligt. Til gengæld afgiver 62,5% af de registrerede revisorer over 50 erklæringer uden sikkerhed på årsrapporter årligt.

Respondenter der har angivet at de slet ikke frygter bøder fra Revisornævnet er ligeligt fordelt mellem registrerede revisorer og statsautoriserede revisorer. 85% af respondenterne afgiver årligt over 50 erklæringer med høj grad af sikkerhed, og 93% afgiver årligt også over 50 erklæringer uden sikkerhed på årsregnskaber.

⁴⁸ Spørgsmål nr. 20, se spørgeskema bilag 11.1.2

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

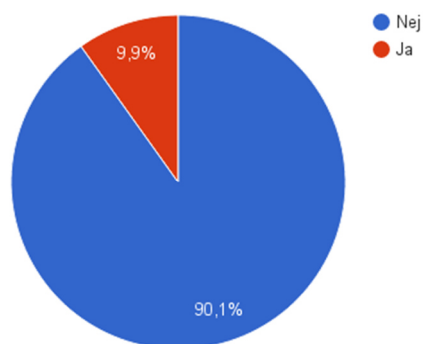
• • •

En statsautoriseret respondent, som tidligere har modtaget bøde fra revisortilsynet, har tilføjet i sit svar på spørgeskemaet: *”Frygt for revisornævnet bunder i en kvalitetskontrol som synes at fokusere mere på detaljer og regelrytteri og check the box end egentlig risikobaseret tilgang”*

6.4.3 Har du modtaget bøder udstedt af Revisornævnet?

Gennemsnitlig indbringes 8% af gennemførte kvalitetskontroller, foretaget af Revisortilsynet, for Revisornævnet med henblik på yderligere sanktioner. Respondenterne er blevet spurgt om de har modtaget bøder udstedt af Revisornævnet. Svarmulighederne var; ja, nej. Resultatet ses i figur 5.4.3.

Har du modtaget bøder udstedt af Revisornævnet



Figur 5.4.3 Har du modtaget bøder udstedt af Revisornævnet?⁴⁹

Andelen af respondenter der har angivet at de har modtaget bøder udstedt af Revisornævnet er 9,9%. Dette er lidt over det gennemsnit som er offentliggjort i Revisortilsynets årlige redegørelser. Grundet den forholdsvis lille population i stikprøven vurderes det ikke at afvige væsentligt fra Revisortilsynets redegørelser.

De registrerede revisorer udgør over 75% af det samlede antal respondenter der har angivet at de har modtaget bøde udstedt af Revisornævnet. Alle respondenter, registrerede samt statsautoriserede revisorer, er minimum 50 år gammel. 77,5% af respondenterne der har angivet de har modtaget bøde af Revisornævnet, afgiver årligt under 50 erklæringer med høj grad af sikkerhed på årsregnskaber. Modsætningsvis er det også 77,5% af respondenterne der årligt afgiver over 50 erklæringer uden sikkerhed på årsregnskaber.

⁴⁹ Spørgsmål nr. 21, se spørgeskema bilag 11.1.2

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

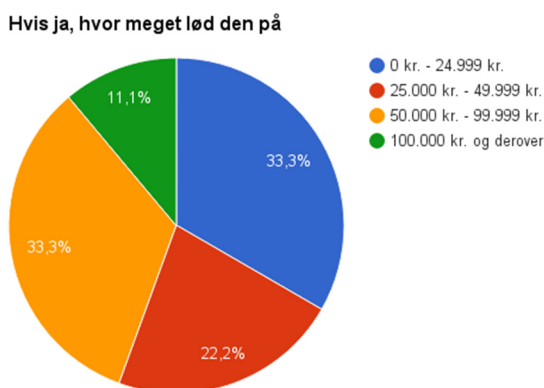
• • •

Set i sammenhæng til den foreslået risikoanalyse i forbindelse med kvalitetskontrol af revisorer der kun reviderer små virksomheder, viser spørgeskemaundersøgelsen det direkte modsatte af, hvad artiklen i Rev&Regn postulerer. Artiklen siger, at jo flere sager pr. partner, desto større sandsynlighed vil der være for at revision ikke er udført med tilstrækkelig skepsis, hvilket revisor kan modtage bøde for. Det må således også håbes at Erhvervsstyrelsen finder det værende en risikofaktor, når antallet af sager pr. partner er lavt.

Ikke overraskende har over halvdelen af respondenterne der har svaret ja til spørgsmålet også svaret, at de slet ikke finder Revisornævnets bøder passende. Mere overraskende er det dog, at andelen af respondenter, der også svarede at de i meget høj grad frygter bøder fra Revisornævnet, kun er 33%. Det udledes at revisor ikke har følt at den modtagne bøde er berettiget eller at revisor har strammet op på områder som tidligere har udløst en bøde.

6.4.4 Hvis ja, hvilken størrelse?

Størrelsen på bøder udstedt af Revisornævnet afhænger af hvilken overtrædelse revisor har lavet. Respondenter der har angivet, at de har modtaget en bøde fra Revisornævnet, er blevet spurgt om størrelsen på bøden. Svarene er inddelt i intervallet 0 – 24.999 kr., 25.000 – 49.999 kr., 50.000 – 99.999 kr., 100.000 kr. og derover. Fordelingen ses i figur 5.4.4.



Figur 5.4.4 Hvis ja, hvor meget lød den på?⁵⁰

⁵⁰ Spørgsmål nr. 22, se spørgeskema bilag 11.1.2

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

Andelen af respondenter der har modtaget bøde op til 24.999 kr. er 33,3%. Det samme gør sig gældende for respondenter der har modtaget bøde i niveauet 50.000 – 99.999 kr. En respondent har modtaget en bøde på over 100.000 kr.

En forklaring til hvorfor respondenterne er fordelt forholdsvis ligeligt over de forskellige intervaller, kan skyldes at bødestørrelsen for overtrædelse af forskellige bestemmelser starter i alle angivne svarintervaller.

6.5 Delkonklusion

Ud fra listen med godkendte revisorer, blev 500 respondenter tilfældigt udvalgt. Respondenternes e-mailadresser blev forsøgt indhentet. Det lykkedes at fremfinde 356 adresser, hvoraf 15 ikke længere var aktive. I alt blev populationen 341 respondenter. Svarprocenten blev 26,67% svarende til 91 respondenter. Det vurderes at antallet af respondenter er stort nok til at give et billede af en gennemsnitlig dansk revisor.

Fordelingen af populationen i mellem registrerede og statsautoriserede revisorer adskiller sig ikke væsentlig fra den faktiske fordeling, jf. opgørelse fra cvr-registeret.

Respondenterne har i spørgeskemaet svaret, at antallet af erklæringer uden sikkerhed er stigende. Erklæring uden sikkerhed på årsregnskaberne er også den erklæringstype hvor flest respondenter har angivet at de afgiver over 50 erklæringer årligt. Fravalg af erklæring med sikkerhed på årsregnskaberne sker oftest efter at revisor har oplyst klienten om muligheden for at fravælge revision af årsregnskabet, samt på revisors eget initiativ med accept fra kunden. Flest respondenter har angivet at årsagen til fravalg af sikkerhed på årsregnskaberne skyldes virksomhedens ønsker om at spare penge på revisorregningen. Næst flest respondenter har angivet at virksomhederne ofte er ejer af én person. 44% af respondenterne angav også at den mindre dokumentation som revisor skal udarbejde er en årsag til fravalg af sikkerhed på årsregnskaberne.

Størstedelen af respondenterne mener, at der i meget høj grad og i høj grad er et behov for revisortilsynets tilstedeværelse. 2/3 af respondenterne er også tilfredse med tidsintervallet mellem Revisortilsynets kvalitetskontroller. I deres vurdering af om Revisortilsynet er med til at sikre et acceptabelt kvalitetsniveau i revisionsopgaverne begynder den positive stemning dog at knække. 37,4% af respondenterne vurderer at Revisortilsynet kun i nogen grad er med til at sikre et acceptabelt kvalitetsniveau, mens 17,6% har angivet i mindre grad og hele 9,9% mener at det slet ikke er tilfældet.

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

Andelen af respondenter der vægter den interne kvalitetskontrol over den eksterne kvalitetskontrol var 40,7%, mod 39,1% der mente det modsatte.

Modstanden mod Revisornævnets bøder var som forventet meget stor. 58,2% af respondenterne har svaret at de slet ikke finder bøderne passende. Til trods for modstanden er det overraskende hvor lille en andel af respondenterne der direkte frygter at modtage en bøde fra Revisornævnet. Kun 26,4% svarende til lidt over hver fjerde respondent, har i undersøgelsen svaret, at de i meget høj grad, eller i høj grad frygter at modtage en bøde udstedt af Revisornævnet. Størstedelen af de nervøse revisorer er registrerede revisorer over 50 år, der afgiver under 50 erklæringer med sikkerhed på årsregnskaber årligt.

Hver tiende respondent har tidligere modtaget en bøde udstedt af Revisornævnet. I 75% af tilfældene var der tale om en registreret revisor over 50 år, og som oftest ikke afgiver over 50 erklæringer med høj grad af sikkerhed på årsregnskaberne om året. Hovedparten af disse respondenter afgiver dog over 50 erklæringer uden sikkerhed på årsregnskaber årligt.

• • •

7.0 Analyse af selskabernes valg af revisorerklæring

FSR Danske revisorer begår årligt analyser af selskabers valg af revisorerklæringer. Analyserne omhandlende erklæringer afgivet år 2012, 2013 og 2014 vil blive gennemgået for at analysere tendensen i selskabers valg af revisorerklæringer. Der gives et bud på hvorledes fordelingen af erklæringerne vil være de kommende år. Den analyserede tendens sammenholdes med respondenternes svar i spørgeskemaet, omhandlende i hvilken grad de oplever et fald i antallet af erklæringer med sikkerhed.

7.1 Årsregnskaber aflagt i år 2012

Antallet af aflagte regnskaber i år 2012 var 213.698. Selskaberne havde følgende muligheder til valg af revisorerklæring på deres årsregnskab; revision, review, assistance eller ingen erklæring. Det skal bemærkes at selskaberne ikke havde mulighed for frit at vælge hvilken revisorerklæring de ønsker at anvende. Selskabets størrelse har indflydelse på hvilke erklæringstyper der er mulig at anvende. Fordelingen af de afgivne erklæringer på årsregnskaber afgivet i 2012 var som vist i nedenstående figur 6.1.



