

GDPR

Revisors undersøgelsespligt og rapportering af GDPR



Af Anna Louise Trudslev
Speciale, cand.merc.aud., Aalborg Universitet
Januar 2020



AALBORG UNIVERSITET
STUDENTERRAPPORT

Institut for Økonomi og Ledelse

Fibigerstræde 2

9220 Aalborg

Telefon: 9940 9940

Email: www.business.aau.dk

Titelblad

Titel: GDPR – Revisors undersøgelsespligt og rapportering af GDPR

Fagområde: Revision

Uddannelse: Cand.merc.aud.

Semester: 5. Semester

Type: Kandidatspeciale

ECTS: 30 ECTS-point

Udarbejdet af: Anna Louise Trudslev

Studienr.: 20143432

Vejleder: Jesper Seehausen

Antal A4-sider: 64

Afleveringsdato: 3. januar 2020

Executive summary

This thesis accounts for the role of an auditor's duty to investigate as well as report on the basis of the General Data Protection Regulation (GDPR) implemented across the European Union in the spring of 2018. Even though the regulation is of relatively new character, it has received a lot of publicity in both media as well as the business community.

However, the subject has not been in-depth clarified or discussed in terms of how the auditor's role regarding duty to investigate as well as report during audit. Hence, this thesis attempts to clarify this matter further, as to why it has relevance in shedding more light on this matter from an auditor's perspective.

The methodological approach is of a legal dogmatic character mixed with a legal policy perspective. Hence, the dominant paradigm becomes that of legal positivism. The thesis is conducted on the basis of legal documents, textbooks, papers and articles of both legal as well as financial nature. The thesis primarily focuses on Danish legislation and the Danish auditor's role in relation to GDPR and hence the whole European Union is not taking into account.

The thesis starts out by explaining the history of, and reasons behind, the introduction of GDPR-regulation in the European Union. Furthermore, the most significant parts of the regulation in perspective of the problem statement of this thesis is explained.

Hereafter, Danish auditing law as well as good auditing ethics is examined and explained in terms of what the auditor's role is in general. This is complimented by an explanation of how Danish auditing law plays in concert with international auditing law, as this is the category of which GDPR falls under.

These subjects are then analyzed and discussed in specific relation to auditing and the auditor's role in relation to GDPR. Hence, the analysis covers the auditor's duty to investigate and finds that the decisive factor is whether the investigated subject directly or indirectly have a chance to affect the annual reporting. It is found that there is unlikely to be a direct impact on the annual report, however a potential indirect impact is possible. In such case, the auditor has an obligation to investigate by raising questions to management or inspect correspondences.

In terms of reporting, the analysis finds that the auditor should always report, if regulations are violated or if management could be sentenced to sanctions as a direct consequence of their actions. Sanctions could in theory fall on management if GDPR-regulation is violated,

however it is unlikely due to this early stage of the regulation unless management have acted neglecting or intentionally. In this case, the auditor is obliged to report the violations.

Based on the findings in the analysis, it is discussed whether the duty to investigate for the auditor is of a passive or active character in terms of what the law obliges, as well as whether the auditor would be obliged to investigate and/or report, if potential sanctions from a breach in GDPR-regulations would result in going concern. Furthermore, this is compared to current sanctions which have already been placed upon companies in a Danish as well as international context as well as possible future scenarios is discussed.

The conclusion of the thesis finds that GDPR have had a very small impact so far on both the auditor's duty to investigate as well as in terms of reporting. However, the literature on the subject is scarce, and more research into these matters could be necessary in the future-

Indholdsfortegnelse

Indledende del

| | |
|---------------------------------|----------|
| Kapitel 1 | 7 |
| 1.1 Indledning..... | 7 |
| 1.2 Undersøgelsesområde..... | 8 |
| 1.2.1 Problemformulering..... | 8 |
| 1.3 Afgrænsning | 9 |
| 1.4 Metodiske overvejelser..... | 9 |
| 1.4.1 Metodevalg | 10 |
| 1.4.2 Retskilder | 11 |
| 1.4.3 Kildekritik | 12 |
| 1.4.4 Forkortelser | 13 |
| 1.5 Afhandlingens struktur..... | 14 |