Figur 6.1 ”Fordelingen af erklæringer i 2012 regnskaberne”⁵¹

I år 2012 var 183.750 årsregnskaber, svarende til 86% af det samlede antal aflagte årsregnskaber. forsynet med en revisionserklæring. Dermed var revision ubetinget den erklæringstype der hyppigst blev anvendt.

⁵¹ FSR – Egen tilvirkning på baggrund af tal fra ”Anmærkninger i revisors påtegninger – Analyse af 2013-årsregnskaberne”, side 4.

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

4.274 åreregnskaber blev i år 2012 aflagt med en reviewerklæring, svarende til kun 2% af det samlede antal. Review var dermed den erklæringstype der var mindst anvendt.

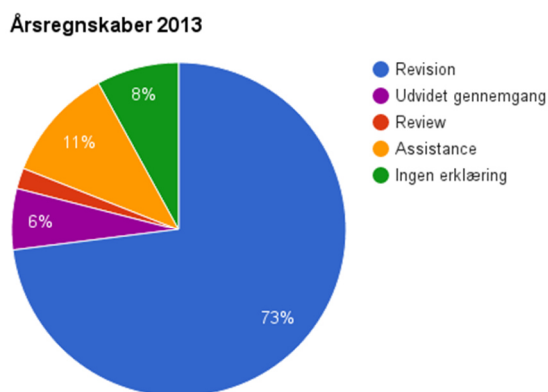
Ikke mange flere selskaber havde valgt en assistanceerklæring. 3% eller 6.411 årsregnskaber var aflagt med en erklæring om assistance med opstilling af årsregnskabet.

Andelen af årsregnskaber der var aflagt uden erklæring var 19.233. Dette svarede til 9% af det samlede antal aflagte årsregnskaber.

7.2 Årsregnskaber aflagt i år 2013

Analysen af årsregnskaber aflagt i år 2013, er udarbejdet på baggrund af 215.464 indberettede årsregnskaber. Dette er et fald på 1%, i det samlede antal aflagte årsregnskaber i forhold til år 2012.

År 2013 var første år, hvor det var muligt at anvende udvidet gennemgang som erklæringstype. Udvidet gennemgang er en erklæring efter RL § 1, hvorpå der gives høj grad af sikkerhed. Erklæringstypen tager udgangspunkt i ISRE2400 review af årsregnskaber og der med kun begrænset sikkerhed. Ved tilvalg af 4 definerede handlinger opnår revisor høj grad af sikkerhed for årsregnskabet. Det er en antagelse at selskaber der valgte udvidet gennemgang for år 2013, lod selskabets årsregnskab revidere i 2012. Dette begrundes med erfaringer fra erhvervet som revisor, hvor kunder oftest vælges at gå ned i graden af sikkerhed. Fordelingen af de aflagte regnskaber kan ses i nedenstående figur 6.2.



”Fordelingen af erklæringer i 2013 regnskaberne”⁵²

⁵² FSR – ”Anmærkninger i revisors påtegninger – Analyse af 2013-årsregnskaberne” figur 1

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

Revision af årsregnskabet var i år 2013, som i år 2012, den hyppigst anvendte erklæringstype. Alligevel faldt antallet af revisionserklæringer med 13% i forhold til år 2012. I alt blev 73% af det samlede antal aflagte årsregnskaber aflagt med en revisionserklæring.

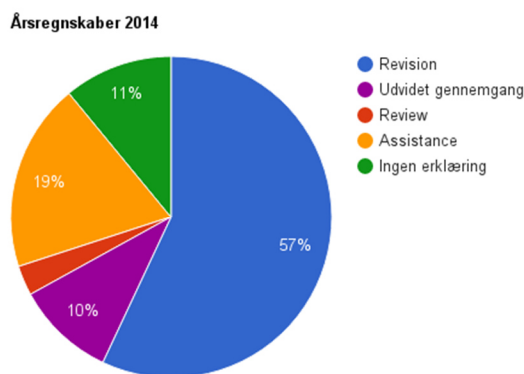
Den nye type erklæring, udvidet gennemgang, blev valgt anvendt i 6% af de aflagte årsregnskaber, svarende til næsten 13.000 stk. I forhold til de eksisterende erklæringstyper, fik udvidet gennemgang en god start.

Andelen af årsregnskaber påført reviewerklæring afgivet i år 2013, var uændret i forhold til år 2012.

Sammen med udvidet gennemgang, var udviklingen i andele af årsregnskaber med assistanceerklæringer stor. Andelen gik fra 3% i år 2012 til 11% i år 2013. Hvorfor stigningen var så stor, er ikke undersøgt nærmere. En del valgte at tage skridtet fuldt ud og dermed fravælge erklæringer med sikkerhed helt, frem for at vælge udvidet gennemgang eller review som alternativ til revision.

7.3 Årsregnskaber aflagt i år 2014

I år 2014 blev der offentliggjort 224.151 årsregnskaber. Dette var en stigning i det samlede antal aflagte årsregnskaber på 5% sammenlignet med år 2013, og en stigning på 4% i forhold til år 2012. Fordelingen af erklæringerne på de aflagte årsregnskaber ses i nedenstående figur 6.3.



Figur 6.3 ”Fordelingen af erklæringer i 2014 regnskaberne”⁵³

I år 2014 havde over 70%⁵⁴ selskaberne mulighed for at fravælge revisionen. Til trods for at så mange havde mulighed for at fravælge revision af årsregnskabet, var revision i år 2014 alligevel den hyppigst

⁵³ FSR – ”Selskabernes brug af revisorerklæringer på årsregnskabet” April 2016, figur 2

⁵⁴ FSR – ”Selskabernes brug af revisorerklæringer på årsregnskabet” April 2016, side 5

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

anvendte erklæringstype på årsregnskaberne. 57% af de aflagte årsregnskaber i år 2014 var aflagt med revisionserklæring. Dette var et fald i forhold til år 2013 på hele 16%.

Udvidet gennemgang, som blev lanceret i år 2013, fik en fremgang i år 2014 i antallet af afgivne erklæringer. Antallet af årsregnskaber der blev aflagt med udvidet gennemgang steg fra 6% i år 2013 til 10% i år 2014.

Andelen af årsregnskaber der blev aflagt med reviewerklæring eller ingen erklæring, var stort set uændret fra år 2013 til år 2014.

Assistanceerklæringer blev næsten fordoblet fra år 2013 til år 2014. Næsten hvert 5 regnskab, 19%, blev i år 2014 aflagt med en assistanceerklæring. Det antages, som også er tilfældet med erklæring om udvidet gennemgang, at de nytilkomne virksomheder tidligere har ladet regnskabet revidere.

7.4 Forventninger til årsregnskaber aflagt i år 2015 og senere

En stor del af respondenterne i spørgeskemaundersøgelsen, har svaret at de i meget høj eller i høj grad oplever et fald i antallet af erklæringer med sikkerhed. Tilsvarende tendens har vi oplevet i revisionsvirksomheden jeg er tilknyttet.

Forventningerne til fordelingen af erklæringer på årsregnskaber afgivet i år 2015 og senere er, at andelen af årsregnskaber med erklæring om assistance med opstilling af årsregnskabet vil stige. Antallet af årsregnskaber med assistanceerklæringer har naturligt loft, da ikke alle selskaber har mulighed for at fravælge revision. Man skal således ikke forvente at andelen af assistanceerklæringer vil overstige revisionserklæringer.

Der spås ikke den store udviklingen i antallet af reviewerklæringer. Antallet har stabilt udgjort 2-3% af det samlede antal aflagte årsregnskaber. Det samme gør sig gældende for årsregnskaber der er indsendt uden revisorerklæring. Det skal bemærkes at flere pengeinstitutter stiller krav om revisor, hvis virksomhederne skal have eller opretholde kreditfaciliteter. Dette forhold menes at medvirke til at andelen af regnskaber uden revisorerklæring holdes nede.

Udvidet gennemgang, som er den nyeste erklæringstype, er svær at spå om. Min antagelse er at andelen ikke vil ændre sig de kommende år. Erklæringstypen henvender sig til virksomheder der gerne vil slippe billigere i revisionshonorar, uden at pengeinstitutterne kræver fuld revision af årsregnskabet. Det vurderes derfor at virksomheder der efterspurgte dette produkt, allerede har valgt udvidet gennemgang.

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

Tendensen fra tidligere år, hvor andelen af revisionserklæringer faldt og andelen af assistanceerklæringerne tilsvarende steg, vurderes også at gælde for år 2015.

7.5 Delkonklusion

En gennemgang af de FSR Danske Revisorers årlige analyse af offentliggjorte årsregnskaber for perioden år 2012 til år 2014, viser en lille fremgang i det totale antal af aflagte årsregnskaber, fra 213.698 til 224.151 årsregnskaber.

Udviklingen i sammensætningen af erklæringerne på årsregnskaberne viser en tendens til at gå ned i graden af sikkerhed på årsregnskabet. Andelen der har valgt at lade årsregnskabet revidere, faldt fra 86% i år 2012 til 57% i år 2014.

Den nye erklæringstype udvidet gennemgang har bidt sig fast hos virksomhederne. 10% af virksomhederne valgte denne erklærings type i år 2014.

Andelen af selskaber der fik udført review eller ikke havde revisorerklæring, har været stabile i perioden år 2012 til år 2014.

Ved opgørelsen af årsregnskaberne for år 2014, havde næsten hvert femte selskab valgt at modtage assistance med opstilling af årsregnskabet. Antallet af årsregnskaber med assistanceerklæring steg markant fra år 2012 til år 2014. Stigningen blev i alt på 16%.

Det forventes at endnu flere årsregnskaber vil blive aflagt med en assistanceerklæring i år 2015 og fremover. Det vurderes dog ikke at antallet af årsregnskaber med assistanceerklæring vil overstige antallet med revision. Dette begrundes med at der lovgivningsmæssigt er begrænsning for hvor mange der kan fravælge revision, samtidig med at pengeinstitutter ofte ønsker at modtage revideret årsregnskaber, hvis der skal stilles kreditfaciliteter til rådighed. Alternativ vil renten ændres hvis der vælges en erklæringstype med mindre sikkerhed end høj.

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

8.0 Interview med Erhvervsstyrelsen

Dette kapitlet indeholder en række forhold der er identificeret i forbindelse med udarbejdelse af afhandlingen, og som jeg finder problematiske. Problemstillingerne er i et telefoninterview blevet forelagt Erhvervsstyrelsen.

Telefoninterviewet er foretaget med chefkonsulent Christel Maria Thousing. Christel Maria var tidligere ansat i Revisortilsynet, der blev ophævet med ændringen af lovgivningen pr 8. juni 2016. Christel Maria er nu ansat i Erhvervsstyrelsens afdeling for kvalitetskontrol af revisorer og revisionsvirksomheder. Det vurderes at Christel Maria har den fornødne kompetence til at udtale sig om spørgsmålene der bliver stillet i telefoninterviewet.

8.1 Overimplementering af kvalitetskontrol

I forbindelse med telefoninterview vil der blive citeret om ”overimplementering af kvalitetskontrol”. Dette underkapitel vil beskrive den europæiske lovgivning vedrørende kvalitetskontrol og sammenholde dem med den danske, for derved at forklare begrebet overimplementering. Kapitlet afsluttes med min holdning til overimplementering af kvalitetskontrol.

De danske regler omhandlende regler for lovpligtig kvalitetskontrol bygger på retningslinjerne i ”Europa-Parlamentets forordning nr. 537/2014 om specifikke krav til lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden og om ophævelse Kommissionens afgørelse 2005/909/FF”. De beskrevne regler i forordningen skal ses som værende et minimum for hvorledes revisionserhvervet i EU skal reguleres. Det er op til de enkelte medlemslande i EU at vedtage hvorvidt de ønsker at anvende forordningen som beskrevet eller tilføje yderligere foranstaltninger.

Europa-Parlamentets forordning beskriver i sit punkt 24 ”*Ekstern kvalitetssikring af den lovpligtige revision er afgørende for at sikre en revision af høj kvalitet.*” Forordningen tager således ikke stilling til hvorvidt der skal foretages kvalitetssikring af andre erklæringer end revision. De danske politikere har ved vedtagelse af Revisorloven valgt at udvide denne fortolkning. Revisorloven beskriver således at ”*Kvalitetskontrollen omfatter en vurdering af kvalitetsstyringssystemet, jf. § 28, samt udførelsen af og uafhængigheden i forbindelse med de opgaver, som revisor beskæftiger sig med efter § 1, stk. 2.*” Erklæringer der er omfattet af RL § 1, stk. 2, ”*revisionspåtegninger på regnskaber, herunder revisors udtalelser om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven, og ved revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.*”

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

Dermed har Danmark valgt at udvide kvalitetskontrollen til at omfatte erklæring om udvidet gennemgang samt erklæring om review.

Som beskrevet i afhandlingens kapitel 3.2, er det i lovbemærkningerne til ændringerne af Revisorloven af 8. juni 2016, samt i Erhvervs- og vækstministerens tale ved lovforslagets 1. behandling, lagt stor vægt på at der; *”ikke ønskes at tilføre yderligere unødigt og særlig byrdefuld overimplementering på revisionsområdet”*⁵⁵. Ministeren fremhæver i sin tale at beslutningen er taget for at sikre, at danske revisorer ikke skal stilles væsentlig ringere end deres europæiske kollegaer.

Med udgangspunkt i erklæringer på årsregnskaber i år 2014 gengivet i kapitel 7.3, svarer andelen af erklæringer, hvor der er overimplementeret kvalitetskontrol i forhold til EU-forordningen til 13%. Erklæringens typen udvidet gennemgang, som i 2014 udgør 10% af det samlede antal aflagte årsregnskaber, er en dansk opfindelse. Som beskrevet i afhandlingens kapitel 6, var år 2013 første år, hvor det var muligt at anvende denne erklæringstype. Udviklingen i fordelingen på de valgte erklæringstyper på aflagte årsregnskaber viser, at virksomheder der anvender udvidet gennemgang, tidligere har ladet årsregnskabet revidere. Antages det at virksomheder der anvender udvidet gennemgang, vil have fortsat med at lade årsregnskabet revidere, hvis udvidet gennemgang ikke var en mulighed, er den reelle andel af erklæringer, der er omfattet af overimplementering af kvalitetskontrol kun 3% af det samlede antal af aflagte årsregnskaber. Jeg vurderer ikke at antallet af erklæringer som er underlagt overimplementeret kvalitetskontrol, er en væsentlig belastning af danske revisorers arbejde i forhold til andre europæiske revisorer.

Danmark er flere gange blevet kåret som det mindst korrupte land i verden.⁵⁶ Derfor anser jeg det også som værende meget naturligt, at Danmark har overimplementeret kontroller der skal medføre en højre sikkerhed i revisors arbejde. Dette er med til at sikre, at vi som revisorer kan leve op til lovgivningens ordlyd at varetage opgaven som offentlighedens tillidsrepræsentant.⁵⁷

⁵⁵ Troels Lund Poulsen, Ministertale 1. Behandling <http://www.ft.dk/samling/20151/lovforslag/1146/beh1-69/60/forhandling.htm?startItem=#nav>

⁵⁶ <http://transparency.dk/korruption/korruption-i-danmark/>

⁵⁷ RL § 3, stk. 5 nr. 2.

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

8.2 Erklæring om assistance med opstilling af årsrapport, ej omfattet af kvalitetskontrol

Spørgeskemaundersøgelsen, i afhandlingens kapitel 5.2.6 viser at 42,9% af respondenterne i meget høj eller i høj grad oplever et fald i antallet af erklæringer med sikkerhed. Samme tendens ses i FSR Danske Revisorers analyse af antallet af de forskellige typer af erklæring på årsregnskaberne. Således udgjorde andelen af erklæringer om assistance 19% af det samlede antal afgivne erklæringer på årsregnskaber afgivet i år 2014. Antallet af erklæringer med assistance oversteg i år 2014 dermed antallet af erklæringer om udvidet gennemgang og review til sammen.

De hyppigste årsager til at erklæringer med sikkerhed fravælges er, jf. respondenterne, at kunderne ønsker at spare på revisorhonoraret og derfor vælger en erklæringstype, hvor revisor kan nøjes med mindre mængde af dokumentation. Endvidere har flere respondenter angivet at de ikke længere ønsker at afgive erklæringer som er omfattet af den lovpligtige kvalitetskontrol. Her gengives en kommentar fra en respondent: *”Jeg har selv fravalgt erklæringsopgaver med sikker pga. kvalitetskontrollen og risikoen for tårnhøje bøder, der ville lukke min virksomhed. De gives jo nærmest for komma fejl :-/”*

8.2.1 Problemstilling

Som ansat i revisionsbranchen har jeg ligeledes observeret et stigende antal kunder som ønsker at fravælge revision. Antallet af vores kunder der helt fravælger at modtage assistance fra revisor, er dog stort set ikke eksisterende. Til trods for at vore egne kunder fravælger revision, kan jeg se en problemstilling hermed. Når der fravælges revision kan der være vigtige oplysninger til regnskabsbrugeren om forhold i regnskabet, der går tabt. En respondent har efter min mening beskrevet problemstillingen godt. Kommentaren er gengivet her: *”Jeg synes det er meget beklageligt med fravalg af revision, idet det jeg kan mærke på de kunder vi mister er, at de fravælger revision for at komme ”ud af ulovlige forhold”, momssvindel, ulovlige lån mv. hvor der så er ikke godkendte revisorer der udarbejder regnskaberne. Dette kan vi se når vi ser på tidligere kunder og de efterfølgende årsregnskaber.”*

8.2.2 Interview med Erhvervsstyrelsen

Udledt af ovenstående problemstilling blev Erhvervsstyrelsen spurgt; Anser Erhvervsstyrelsen det som et problem, at assistanceerklæringer ikke er omfattet af kvalitetskontrol? Chefkonsulent Christel Maria Thousing svarede: *”Det er fra politisk side bestemt hvilke erklæringer man ønsker at lade være omfattet af kvalitetskontrol. Danmark har allerede implementeret mere end EU’s minimum, da kvalitetskontrollen i dag også omhandler review erklæringer. Den nuværende regering ønsker ikke at overimplementere, i forhold til EU lovgivning.”* Chefkonsulenten tilføjer endvidere *”Der ønskes ikke*

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

personligt at kommentere på dette spørgsmål. Erhvervsstyrelsen står bag ændring af revisorloven som er foretaget 17. juni. Det må derfor kunne udledes at dette ikke har været en aktuel problemstilling.”

Erhvervsstyrelsen anser det dermed ikke som værende et problem at erklæringer uden sikkerhed ikke er omfattet af kvalitetskontrol, med baggrund i at styrelsen ikke ønsker at indføre yderligere overimplementering i forhold til Europa-Parlamentets forordning.

8.2.3 Delkonklusion

Til trods for at implementering af kvalitetskontrol af erklæringer uden sikkerhed er et skridt mod et tungere bureaukrati mener jeg, at hvis antallet af erklæringer uden sikkerhed på årsregnskaber stiger som tidligere år, er de danske politikere nødt til at overveje hvorvidt denne holdning stadig er den rette. Inden for en periode på få år, kan andelen af erklæringer uden sikkerhed udgøre 1/3 af det samlede antal erklæringer. Hvis der ikke skal føres kontrol med revisor på denne andel, er det en frygt at respondenter får ret i sine udtalelser, hvor virksomheder i større grad ønsker at anvende revisor til assistance med opstilling af årsregnskabet. Derved kan virksomhederne gemme f.eks.; ulovligt anpartshaverlån i årets løb, som er i strid med Selskabslovens § 210, eller at virksomheden ikke har indberettet og afregnet moms korrekt i løbet af regnskabsåret. Dette skyldes at revisor ved afgivelse af erklæring efter RL § 1 stk. 3 ikke skal afgive supplerende oplysninger om andre forhold.

Til trods for at vi som revisor kun erklærer os om assistance om opstilling af årsregnskabet, står revisors firmanavn ofte på regnskabet. Derved kan der opstå en forventningskløft hos regnskabsbrugeren, omhandlende hvad regnskabsbrugeren forventer at revisor har udført og hvad der faktisk er udført. Dette skyldes at regnskabsbrugeren ofte ikke er interesseret i årsregnskabets tekstdel og dermed revisors erklæring, men oftest bladrer videre til årsregnskabets tal del.

8.3 Kvalitetskontrollanternes kompetence

Den lovpligtige kvalitetskontrol af revisionsvirksomheder, der ikke har PIE-kunder foretages af revisorer som er godkendt af Revisortilsynet. Kvalitetskontrollanter godkendes for en 5-årig periode. Revisorer der bliver godkendt til at gennemføre kvalitetskontrol, skal opfylde en række nærmere bestemmelser som er fastsat af Revisortilsynet.

Kravene til kvalitetskontrollanternes kompetence er ”Beskrevet i bekendtgørelse om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed” § 18 og er her gengivet⁵⁸.