Redegørende del

| | |
|--|-----------|
| Kapitel 2 | 16 |
| 2.1 Før databeskyttelsesforordningen i 2018..... | 16 |
| 2.2 Databeskyttelsesforordningen i 2018 | 17 |
| 2.2.1 Fra forslag til vedtagelse..... | 17 |
| 2.2.2 Forordning nr. 2016/679..... | 18 |
| 2.3 Før databeskyttelsesloven i 2018..... | 20 |
| 2.4 Databeskyttelsesloven i 2018..... | 21 |
| 2.4.1 Fra forslag til vedtagelse..... | 21 |
| 2.4.2 Lov nr. 502 af 23/05/2018..... | 22 |
| 2.5 Tidslinje over GDPR's gældende ret | 23 |
| Kapitel 3 | 25 |
| 3.1 Generelt om det danske lovgrundlag for revision | 25 |
| 3.1.1 Revisorloven | 26 |
| 3.1.2 Erklæringsbekendtgørelsen | 28 |
| 3.2 Generelt om de internationale standarder om revision | 31 |
| 3.2.1 ISA 200 | 32 |
| 3.2.2 ISA 230 | 33 |
| 3.2.3 ISA 250 | 34 |
| 3.2.4 ISA 315 | 35 |
| 3.2.5 Oversigt over ISA'erne | 36 |

Analyserende del

| | |
|--|-----------|
| Kapitel 4 | 37 |
| 4.1 Egen tilkendegivelse | 37 |
| 4.2 Indledende | 38 |
| 4.3 ISA 250, afsnit 6 | 39 |
| 4.4 Direkte indvirkning | 40 |
| 4.5 Indirekte indvirkning..... | 41 |
| 4.6 Handlinger..... | 42 |
| 4.7 Handlinger jf. ISA 350 | 43 |
| 4.8 Afsluttende bemærkninger | 44 |
| 4.9 Opsummering | 45 |
| Kapitel 5 | 46 |
| 5.1 Egen tilkendegivelse | 46 |
| 5.2 Indledende | 46 |
| 5.3 Revisors oplysningspligt om ikke uvæsentlige forhold | 47 |
| 5.3.1 Strafsanktioneret | 50 |
| 5.3.2 Groft uagtsomt eller forsætligt..... | 51 |
| 5.3.3 Ikke uvæsentlige forhold..... | 52 |
| 5.4 Opsummering | 53 |

Diskuterende del

| | |
|-------------------------------------|-----------|
| Kapitel 6 | 54 |
| 6.1 Aktiv undersøgelsespligt? | 54 |
| 6.2 Going concern? | 55 |
| 6.3 Fremtiden? | 57 |

Afsluttende del

| | |
|-----------------------------|-----------|
| Kapitel 7 | 59 |
| Referenceliste | 61 |

Kapitel 1

Indledning

1.1 Indledning

I takt med den teknologiske udvikling, vokser også behovet for beskyttelse af personoplysninger. Dette sker som følge af, at flere personfølsomme oplysninger bliver tilgængelige digitalt for både virksomheder, organisationer og myndighedsapparater og umiddelbart kan lagres og gengives i en grad, som tidligere ikke har været muligt. Der har således fra lovgivningsmæssig side været behov for en revision af den nuværende regulering på dette område.

Den 27. april 2016 blev Europa-Parlamentets og Rådets Forordning (EU) 2016/679 af 27. april 2016 derfor vedtaget. Denne forordning vedrører *"beskyttelse af fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplysninger og om fri udveksling af sådanne oplysninger..."*, og afløste direktiv 95/46/EF (generel forordning om databeskyttelse). I daglig tale omtales forordningen som databeskyttelsesforordningen, persondataforordningen eller GDPR (General Data Protection Regulation), og især sidstnævnte betegnelse omtales ofte.

Forordningen trådte i kraft den 25. maj 2018, og har siden da fyldt meget i ikke blot det danske samfund, men i hele EU. Danmark og således også andre medlemslande af EU har været forpligtet til at indrette landets lovgivning i overensstemmelse med forordningens bestemmelser med ikrafttrædelse per 25. maj 2018. Forordningen gør sig gældende for virksomheder og selskaber som behandler personoplysninger, hvilket de fleste gør i et vist omfang. Dette gør sig også gældende for virksomheder uden for EU, såfremt virksomheden tilbyder varer, tjenesteydelser eller overvåger enkeltpersoners adfærd i EU¹. GDPR er dermed et højaktuelt emne, ikke blot i Danmark eller EU, men også globalt. Foruden virksomheder, organisationer og myndigheders vedkommende, har GDPR indvirkning på revisorhvervet samt en række andre økonomisk-juridiske hverv. Revisorerne er offentlighedens tillidsrepræsentant, og skal agere herefter, som værende uafhængig og kompetent. Men hvordan er revisors rolle i forhold til GDPR? Skal revisionen være mere omfattende, og kræver den mere af revisorerne? Dette er spørgsmål, der i dag er relativt begrænset litteratur omkring både fagligt og akademisk.