⁵⁸ <https://erhvervsstyrelsen.dk/kontrollanter>

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

- at ansøger er tilknyttet en revisionsvirksomhed, der er registreret i Virk.
- ikke inden for de seneste 5 år ved Revisornævnet er meddelt en advarsel eller pålagt en bøde, som Revisortilsynet vurderer har betydning for udførelsen af hvervet som kvalitetskontrollant,
- ikke er optaget i Det centrale Kriminalregister for overtrædelser, som Revisortilsynet vurderer har betydning for udførelsen af hvervet som kvalitetskontrollant,
- ikke har en verserende sag ved Revisornævnet, som Revisortilsynet vurderer har betydning for udførelsen af hvervet som kvalitetskontrollant,
- ikke er tilknyttet en revisionsvirksomhed, som i virksomhedens senest afsluttede kvalitetskontrol af Revisortilsynet er blevet pålagt en fornyet kvalitetskontrol,
- har deltaget i praktisk revisionsarbejde og i forbindelse hermed har afgivet erklæringer efter revisorlovens § 1, stk. 2, i mindst 3 år inden for de seneste 5 år,
- kan påtage sig årligt at udføre kvalitetskontrol af minimum 3 revisionsvirksomheder. Tilsynet kan dog ikke garantere et minimum antal kontroller, eller at alle kontrollanter tildeles kontroller jf. § 12, stk. 2 i nævnte bekendtgørelse, og
- kan forpligte sig til at anvende et elektronisk system ved udførelsen af kvalitetskontroller. Revisortilsynet stiller systemet til rådighed for kontrollanten, ligesom der vil blive afholdt kursus om brug af systemet.
- har deltaget i et kursus om kvalitetskontrol, eller vil kunne nå at deltage i kurset inden kontrollanten første gang udfører en kvalitetskontrol.

Efter en revisor, der opfylder alle betingelserne i bekendtgørelsens § 18, har ansøgt om at blive kvalitetskontrollant, vil Revisortilsynet foretage en konkret vurdering af revisorerne, hvor der blandt andet lægges vægt på⁵⁹:

- Hvilke erfaringer ansøgeren har med revisionsarbejde, herunder størrelsen og karakteren af de typer virksomheder, i hvilke ansøgeren har udført erklæringsopgaver,
- ansøgerens praktiske erfaring med internt kvalitetsarbejde,
- om ansøgeren har deltaget ved udførelsen af Revisortilsynets kvalitetskontroller,
- Revisortilsynets eventuelle erfaring med ansøgernes hidtil udførte arbejde i forbindelse med Revisortilsynets kvalitetskontroller,

⁵⁹ <https://erhvervsstyrelsen.dk/kontrollanter>

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

- om ansøgeren er eller har været tilknyttet en revisionsvirksomhed, der har gennemgået en kvalitetskontrol,
- om ansøgerne opfylder kravene om obligatorisk efteruddannelse,
- at der tilstræbes en vis geografisk spredning af kontrollanter, og
- at der godkendes såvel statsautoriserede som registrerede revisorer.

8.3.1 Problemstilling

Revisortilsynet vælger kun revisorer, der selv har meldt sig som kontrollant og udpejer ikke revisorer til at udføre kvalitetskontrollen. I ansøgningsrunder hvor antallet af ansøger ikke har været højt, er det muligt at de valgte kontrollanter ikke opfylder en eller flere af de nævnte punkter som Revisortilsynet rangere ansøgerne efter.

Det synes at være en ulempe, at kvalitetskontrollanter ikke er forpligtet selv at afgive et minimum antal erklæringer efter RL § 1, stk. 2 i deres egen virksomhed. Årsagen til at ovenstående synes at være en ulempe er, at kontrollerende revisor ikke vil have rutinen i at afgive erklæringer med sikkerhed, og derved kan have sværere ved at gennemskue om virksomheden der kontrolleres, har afgivet korrekt konklusion på revisionen.

8.3.2 Interview med Erhvervsstyrelsen

Med udgangspunkt i ovenstående uhensigtsmæssighed blev Erhvervsstyrelsen i telefoninterview stillet spørgsmålet; hvorledes kontrollerer Erhvervsstyrelsen at kontrollanter har den fornødne kvalitet til at gennemføre kvalitetskontrol? ”Revisortilsynet udtager årligt stikprøver blandt modtaget ”blanke” erklæringer om kvalitetskontrol udført af kvalitetskontrollanterne. Kvalitetskontrollantens arbejdspapirer gennemgås og Erhvervsstyrelsen vurderer om der er forhold som de mener der burde være blevet påtalt.

Alle modtagne sager hvor kvalitetskontrollanten har afgivet supplerende oplysning eller forbehold i deres erklæring om kvalitetskontrol, gennemgår en reel sagsbehandling ved Erhvervsstyrelsen. Derved opnår Erhvervsstyrelsen indblik i kontrollantens kompetencer.”

Findes der et minimum af erfaring for at kvalitetskontrollanter må gennemføre kontroller? ”En kvalitetskontrollant skal i 3 år inden for de sidste 5 år have afgivet erklæring med sikkerhed. Der er ingen minimum på det årlige antal af erklæringer som kontrollanten skal have afgivet i virksomheden han er tilknyttet.

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

Erhvervsministeriet har udarbejdet en ny bekendtgørelse om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed, som trådte i kraft 28. juni 2016. Korpset af kvalitetskontrollanter nulstilles og Erhvervsstyrelsen skal ud og genansætte kvalitetskontrollanterne. Det kan ikke udelukkes at man vil gå dybere i ansættelsesprocessen f.eks. ved hjælp af interview af de mulige kvalitetskontrollanter.

Den risikobaserede kvalitetskontrol medvirker også antallet af kvalitetskontrollanter falder, grundet fald i antallet af årlige kontroller.”

Svaret fra chefkonsulenten afledte et nyt spørgsmål: Er det sandsynligt at nogle kvalitetskontrollanter i en længere årrække ikke får gennemgået deres arbejde? *”Kvalitetskontrollanterne har tidligere år skulle gennemgå mellem 3 og 5 sager årligt. Gennemsnitlig har over 50% af alle indkomne erklæringer til Erhvervsstyrelsen været påført en supplerende bemærkning eller et forbehold. Det er derfor sjældent at en kontrollant kun indsender blanke påtegninger – men det er muligt. Det er ikke Erhvervsstyrelsens vurdering at der er nogen der kører uden om sekretariatet i flere år. Samtidig afholdes der årligt et obligatorisk kursus for kvalitetskontrollanter.”*

Ved interviewet blev Erhvervsstyrelsen også spurgt; Hvorfor udpeger erhvervsstyrelsen ikke kontrollanter, de mener har den fornødne erfaring? *”Erhvervsstyrelsen mener ikke de kender revisorerne godt nok til at kunne udpege personer til at være kvalitetskontrollant. Det menes ikke at korpset af kvalitetskontrollanter vil være et repræsentativ udsnit af danske revisionsvirksomheder, da Erhvervsstyrelsen oftest har med de større revisionshuse at gøre, i forbindelse med at Erhvervsstyrelsen selv foretager kvalitetskontrollen af disse virksomheder.”*

8.3.3 Delkonklusion

Der kan stilles spørgsmålstejn ved, om Erhvervsstyrelsen gøres nok for at sikre kvalitetskontrollanter har den fornødne kompetence til at gennemføre kvalitetskontrol. Jeg har således fundet det uhensigtsmæssigt at er kvalitetskontrollanterne selv skal ansøge om at blive kontrollant, og ikke Erhvervsstyrelsen der udpeger kvalificerede kontrollanter.

Til trods for kravene om at kvalitetskontrollanter inden for en periode på fem år skal have afgivet erklæringer med sikkerhed i minimum tre år, er der ingen minimumsgrænse for hvor mange erklæringer en kontrollant skal have afgivet.

Det er Erhvervsstyrelsens opfattelse at de gældende krav til kvalitetskontrollanter er til strækkelige til at sikre kvalitetskontrollanternes kompetence. Dette sker ved tilfældig stikprøve kontroller samt

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

gennemgang af sager hvor kvalitetskontrollanten har afgivet erklæring med supplerende oplysninger eller forbehold.

Erhvervsstyrelsen mener ikke at de selv er i stand til at udvælge et korps af kvalitetskontrollanter, da deres kontakt med revisorerne i dagligdagen ikke er tilstrækkelig hertil.

Med Erhvervsstyrelsens svar i interviewet finder jeg at Erhvervsstyrelsens procedure i næsten alle tilfælde sikrer kompetencen ved kontrollanterne. De gennemførte stikprøvekontroller vil ikke ramme alle kontrollanter, men efter Erhvervsstyrelsens udsagn, største andele af dem. Det vurderes dog at være en fordel at antallet af kvalitetskontrollanter reduceres. Dette vil øge antallet af kontroller som kontrollanterne årligt skal gennemføre og dermed give kontrollanterne mere rutine.

8.4 Kontrol af revisorer afmeldt i Virk

Som analyseret i afhandlingens kapitel 4 ”Revisortilsynets redegørelser”, vælger i gennemsnit 27% af de revisionsvirksomheder, der udtages til den lovpligtige kvalitetskontrol at afmelde sig i Virk. Efter afmeldelse i Virk må revisor ikke længere afgive erklæringer efter RL § 1.

Revisionsvirksomheder der vælger at lade sig afmelde i Virk, udgår af det samlede antallet revisionsvirksomheder der skal have foretaget kvalitetskontrol jf. Revisortilsynets offentliggjorte redegørelser for gennemførte kvalitetskontroller.

8.4.1 Problemstilling

Revisorloven giver mulighed for at foretage kvalitetskontrol på erklæringer efter RL § 1 afgivet af revisorer frem til datoen for afmeldelsen i Virk. Antallet af sådanne sager, har siden indførslen af kvalitetskontrollen i år 2003 været yderst begrænset.

Revisors afmeldelse kan have flere årsager. Nogle årsager vurderes dog at være mere spekulative end andre. Det ses ofte i revisionsbranchen at den selvstændige godkendte revisor ønsker at gå på pension, og ikke vil afholde omkostningen til at få gennemført en kvalitetskontrol, da virksomhedens eksistensgrundlag ikke er tilstede.

Det er ikke kun revisorer der er på vej på pension, der lader sig afmelde i Virk. Dette er også tilfælde for revisorer, som har en opfattelse af, at de ikke kan gennemføre en kvalitetskontrol uden anmærkninger. For at undgå at de indberettes til Revisornævnet med henblik på sanktioner lader revisor sig afmelde i Virk.

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

Som ansat i revisorbranchen stiller jeg mig uforstående overfor, hvorfor revisorer der har afgivet erklæringer efter RL § 1, kan slippe for gennemførelse af en lovpligtig kvalitetskontrol, mod at lade sig afmelde i Virk.

8.4.2 Interview med Erhvervsstyrelsen

Erhvervsstyrelsen er i telefoninterviewet blevet spurgt; er det korrekt at revisionsvirksomheder der lader sig afmelde i Virk, efter de er udtaget til kvalitetskontrol, udgår af kvalitetskontrollen således at denne ikke gennemføres? Christel Maria Thousing svarer: *”Ja det er korrekt. Der gennemføres ikke kvalitetskontroller på virksomheder som har afmeldt sig i Virk inden gennemførelsen af kvalitetskontrollen.”*

Svaret afledte det efterfølgende spørgsmål; hvorledes sikrer Erhvervsstyrelsen et acceptabelt kvalitetsniveau i revisors arbejde frem til revisor lader sig afmelde i Virk? *”Det var Revisortilsynet, og nu Erhvervsstyrelsens, overordnede formål med kvalitetskontrol af revisorer i Danmark, at højne kvaliteten i revisors arbejde fremadrettet. I et tilfælde hvor en revisor, der ikke har et kvalitetsniveau til at gennemgå en kvalitetskontrol uden anmærkninger, framelder sig i Virk ved udtagelse til kvalitetskontrol og dermed ikke fremover afgiver erklæringer med sikkerhed, er der heller ikke noget at højne fremadrettet.”*

Erhvervsstyrelsen fik efterfølgende stillet spørgsmålet; ser Erhvervsstyrelsen det ikke som et problem, at revisorer i princippet kan udføre arbejde der ikke er tidfredsstillende i en årrække og ikke bliver sanktioneret for dette? Hvortil Christel Maria svarer: *”Det er ikke Erhvervsstyrelsens mål at banke nogen i hovedet, men derimod er at høje kvaliteten fremadrettet.”*

Den kontrollerende instans ser kun på kvaliteten fremadrettet og ikke bagud. Efter indførsel af den nye Revisorlov 8. juni 2016, vil antallet af år mellem kvalitetskontrollerne af revisionsvirksomheder, der kun reviderer små virksomheder, stige. Antallet af år, hvor en revisor kan udføre arbejde der kvalitetsmæssigt ikke overholder lovgivningen vil tilsvarende stige. I spørgeskemaundersøgelsen svarede 66% af respondenterne, der har modtaget bøde udstedt af Revisornævnet, at de kun reviderer små virksomheder og derfor skal have gennemført kvalitetskontrol efter en risikoanalyse. Antages det at de 66% som værende repræsentativt gennemsnit må det antages at andelen af revisorer der begår flest fejl, fremover sjældnere skal have foretaget kvalitetskontrol.

8.4.3 Delkonklusion

Erhvervsstyrelsens kvalitetskontrol foretages kun på revisorer der ved kontrollens påbegyndelse stadig er aktive.

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

Jeg ser forholdet som værende et smuthul for revisorer til at fortsætte deres virksomhed på konkurrencemæssige andre vilkår end revisorer der ønsker at fortsætte deres erhverv efter næste kvalitetskontrol. Jeg finder det konkurrenceforvridende, da revisorer der ikke får foretaget kontrol, i teorien kan gennemføre deres arbejde uden lovpligtig kvalitetssikringsprogram og uden korrekt udførte revisionshandlinger for at stadig afgive erklæring efter RL § 1, uden at blive sanktioneret for dette.

Jeg vil anbefale Erhvervsstyrelsen at gennemføre kvalitetskontrollen af de revisionsvirksomheder der efter udtagelsen lader sig afmelde i Virk. Det er min vurdering, at dette vil højne kvaliteten mere end den nuværende kontrolform. Ved at foretaget kontrollen af afmeldte virksomheder, vil sandsynligheden for at kvaliteten i revisors arbejde er tilstede frem til afmeldelsesdagen større, da revisor kan blive sanktioneret i tilfælde af fejl og mangler. Konkurrencen blandt revisorer vil således også være ens, da ingen revisorer har mulighed for at undgå kontrol. Forventningskløften hos regnskabsbrugerne mellem den forventede kvalitet af produktet og den egentlige kvalitet af produktet, vurderes at være mindre da alle revisorer bliver kontrolleret ens.

8.5 Delkonklusion

Jeg anser ikke Danmarks overimplementering af kvalitetskontrol for værende et konkurrencemæssigt problem i forhold til andre europæiske lande.

Danmark har udviklet sin egen erklæring, udvidet gennemgang. Det antages at store dele af dem der har valgt udvidet gennemgang, ville have valgt revision hvis udvidet gennemgang ikke var muligt. Den reelle andel af sager der således bliver foretaget overimplementeret kvalitetskontrol af, er meget lille. Danmarks ry, som et af de lande med mindst korruption, finder jeg som en medvirkende årsag til, at Danmark er nød til at foretage flere kontroller end et gennemsnitlig EU land.

Erhvervsstyrelsen anser det ikke for værende et problem, at erklæringer uden sikkerhed ikke er omfattet af kvalitetskontrol. Erhvervsstyrelsen henviser til den danske regerings lovbemærkninger til ændringen af revisorloven, hvor regeringen giver udtryk for at de ikke ønsker mere bureaukrati og dermed ikke vil foretage yderligere overimplementering af kvalitetskontrol, i forhold til gældende EU forordning. Jeg mener at andelen af erklæringer uden sikkerhed på årsregnskaber efterhånden er så stor, at man må se sig nødsaget til at foretage nogle tiltag i forbindelse med afgivelsen af erklæringer uden sikkerhed. Dette kunne eventuelt være at revisor skulle skrive om ledelsesansvar, hvis revisor i forbindelse med assistancen finder anledning til dette, samtidig med at der bliver foretaget kontrol af dette, Hvis ikke kan denne type af erklæring være et tilflugtssted for virksomheder og revisorer der ønsker at gemme sig for myndighederne.

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

Kvalitetskontrollanter der udfører kvalitetskontrol for Erhvervsstyrelsen af non PIE revisionsvirksomheder, anser Erhvervsstyrelsen for at have den fornødne kompetence til at gennemføre kontrollerne. Erhvervsstyrelsen foretager stikprøve kontroller af kvalitetskontROLSager med blanke erklæringer. Alle kvalitetskontROLSager der ender med en supplerende oplysning eller forbehold, oprettes som sager hos Erhvervsstyrelsen. Disse sager vil gennemgå en sagsbehandling hvor kontrollantens arbejde vil blive vurderet. Efter Erhvervsstyrelsens svar i interviewet, vurderes det, at Erhvervsstyrelsen gør tilstrækkeligt for at opretholde kontrollanternes kompetencer.

Revisorer der afmelder sig i Virk efter at revisionsvirksomheden er udtaget til kvalitetskontrol, udgår af kvalitetskontrol. Derved kontrolleres revisors arbejde fra sidste kvalitetskontrol frem til afmeldelsen ikke. Erhvervsstyrelsen oplyser at deres formål med kvalitetskontrol, er at højne kvaliteten af revisors arbejde fremadrettet. Hvis en revisor, der ikke har udført sit arbejde med tilstrækkelig omhu, afmelder sig i Virk, har Erhvervsstyrelsen nået sit mål. Jeg mener at Erhvervsstyrelsen skal foretage kvalitetskontrollen af revisorer der afmelder sig i virk. Dette vil sikre at kvaliteten i revisors arbejde er til stede frem til dagen hvor vedkommende lader sig afmelde.

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

9.0 Konklusion

Formålet med denne afhandling var at analysere, hvilken indflydelse Revisortilsynets kvalitetskontrol og Revisornævnets sanktioner har på revisors erklæringer.

Revisortilsynet var frem til ændringen af Revisorloven, d. 8. juni 2016 instansen der foretog den lovpligtige kvalitetskontrol af danske revisorer. Revisortilsynet var nedsat af Erhvervsstyrelsen. Kvalitetskontrollen skulle gennemføres med maksimalt seks års mellemrum for non PIE revisionsvirksomheder og maksimalt tre års mellemrum for PIE revisionsvirksomheder. Ved ændring af Revisorloven, d. 8. juni 2016, blev Revisornævnet nedlagt og kvalitetskontrollen af revisorer blev placeret hos Erhvervsstyrelsen. Ved de gennemførte ændringer blev det vedtaget at revisorer, der kun reviderer små virksomheder, skal have foretaget kvalitetskontrol efter en risikovurdering. Fælles for kvalitetskontrollen før og efter ændringerne er, at kontrollen af non PIE revisionsvirksomheder foretages af kvalitetskontrollanter som til dagligt er revisorer. Kvalitetskontrollen af PIE revisionsvirksomheder foretages af personer ansat i Revisortilsynet. Resultatet af kvalitetskontrollen af en revisionsvirksomhed kan udmunde i en uden erklæring uden reaktioner, konklusion med påtale uden ny kontrol, konklusion med påtale samt fornyet kontrol eller konklusion med påtale samt fornyet kontrol og indbringelse for Revisornævnet.

Revisornævnet er en uafhængig klageinstans, hvis formål er at afgøre klager over revisorer. Revisornævnet nedsættes af Erhvervsstyrelsen. Revisornævnet behandler blandt andet sager indbragt af Revisortilsynet eller Erhvervsstyrelsen, som i forbindelse med en kvalitetskontrol af revisor finder anledning til dette. Revisortilsynet afgøre kun klager hvor revisor har afgivet erklæring efter RL § 1, stk. 2, erklæringer med sikkerhed. Inden ændring af Revisorloven, var det for Revisornævnet muligt at udstede bøder på op til 300.000 kr., i tilfælde hvor revisor tilsidesætter de pligter som stillingen medfører. Har den indklagede revisor gjort sig skyldig i grov eller gentagende forsømmelse i forbindelse med udførelsen af sit erhverv, er det muligt at frakende revisor muligheden for at udøve sit erhvervet i en begrænset periode fra 6 måneder til 5 år. Ved ændring af Revisorloven i 2016 blev muligt for Revisornævnet at udstede bøder på op til 600.000 kr., til revisorer der i særlig grov karakter har tilsidesat sine forpligtelser.