Jf. erklæringsbekendtgørelsen skal revisor altid oplyse om ikke uvæsentlige forhold², som revisor er blevet bekendt med ved revision af virksomhedens regnskab. Men hvor langt

¹ Europa-Kommissionen

² Erklæringsbekendtgørelsen § 7, stk. 2

skal revisor gå for at afdække regler for GDPR og hvad kræver disse nye reguleringer af revisorer primært i Danmark men også EU?

Trods revisors rolle i forhold til GDPR er relativt uklar som argumenteret for ovenfor, har GDPR allerede haft negative økonomiske konsekvenser for enkelte revisorhuse. PwC i Grækenland fik således en bøde for overtrædelse af persondataforordningen (GDPR) grundet forkert hjemmel for behandling af medarbejdernes personoplysninger³. Der kan derfor argumenteres for at problemet er tværgående på tværs af virksomheder, organisationer og myndigheder udover væsentlig indflydelse på revisorhvervet, hvorfor denne afhandling har til formål at kaste lys over revisors undersøgelsespligt og rapportering af GDPR for at producere ny viden om et emne, der på nuværende tidspunkt eksisterer et videnshul indenfor.

1.2 Undersøgelsesområde

For at kunne identificere, analysere, forklare, anvende, diskutere og rådgive vedrørende revisors undersøgelsespligt og rapportering indenfor GDPR, er det nødvendigt at specificere det faglige emne og problemfelt. GDPR har været et område, der har fyldt meget i de fleste virksomheder og selskaber rundt omkring i verden det sidste halvandet års tid. Det har derfor vagt mange spørgsmål til revisors pligter i forhold til undersøgelse og rapportering ved revision af et regnskab.

Denne afhandling vil derfor anskueliggøre GDPR, og hvilken betydning det har for revisors rolle i forhold til revisors undersøgelsespligt ved revision af et årsregnskab, samt hvordan revisor skal forholde sig til rapportering af GDPR, såfremt dette er aktuelt.

1.2.1 Problemformulering

På baggrund af ovenstående undersøgelsesområde udledes følgende problemformulering for afhandlingens undersøgelsesområde, hvormed formålet er, gennem en analytisk tilgang til databeskyttelsesforordningen samt databeskyttelsesloven, at danne et overblik over betydningen for revisorer ved ikrafttrædelsen af GDPR:

Hvilken betydning har databeskyttelsesforordningen (GDPR) samt databeskyttelsesloven for revisors undersøgelsespligt ved revision af et årsregnskab, samt hvordan kan dette påvirke revisors rapportering i revisionspåtegningen?

³ Summary of Hellenic DPA's decision no 26/2019

1.3 Afgrænsning

I henhold til at sikre, at der opnås et fyldestgørende grundlag for besvarelse af afhandlingens problemformulering, vil nærværende afsnit have til hensigt at afgrænse undersøgelsesområdet. Afgrænsningen sker med udgangspunkt i afhandlingens formål, som består i at undersøge revisors undersøgelsespligt ved revision af et regnskab i forhold til databeskyttelsesforordningen (GDPR), samt påvirkningen af dette på revisors rapportering. Således er der foretaget valg og fravalg for at afgrænse undersøgelsesområdet bedst muligt.

Der vil i afhandlingen blive fokuseret på det danske retssystem med følge af EU's fælles love, herunder databeskyttelsesforordningen (GDPR) samt IAASB's internationale standarder (IAS). Som følge her af er der foretaget afgrænsning fra andre landes retssystemer. Dertil afgrænser afhandlingen sig til at behandle danske virksomheder og selskaber, som således naturligvis følger det danske retssystem samt IAASB's internationale standarder (IAS). Endvidere vil anden dansk relevant lovgivning, herunder databeskyttelsesloven, erklæringsbekendtgørelsen samt revisorloven blive behandlet i relation til undersøgelsesområdet.

Idet der i afhandlingen primært arbejdes inden for revision af regnskaber med ISA grundlag, er der foretaget afgrænsning fra andre typer af erklæringer, som revisor kan afgive på et regnskab. Der er dermed afgrænset fra udvidet gennemgang, review samt assistance.

Afhandlingen vil klarlægge revisors rolle i forhold til undersøgelsesområdet, hvorfor der er foretaget afgrænsning fra virksomhedens rolle. Dog vil undersøgelsesområdet ud fra virksomhedens perspektiv blive behandlet i et vist omfang, såfremt det giver mening for anskueliggørelsen af revisors rolle for undersøgelse samt rapportering af GDPR. Afhandlingen afgrænses ligeledes fra virksomheder af interesse for offentligheden, hvorfor der er afgrænset fra revisionsprotokol.

1.4 Metodiske overvejelser

I nærværende afsnit vil de metodiske overvejelser for besvarelse af afhandlingens undersøgelsesområdet blive anskueliggjort, herunder de faktum og jus⁴ som anvendes igennem afhandlingen.

⁴ Hansen & Werlauff (2016) s. 215-216

Kapitel 1 Indledning

1.4.1 Metodevalg

Metodeafsnittet har til formål at sikre kontinuitet i forbindelse med udarbejdelsen af afhandlingen samt beskrive for læser, hvorledes analyser, diskussioner og konklusioner er fremkommet.

Afhandlingen kan beskrives som værende af retsdogmatisk karakter og har til formål at beskrive og analysere revisors undersøgelsespligt og overvejelser vedrørende rapportering i kontekst af GDPR. Den retsdogmatiske metode skaber således grundlaget for, hvordan data og litteratur fremskaffes, analyseres og anvendes som grundlag for konklusioner i denne afhandling.

Fremfor at opstille hypoteser eller påbegynde afhandlingen med forudbestemte antagelser, opstilles der i stedet en relativ åben problemformulering ud fra et retspositivistisk udgangspunkt og der anvendes således juridisk metode i forbindelse med besvarelsen af problemformuleringen i løbet af afhandlingen.

Afhandlingen har til formål at beskrive gældende ret (de lege lata), ud fra en intention om at beskrive retstilstanden, som den er⁵. Den gældende ret i denne afhandling vil som udgangspunkt være databeskyttelsesforordningen sammenholdt med databeskyttelsesloven samt revisors forpligtelse i forhold til undersøgelsespligt og rapportering af GDPR.

Foruden det retsdogmatiske vil afhandlingens metodiske tilgang også have afsæt i retspolitik (de lege ferenda), med henblik på at vurdere hvorvidt den nuværende retstilstand er fyldestgørende og eventuelt bidrage med inputs til potentielle forandringer. Retspolitikken vil således have til hensigt at vurdere, hvordan retsområdet bør være og dermed fortolke det.⁶

Afhandlingen opbygges således, at andet og tredje kapitel primært vil udarbejdes baseret på en retsdogmatisk metode med henblik på at opnå en objektiv tilgang til revisors undersøgelsespligt og rapportering i forbindelse med GDPR-reguleringen. Målet er således at forsøge at minimere eventuelle subjektive holdninger og perspektiver på lovgivningen og emnet generelt.

I forsøget på at beskrive de relevante forhold så objektivt som muligt, er der inddraget forskellige typer af litteratur fra forskellige perspektiver. Derudover er forfatterne bag den valgte litteraturs eventuelle dagsordener og bias vurderet inden anvendelsen af kilderne, med henblik på at anvende en kritisk tilgang til kilder. Hvor muligt har der således været

⁵ Blume (2009) s. 161

⁶ Blume (2009) s. 164-165

Kapitel 1 Indledning

inddraget flere kilder på samme sag med baggrund i at skabe en så objektiv beskrivelse som muligt.

I kapitel fire og fem vil de retspolitiske overvejelser hovedsageligt dominere, idet afhandlingen subjektivt præges af overvejelser begrundet i de foregående kapitler. Der vil i kapitlerne blive vurderet, hvorvidt den eksisterende retstilstand er tilfredsstillende samt om der bør forekomme ændringer baseret på afhandlingens afdækning af emnet.