Revisortilsynet har årligt udarbejdet redegørelser over den lovpligtige kvalitetskontrol. Redegørelserne af kvalitetskontrollerne for år 2009 til og med år 2014 er analyseret, for at kunne svare på om revisorbranchen lever op til Revisortilsynets redegørelser. 1310 revisionsvirksomheder blev udtaget til kvalitetskontrol. 267 revisionsvirksomheder, svarende til 20% af de udtagne virksomheder fik foretaget

• • •

en fornyet kontrol, som reaktion på den første kvalitetskontrol. Således var det totale antal af revisionsvirksomheder indkaldt til kvalitetskontrol 1577 stk. 420 revisionsvirksomheder lod sig afmelde i Virk inden kvalitetskontrollen blev gennemført. I alt blev der gennemført 1049 kvalitetskontroller i perioden. 738 revisionsvirksomheder, svarende til 71%, levede op til Revisortilsynets krav og bestod kvalitetskontrollen uden anmærkninger. Antallet på 738 virksomheder kan indeholde virksomheder, som ved første kvalitetskontrol dumpede og dermed skulle have foretaget fornyet kontrol. Det vurderes derfor at hovedparten af danske revisorer lever op til Revisortilsynets kvalitetskontrol, men der er plads til forbedringer i branchen.

For at besvare afhandlingens hovedproblem, blev der udsendt et spørgeskema til tilfældigt udvalgte danske revisorer. Spørgeskemaundersøgelsen stillede respondenterne en række spørgsmål vedrørende deres forhold til Revisortilsynet og Revisornævnet. Størstedelen af respondenterne vurderede at Revisortilsynets tilstedeværelse er nødvendig. Ligeledes var respondenterne tilfredse med intervallet mellem kvalitetskontrollerne. Respondenternes opfattelse af Revisortilsynet vurderes at være god. Respondenterne er ikke så positive i deres opfattelse af Revisornævnet. Over halvdelen af respondenterne finder Revisornævnets bøder for slet ikke passende. Andelen af respondenter der frygter at modtage bøder udstedt af Revisortilsynet er også stor.

Revisortilsynet og Revisornævnet, især, har indflydelse på hvilke typer af erklæringer som de danske revisorer afgiver. 44% af de adspurgte revisorer har svaret, at de har anbefalet kunder at fravælge erklæringer med sikkerhed. Herved skal revisor udarbejde mindre dokumentation som ikke skal kontrolleres af Revisortilsynet, hvorved revisor undgår Revisornævnets sanktioner.

Af de adspurgte respondenter har Revisortilsynet og Revisornævnet størst indflydelse på registrerede revisorer over 50 år. Denne gruppe af revisorer er overrepræsenteret i gruppen af revisorer der frygter at modtage bøder, har modtaget bøder og har angivet at de afgiver nul erklæringer med sikkerhed årligt.

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

10.0 Kildehenvisninger

10.1 Bøger

Andersen, Ib, *Den skinbarlige virkelighed*, 4. udgave

Rienecher & Jørgensen, Lotte & Peter Stray, *Den gode opgave*, 4 udgave

Rienecher & Jørgensen, Lotte & Peter Stray, *Specielt om specialer* 4. udgave

10.2 Artikler

Erhardtson, Birgitte (2015), *Bøde for millioner til revisorbranchens brodne kar*, Berlingske Business

Samuelsen & Ploug, Martin & Marianne (2016), *Den fremtidige kvalitetskontrol*, R&R Online 2016.04.0014

10.3 Publikationer

FSR, *Seks forslag til et nyt og effektivt kvalitetskontrollsystem*, 2015

FSR, *Syv forslag til nyt sanktionsregime*, 2015

FSR, *Analyse, selskabernes brug af revisorerklæring på årsregnskabet*, 2016

FSR, *Anmærkninger i revisors påtegninger*, 2013

CBS & FSR, *Analyse af revisorerklæringer*, 2014

Revisortilsynet, *Betalingsforhold for en kvalitetskontrol*, juni 2015

Revisortilsynet, *Udvælgelse af revisionsvirksomheder til kvalitetskontrol*, juni 2015

Revisortilsynet, *Gennemførsel af kvalitetskontrol for ikke-PIE revisionsvirksomheder og rapportering herom*, juni 2015

Revisortilsynet, *Gennemførsel af kvalitetskontrol for PIE revisionsvirksomheder og rapportering herom*, juni 2015

Revisortilsynet, *Godkendelse som kvalitetskontrollant og kvalitetskontrollantens pligter*, juni 2015

Revisortilsynet, *Kontrollantens pligter forud for kvalitetskontrollen*, juni 2015

Revisortilsynet, *Revisortilsynets behandling af sagerne*, juni 2015

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

Revisortilsynet, *Udvælgelse af kvalitetskontrollant til den konkrete kvalitetskontrol (kun ikke-PIE revisionsvirksomheder)*, juni 2015

Revisortilsynet, *Redegørelse om Revisortilsynets kvalitetskontrol*, 2009 til 2014

FSR, *Danmark har ikke færre børsnoterede virksomheder end mange andre lande i EU*, 2016

10.4 Love og forordninger

Lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (Revisorloven), lov nr. 468, vedtaget 17. juni 2008.

Forslag til lov om ændring af revisorloven og forskellige andre love (med bemærkninger), L146, Erhvervs- & Vækstministeriet, fremsat 2. marts 2016.

FSR – høringsvar til Forslag om ændring af Revisorloven og forskellige andre love, 18. Januar 2016.

Lov om ændring af revisorloven og forskellige andre love, lov nr. 631, vedtaget 8. juni 2016.

Europa-Parlamentets forordning nr. 537/2014 om specifikke krav til lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden og om ophævelse Kommissionens afgørelse 2005/909/FF

10.5 Bekendtgørelser

Vejledning om bekendtgørelse om godkendte revisorers erklæringer (erklæringsbekendtgørelsen)

Bekendtgørelse om kvalitetskontrol af revisionsvirksomheder, BEK. Nr. 968, vedtaget 28. juni 2016.

ISQC 1 – ”Kvalitetsstyring i firmaer, som udfører revision og review af regnskaber, andre erklæringer med sikkerhed og beslægtede opgaver”

ISA 220 – ”Kvalitetsstyring ved revision af regnskaber”

10.6 Links

www.erhvervsstyrelsen.dk/revisornaevnet

www.erhvervsstyrelsen.dk/revisortilsynet

www.erhvervsstyrelsen.dk/kontrollanter

www.ft.dk

www.fm.dk

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

11.0 Bilag

11.1 Spørgeskemaundersøgelse

11.1.1 Oplæg til spørgeskemaundersøgelse

Spørgeskema til CMA afhandling vedr. Revisortilsynet og Revisornævnets påvirkning på revisors typer af erklæringer

Kære respondent, □ □

I forbindelse med min Cand. Merc. Aud. afhandling ved Aalborg Universitet, udsendes et spørgeskema til 500 tilfældigt udvalgte godkendte revisorer. Dit navn blev udvalgt hvorfor du har modtaget denne mail. □ □

Spørgeskemaet besvares 100% anonymt og kan ikke spores. Spørgeskemaet er estimeret til at kunne udfyldes på 5-7 minutter. Afhandlingen ønsker at undersøge om Revisortilsynets lovpligtige kvalitetskontrol samt Revisornævnets sanktioner herpå, har påvirkning på hvilke typer af erklæringer som revisor afgiver på årsregnskaberne. □ □

Klik på linket for at besvare spørgeskemaet: <http://goo.gl/forms/yxco8g9GH4PXtFSC2> □ □

På forhånd tak for din tid. □

Venlig hilsen

Philip Paulsen

Cand.merc.aud. studerende

Aalborg Universitet

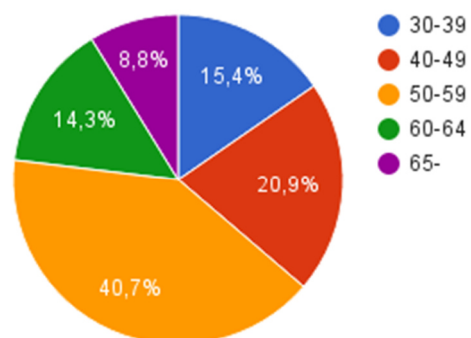
”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

11.1.2 Resultatet af spørgeskemaundersøgelsen

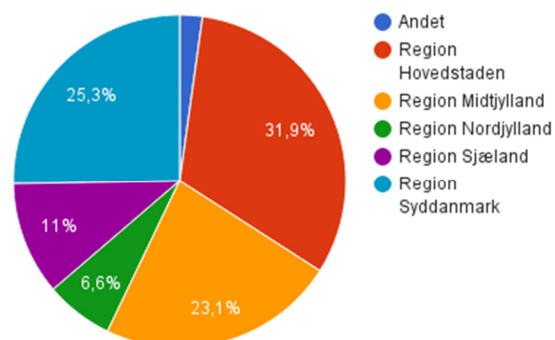
Spørgsmål 1:

Respondenternes alder



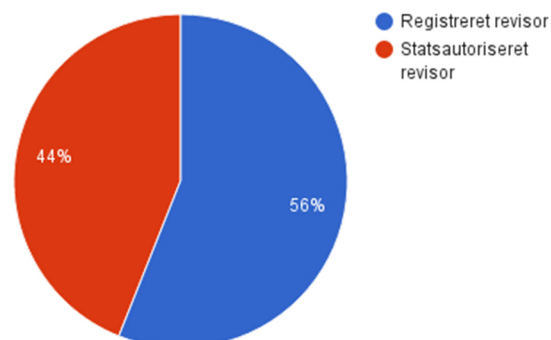
Spørgsmål 2:

Respondenternes geografiske placering



Spørgsmål 3:

Respondenternes titel

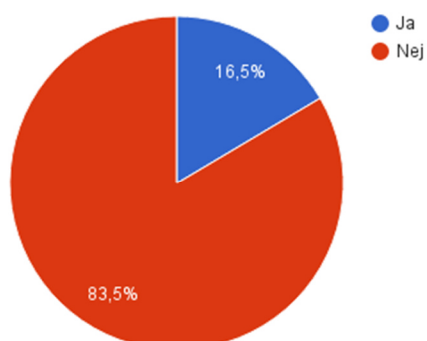


”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

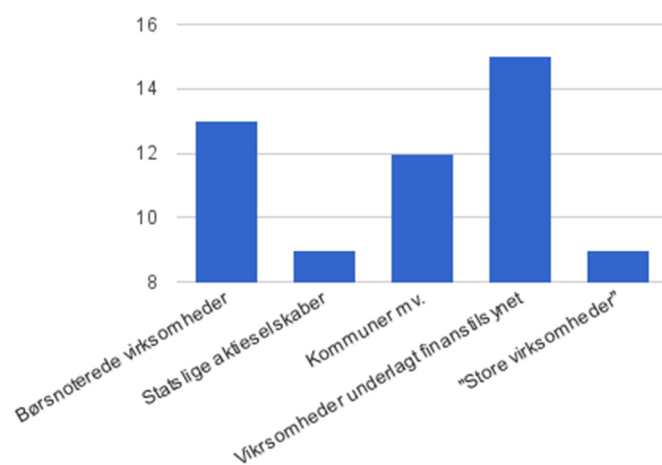
Spørgsmål 4:

Har revisionsvirksomheden PIE-kunder?