Data, som benyttes i afhandlingen er, udover de primære retskilder, sekundær data⁷, som er indsamlet og bearbejdet af forfatteren bag denne afhandling. De informationer og kilder der anvendes i analyse, diskussion og konklusion er således allerede eksisterende data hvor ud fra der forsøges at skabe en syntese, og fremgangsmåden for udarbejdelsen af afhandlingen kan således beskrives som værende af deduktiv karakter.⁸

1.4.2 Retskilder

Der vil i nærværende sammenhæng ikke blive redegjort for retskilder helt generelt, idet læseren formodes at være bekendt med disse. Derimod vil der blive redegjort for de retskilder, der er blevet anvendt i afhandlingen. Relevant kildekritik for den pågældende kilde vil dog fremkomme i de efterfølgende afsnit, hvor af benyttelse af kilden finder sted.

EU's love betegnes som retsakter, og nogle af de mest gængse typer er forordninger og direktiver. En forordning er en bindende retsakt, som gør sig gældende i hele EU, trods de enkelte medlemslande ikke har vedtaget denne. En forordning har direkte virkning, hvilket betyder, at den er gældende fra ikrafttrædelsesdatoen, om end de enkelte medlemslande ikke først har vedtaget forordningen ved national lov. Endvidere gælder en forordning for alle personer, virksomheder samt myndigheder i EU, idet den er almenyldig⁹.

I forhold til afhandlingen, hvor databeskyttelsesforordningen er en de væsentligste retskilder, må der i forhold til databeskyttelsesforordningen som udgangspunkt ikke være anden lovgivning, som regulerer behandling af personoplysninger, i den udstrækning dette er reguleret i forordningen. Databeskyttelsesforordningen giver dog anledning til, at der i national ret kan vedtages bestemmelser for at tilrette anvendelsen af forordning, inden for en lang række områder.¹⁰

⁷ Andersen (2019) s. 172-174

⁸ Andersen (2019) s. 39

⁹ Folketingets EU-Oplysning (2019)

¹⁰ Datatilsynet, 1

Kapitel 1 Indledning

Et direktiv derimod er også en retsakt, men EU bestemmer et mål, hvor på det er op til hvert medlemsland at afgøre, hvordan de ved lov vil opnå dette mål. Kontra en forordning, er et direktiv først gældende, når det pågældende medlemsland har inddraget direktivets bestemmelser i egen lovgivning, og dog inden for en bestemt tidsfrist. Dette kan i Danmark føres igennem ved eksempelvis en lov eller en bekendtgørelse.¹¹

I 2014 indførte EU direktivet 'Europa-Parlamentets og rådets direktiv 2014/56/EU af 16. april 2014 om ændring af direktiv 2006/43/EF om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, hvor af regelgrundlaget for hvorfor ISA'erne skal benyttes, når der udføres revision, fremgår.

I afhandlingen benyttes revisorloven, som er en lovbekendtgørelse, hvilket betyder, at det er en lov, som konsoliderer reglerne fra en hovedlov og et antal ændringslove¹². Foruden lovbekendtgørelse benyttes der i afhandlingen også bekendtgørelsen erklæringsbekendtgørelsen, som hvorimod en lovbekendtgørelse udstedes af Folketinget, er bekendtgørelsen en ministeriel bekendtgørelse, hvilket betyder, at det er eksempelvis et ministerium eller en styrelse, som udsteder denne. En bekendtgørelse er dermed ikke en lov, men en retsforordning udstedt med hjemmel i en lov.¹³ Erklæringsbekendtgørelsen har til formål at uddybe revisorloven.

En lov skaber ret og pligt for personer og virksomheder, det samme gør lovbekendtgørelsen samt bekendtgørelser med hjemmel i lov. En lov, herunder i afhandlingen databeskyttelsesloven sidestilles med en lovbekendtgørelse, herunder revisorloven i afhandlingen¹⁴.

1.4.3 Kildekritik

I afhandlingen er der primært anvendt den relevante retsakt, samt relevante love, bekendtgørelser og standarder, hvilket sikrer afhandlingens validitet. Yderligere er der i afhandlingen anvendt sekundære data i form af bøger, artikler, publikationer samt internet-sider omhandlende den gældende ret. Forfatteren bag denne afhandling har været opmærksom på at forholde sig kritisk til disse kilder, idet de er af sekundær karakter, og vil være behandlet og fortolket af afsenderen, hvormed kilden får subjektiv karakter.

Dette betyder som udgangspunkt, at kilderne kan være påvirket af afsenderens egne holdninger til emnet, hvilket også anses for særdeles betydeligt i forhold til at belyse afhand-

¹¹ Folketingets EU-Oplysning (2019)

¹² Hansen & Werlauff (2016) s. 52-53

¹³ Hansen & Werlauff (2016) s. 52-54

¹⁴ Hansen & Werlauff (2016) s. 52-54

Kapitel 1 Indledning

lingens undersøgelsesområde. På baggrund heraf vil der dermed i afhandlingen blive anvendt forskelligartede kilder til at belyse samme emnefelt. Dette gøres for at afhandlingens redegørende kapitler opnår større dybdegående behandling såvel som fastholdelse af objektiviteten som tidligere beskrevet.

1.4.4 Forkortelser

Følgende forkortelser er anvendt i afhandlingen:

EDPS: European Data Protection Supervisor

EU: Den Europæiske Union

EØF: Det Europæiske Økonomiske Fællesskab

GDPR: General Data Protection Regulation

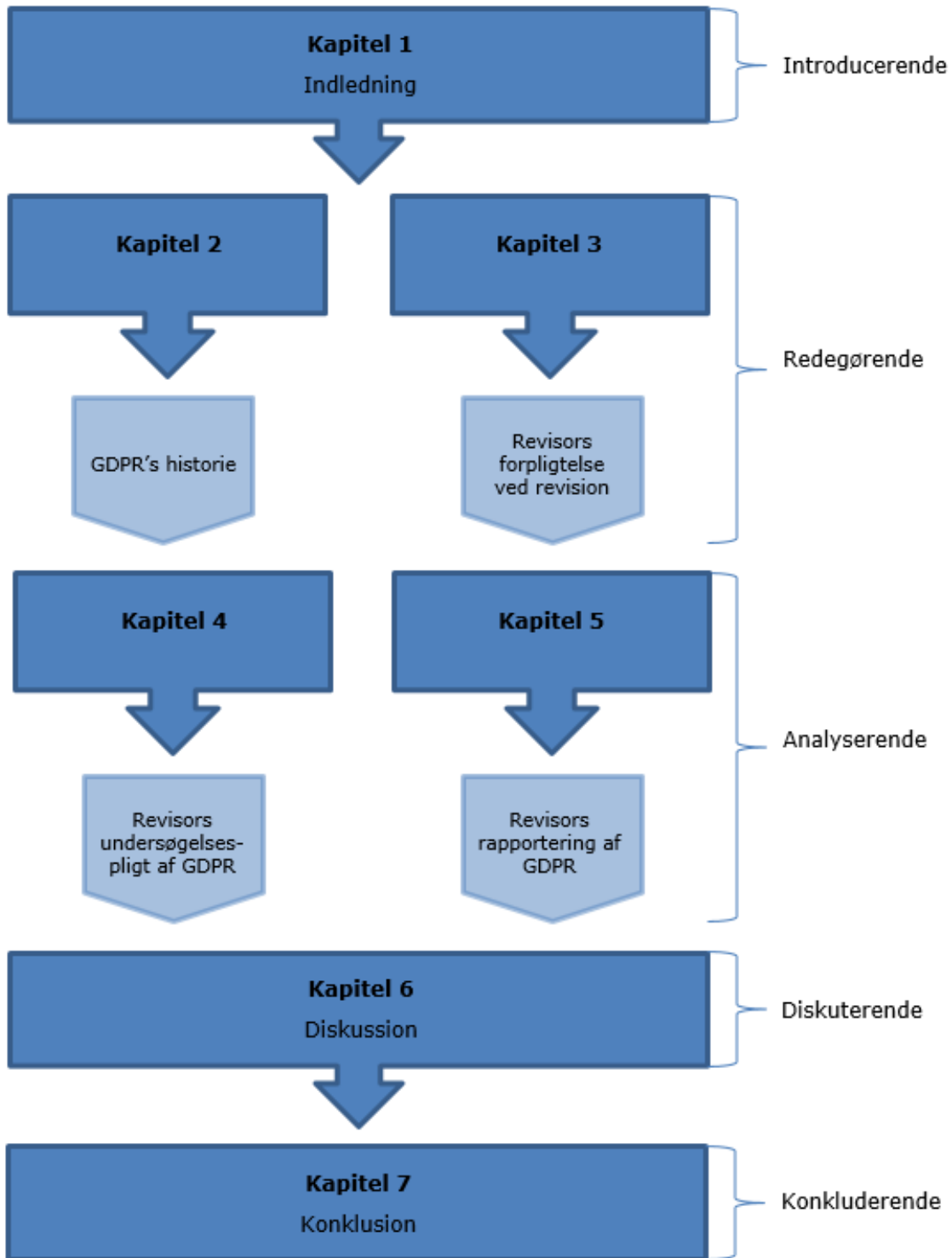
IAASB: The International Auditing and Assurance Standards Board