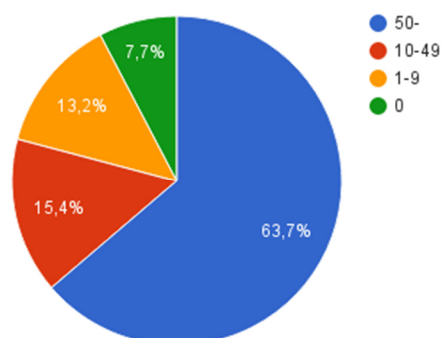
Spørgsmål 5:

Fordeling af PIE-Kunder



Spørgsmål 6:

Årligt antal årsregnskaber med erklæringer om høj grad af sikkerhed

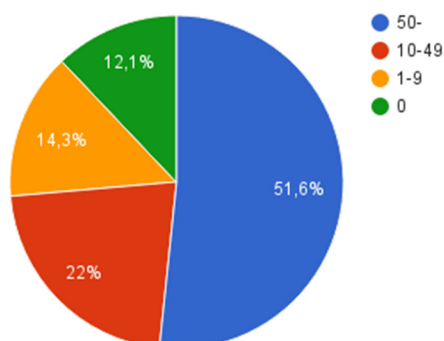


”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

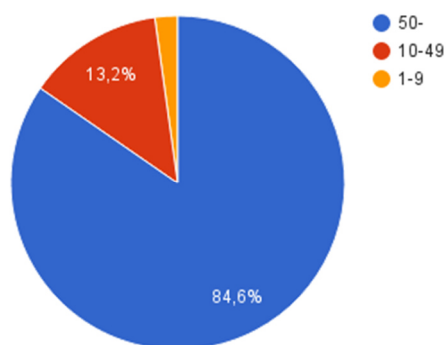
Spørgsmål 7:

Årligt antal årsregnskaber med erklæringer om begrænset sikkerhed



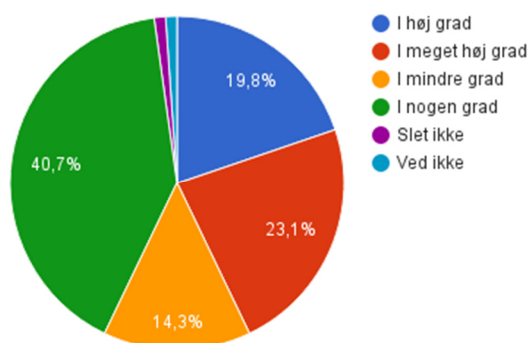
Spørgsmål 8:

Årligt antal årsregnskaber med erklæringer uden sikkerhed



Spørgsmål 9:

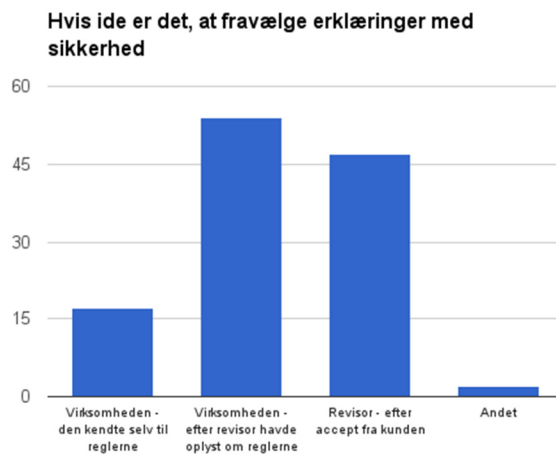
Oplever revisionsvirksomheden et fald i antallet af erklæringer med sikkerhed



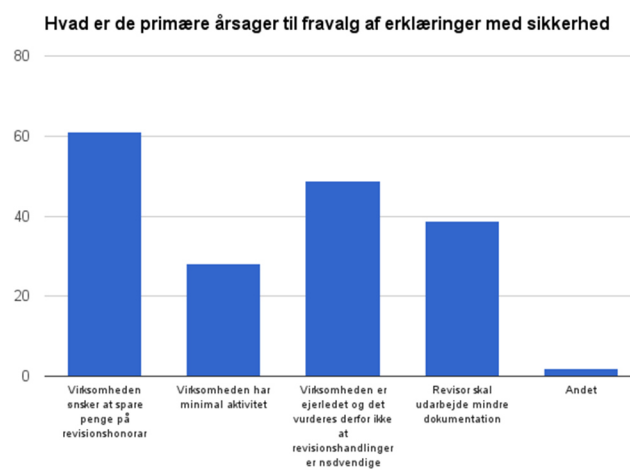
”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

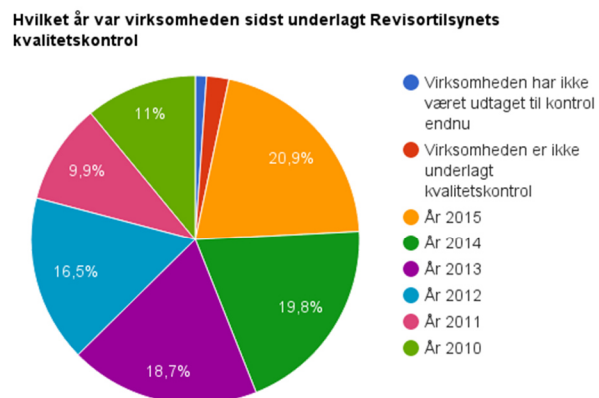
Spørgsmål 10:



Spørgsmål 11:



Spørgsmål 12:

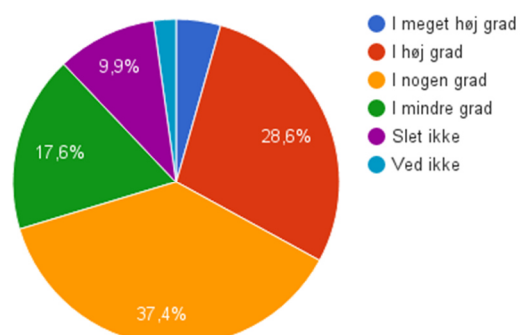


”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

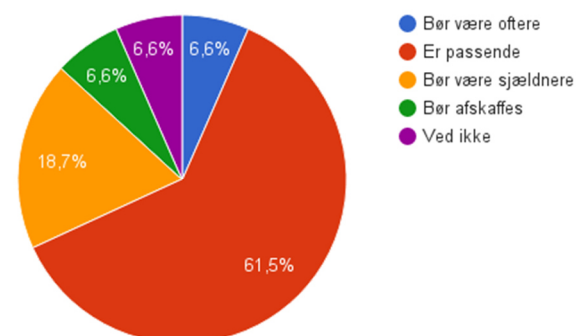
Spørgsmål 13:

I hvilken grad vurderer du, at Revisortilsynet sikrer et acceptabelt kvalitetsniveau i revisionsopgaverne



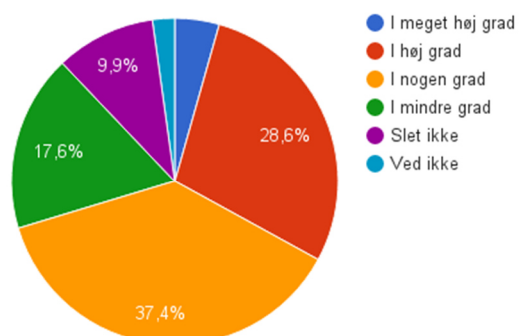
Spørgsmål 14:

Vurdering af tidsintervallet mellem kvalitetskontrollerne



Spørgsmål 15:

I hvilken grad vurderer du, at Revisortilsynet sikrer et acceptabelt kvalitetsniveau i revisionsopgaverne

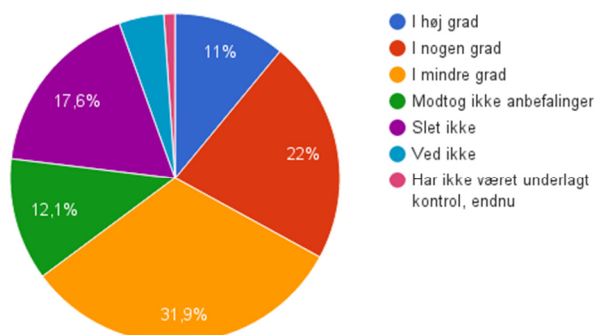


”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

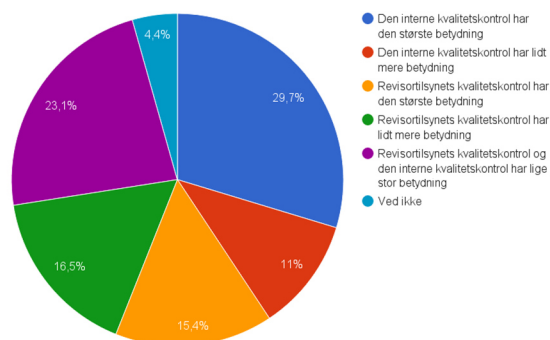
Spørgsmål: 16

Har du kunne anvende kvalitetskontrollantens anbefalinger?



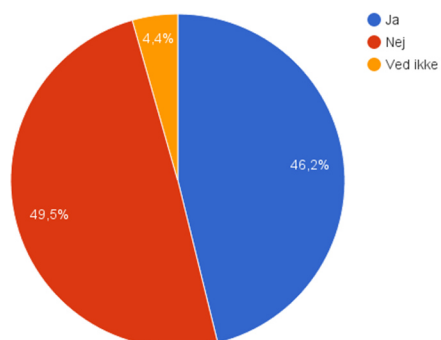
Spørgsmål 17:

Hvorledes vægter du den interne kvalitetskontrol, i forhold til Revisortilsynets kvalitetskontrol?



Spørgsmål 18:

Skal revisionsvirksomheden fremover have foretaget kvalitetskontrol efter en risikovurdering?