ISA: The International Standard on Auditing

REVU: Revisionsteknisk Udvalg

1.5 Afhandlingens struktur

Afhandlingen er struktureret ud fra tragtprincippet og behandles i forskellige kapitler. Stukturen fremgår illustreret ud fra nedenstående.



Figur 1: Afhandlingens struktur (egen tilvirkning)

Kapitel 1

Indledning

Afhandlingen indledes med et indledende afsnit, hvori undersøgelsesområdet og problemformuleringen samt behandlingen af dette er blevet præsenteret. Herefter fremgår et redegørende kapitel, hvor formålet er at gøre rede for den grundlæggende forståelse for undersøgelsesområdet, herunder begrebet GDPR samt revisors forpligtelse. Den efterfølgende analyse opdeles i to kapitler, hvori henholdsvis revisors forpligtelse i form af undersøgelsespligten ved GDPR samt revisors rapportering af påtegningen og protokollen afgivet på et regnskab vil blive analyseret. Afslutningsvis følger en sammenfatning af undersøgelsesområdet samt en konklusion på afhandlingens problemformulering.

Kapitel 2

GDPR's historie

Følgende kapitel har til formål at redegøre for GDPR's historie, herunder databeskyttelsesforordningens historie samt databeskyttelseslovens historie. Der vil indledningsvist i kapitlet blive redegjort for tidligere gældende ret før databeskyttelsesforordningens ikrafttrædelse, efterfulgt af en redegørelse af databeskyttelsesforordningen. I sammenhæng hermed redegøres der for tidligere gældende ret før databeskyttelseslovens ikrafttrædelse samt for databeskyttelsesloven. Afslutningsvis afrundes kapitlet med en oversigt over gældende ret for GDPR i form af en tidslinje, hvor databeskyttelsesforordningen og databeskyttelsesloven forekommer.

2.1 Før databeskyttelsesforordningen i 2018

Tilbage i 1990 vedtog Europa-Kommissionen et forslag til et direktiv vedrørende beskyttelse af personer i forbindelse med behandling af personoplysninger, som blev fremsendt først til Rådet for EU og efterfølgende til Europa-Parlamentet¹⁵. Europa-Kommissionens baggrund for forslaget var til dels den hastige informationsteknologiske udvikling samt hyppigere behandling af personoplysninger, som vakte bekymring for beskyttelse af personfølsomme oplysninger i forbindelse med behandling af personoplysninger. Ligeledes var begrundelsen for forslaget også et ønske om at harmonisere lovgivning om beskyttelse af personoplysninger i medlemsstaterne.¹⁶

Forslaget til direktivet var under behandling af to omgange, i en periode som strakte sig over 5 år, men den 24. oktober 1995 blev Europa-Parlamentet samt Rådets direktiv 95/46/EF af 24. oktober 1995 om beskyttelse af fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplysninger og om fri udveksling af sådanne oplysninger¹⁷ endelig underskrevet¹⁸. I daglig tale blev navnet databeskyttelsesdirektivet refereret til som direktiv 95/46/EF.

Direktiv 95/46/EF trådte officielt først i kraft den 13.12.1995¹⁹, og jf. direktiv 95/46/EF artikel 32, nr. 1 havde medlemsstaterne højst tre år til at efterkomme direktivet, hvorfor direktivet først fandt anvendelse i Danmark den 24. oktober 1998²⁰.