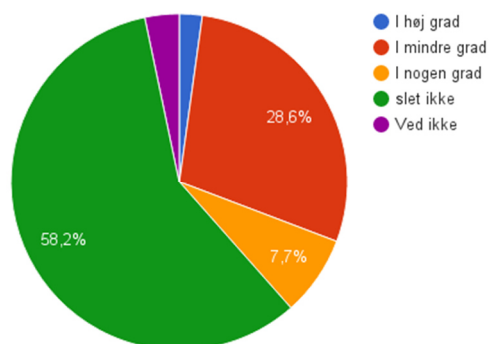


”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

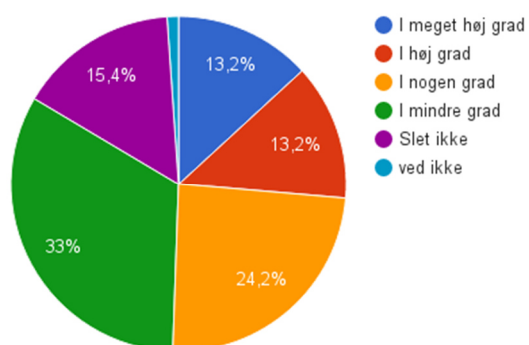
Spørgsmål 19:

I hvilken grad finder du Revisornævnets bøder passende



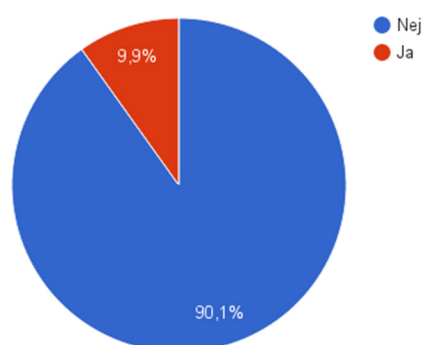
Spørgsmål 20:

I hvilken grad frygter du bøder fra Revisornævnet



Spørgsmål 21:

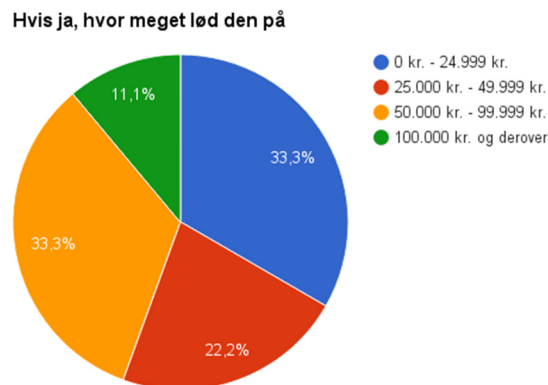
Har du modtaget bøder udstedt af Revisornævnet



”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

Spørgsmål 22:



Kommentarer fra respondenter:

”Spørgsmålet vedrørende bøderne. Bøderne er alt for høje. Men omvendt har vi mange kollegaer i branchen som laver nogle regnskaber der er forkerte uden det har konsekvenser. Dernæst mener jeg det er forkert at fjerne revisionspligten, da mindre virksomheder nu selv laver regnskab og bogføring. Det giver store fejl i både regnskaber og skattebetalinger.”

”Vi glæder os over den nye revisorlov, da den gamle kontrol og bødestørrelser m.v. var alt for restriktivt, til især sådan en lille virksomhed som vi er.”

”Det er jo ikke kvalitetskontrol systemet som er galt. Det er måden det foretages på og den manglende/forkerte fortolkning af IAS'erne for hvad der er nødvendigt at have som kvalitetssystemer i små revisionsfirmaer som reviderer små virksomheder. Herunder især hvor lidt implicit viden hos en såkaldt erfaren revisor der accepteres. Og en mangel på forståelse for hvilke systemer der kan sikre en god kvalitet.”

”Frygt for revisornævnet bundet i en kvalitetskontrol som synes at fokusere mere på detaljer og regelrytteri og check the box end egentlig risikobaseret tilgang”

”Der udstedes for mange bøder pga formailia fren for indhold, håber den nye ændring i revisorloven hjælper på dette”

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

”Revisorkontrollen går opleves alene at gå ud på at tjekke formalia. Det vil sige man går op i kommaer og formalia i stedet for realia i revisors dokumentation og i erklæringerne. Det virker som meget fordyrende for de små virksomheder og latterlig skrankepave ”Københavneri” der ikke giver SMV kunden værdi eller læsere af hans regnskab.”

”Jeg synes det er meget beklageligt med fravalg af revision, idet det jeg kan mærke på de kunder vi mister er, at de fravælger revision for at komme ”ud af ulovlige forhold”, momssvindler, ulovlige lån mv. hvor der så er ikke godkendte revisorer der udarbejder regnskaberne. Dette kan vi se når vi ser på tidligere kunder og de efterfølgende årsregnskaber.”

”Jeg har selv fravalgt erklæringsopgaver med sikker p.g.a. kvalitetskontrollen og risikoen for tårnhøje bøder, der ville lukke min virksomhed. De gives jo nærmest for komma fejl :-/”

11.2 Interview med Erhvervsstyrelsen

Resume af interview med Erhvervsstyrelsen sekretariat for tilsyn af revisorer v/Christel Maria Thousing

hvorledes kontrollerer Erhvervsstyrelsen at kontrollanter har den fornødne kvalitet til at gennemføre kvalitetskontrol?

Revisortilsynet udtager årligt stikprøver blandt modtaget ”blanke” erklæringer om kvalitetskontrol udført af kvalitetskontrollanterne. Kvalitetskontrollantens arbejdsoplysninger gennemgås og Erhvervsstyrelsen vurderer om der er forhold som de mener der burde være blevet påtalt.

Alle modtagne sager hvor kvalitetskontrollanten har afgivet supplerende oplysning eller forbehold i deres erklæring om kvalitetskontrol, gennemgår en reel sagsbehandling ved Erhvervsstyrelsen. Derved opnår Erhvervsstyrelsen indblik i kontrollantens kompetencer.

Er det sandsynligt at nogle kvalitetskontrollanter i en længere årrække ikke får gennemgået deres arbejde?

Kvalitetskontrollanterne har tidligere år skulle gennemgå mellem 3 og 5 sager årligt. Gennemsnitlig har over 50% af alle indkomne erklæringer til Erhvervsstyrelsen været påført en supplerende bemærkning eller et forbehold. Det er derfor sjældent at en kontrollant kun indsender blanke påtegninger – men det er muligt. Det er ikke Erhvervsstyrelsens vurdering at der er nogen der kører uden om sekretariatet i flere år. Samtidig afholdes der årligt et obligatorisk kursus for kvalitetskontrollanter.

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

Findes der et minimum af erfaring for at kvalitetskontrollanter må gennemføre kontroller?

En kvalitetskontrollant skal i 3 år inden for de sidste 5 år have afgivet erklæring med sikkerhed. Der er ingen minimum på det årlige antal af erklæringer som kontrollanten skal have afgivet i virksomheden han er tilknyttet.

Erhvervsministeriet har udarbejdet en ny bekendtgørelse om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed, som trådte i kraft 28. juni 2016. Korpset af kvalitetskontrollanter nulstilles og Erhvervsstyrelsen skal ud og genansætte kvalitetskontrollanterne. Det kan ikke udelukkes at man vil gå dybere i ansættelsesprocessen f.eks. ved hjælp af interview af de mulige kvalitetskontrollanter.

Den risikobaserede kvalitetskontrol medvirker også antallet af kvalitetskontrollanter falder, grundet fald i antallet af årlige kontroller.

Hvorfor udpeger erhvervsstyrelsen ikke kontrollanter de mener har den fornødne erfaring

Erhvervsstyrelsen mener ikke de kender revisorerne godt nok til at kunne udpege personer til at være kvalitetskontrollant. Det menes ikke at korpset af kvalitetskontrollanter vil være et repræsentativ udsnit af danske revisionsvirksomheder, da Erhvervsstyrelsen oftest har med de større revisionshuse at gøre, i forbindelse med at Erhvervsstyrelsen selv foretager kvalitetskontrollen af disse virksomheder.

Hvorfor sikrer Erhvervsstyrelsen ikke at der bliver kontrolleret andre produkter med høj grad af sikkerhed end årsrapporter?

Det har hos Erhvervsstyrelsen ikke været et fokusområde, på samme måde som udtagelse af konkurs og koncern sager samt en sag der har været udtaget til intern kontrol. Ved udtagelse af en sag, skal man jf. de gamle retningslinjer udtage de dertilhørende andre sager, såsom vurderingsberetning mv. Hvis det skulle sikres at der ved kvalitetskontrol som minimum skulle udtages x antal af vurderingsberetninger, vil det samlede antal minimum af sager der skal kontrolleres stige. Dette har ikke været et ønske.

”Bøder for millioner grundet fejl i revisionen”

• • •

Er det korrekt at revisionsvirksomheder der efter udtagelse til kvalitetskontrol, har afmeldt sig i Virk ikke kontrolleres?

Ja – hvis virksomheden afmelder sig, foretager Revisortilsynet sig ikke mere vedr. kontrol af virksomheden.

Det overordnede formål med kvalitetskontrollen er at højne kvaliteten fremadrettet, så hvis revisor ikke længere afgiver erklæringer er der heller ikke noget at højne fremadrettet. Hvis revisors arbejde ikke haft et acceptabelt niveau, er målet nået ved at vedkommende ikke fremadrettet afgiver erklæringer med sikkerhed.

Anser Erhvervsstyrelsen det som et problem at assistance erklæringer ikke er omfattet af kvalitetskontrol?

Det er fra politisk side bestemt hvilke erklæringer man ønsker at lade være omfattet af kvalitetskontrol. Danmark har allerede implementeret mere end EU's minimum, da kvalitetskontrollen i dag også omhandler review erklæringer. Den nuværende regering ønsker ikke at overimplementere, i forhold til EU lovgivning.

Ser Erhvervsstyrelsen det som et problem at antallet af assistance erklæringer stiger voldsomt, når målet er at højne kvaliteten, og disse sager ikke er omfattet?

Der ønskes ikke personligt at kommentere på dette spørgsmål. Erhvervsstyrelsen står bag ændring af revisorloven som er foretaget 17. Juni. Det må derfor kunne udledes at dette ikke har været en aktuell problemstilling.

Hvorledes vil risikovurdering til kvalitetskontrol foretages?

Retningslinjerne vil først endelig blive offentliggjort i august 2016. Her fremgår hvorledes sager vil blive udtaget. Der henvises til Rev og regn nr. 4 årg. 2016 ”Den fremtidige kvalitetskontrol” for en indikation af hvilke risiko der vil blive vurderet fremover.