¹⁵ EUR-Lex, 1

¹⁶ KOM(90) 314 endelig udg. af 24. september 1990

¹⁷ Direktiv nr. 95/46/EF

¹⁸ EUR-Lex, 1

¹⁹ EUR-Lex, 2

²⁰ Direktiv nr. 95/46/EF, artikel 32

Kapitel 2

GDPR's historie

Direktiv 95/46/EF blev vedtaget efterfulgt af internettets indtræden, som på tidspunktet for direktivets vedtagelse blot var nyetableret. Direktivet var ifølge EDPS (European Data Protection Supervisor)²¹, som på dansk benævnes Den Europæiske Tilsynsførende for Databeskyttelse, guldstandard.²² Direktiv 95/46/EF omhandler, som det også fremgår af den officielle titel, beskyttelse af fysiske personer i sammenhæng med behandling af personoplysninger, samt om fri udveksling af personoplysninger. Dets formål var at værne om beskyttelsen af fysiske personers grundlæggende rettigheder og frihedsrettigheder i relation til behandling af personoplysninger for alle medlemsstaterne i EU, herunder særligt retten til privatlivets fred.²³

2.2 Databeskyttelsesforordningen i 2018

Forordning nr. 2016/679 er kendt som databeskyttelsesforordningen, hvilket også er afhandlingens benævnelse, men også navne som persondataforordningen og GDPR (General Data Protection Regulation) benyttes for forordningen, og især betegnelsen GDPR anvendes i daglig tale. Databeskyttelsesforordningens officielle titel er Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) 2016/679 af 27. april 2016 om beskyttelse af fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplysninger og om fri udveksling af sådanne oplysninger og om ophævelse af direkte 95/46/EF (generel forordning om databeskyttelse)²⁴. Af databeskyttelsesforordningens officielle titel fremgår det, at forordningen ophævede databeskyttelsesdirektivet, som er redegjort for jf. tidligere afsnit.

2.2.1 Fra forslag til vedtagelse

I 2012 så Europa-Kommissionen det nødvendigt, at fastsætte en ny retslig ramme for beskyttelse af personoplysninger. Lig forslaget for direktiv 95/46/EF var forslaget til forordningen præget af den hurtige teknologiske udvikling, som nu havde skabt nye udfordringer i forhold til beskyttelse af personoplysninger. Samtidig var forbrugernes tillid til virksomhederne svækket grundet virksomhedernes øgede adgang til, og behandling af, persondata, som ikke var tilstrækkeligt reguleret. Generelt så Europa-Kommissionen et behov for en mere omfattende og sammenhængende politik i forhold til den grundlæggende ret til beskyttelse af personoplysninger. Af Europa-Kommissionens explanatory memorandum fremgår det endvidere, at det er:

"...på tide, at der opbygges en stærkere og mere sammenhængende ramme for databeskyttelse i EU, som følges op af en effektiv håndhævelse, der sikrer, at den digitale økonomi kan udvikle sig på tværs af det indre marked, giver fysiske personers kontrol over deres

²¹ EDPS er EU's uafhængige databeskyttelsesmyndighed

²² European Data Protection Supervisor

²³ Direktiv nr. 95/46/EF, artikel 1, nr. 1

²⁴ Forordning nr. 2016/679

Kapitel 2 GDPR's historie

*egne oplysninger og styrker retssikkerheden og den praktiske sikkerhed for erhvervsdrivende og offentlige myndigheder.*²⁵

Europa-Kommissionen vedtog forslaget for forordningen den 25.01.2012, og fremsatte efterfølgende forslaget for Europa-Parlamentet samt Rådet for EU. Efter udtalelser, samt første og anden behandling af forslaget blev Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) 2016/679 af 27. april 2016 om beskyttelse af fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplysninger og om fri udveksling af sådanne oplysninger og om ophævelse af direkte 95/46/EF (generel forordning om databeskyttelse)²⁶ efter 4 år vedtaget, og endvidere underskrevet den 27. april 2016.²⁷

Jf. forordning nr. 2016/679, artikel 99, nr. 1, trådte forordningen dog først i kraft på tyvendagedagen efter offentliggørelse i Den Europæiske Unions Tidende, således den 24.05.2016.²⁸ Trods ikrafttrædelsesdatoen fandt forordningen alligevel først anvendelse fra den 25. maj 2018 i medlemslandene²⁹, for at medlemslandene kunne få indrettet landets lovgivning i overensstemmelse med forordningens bestemmelser. Samtidig med anvendelsesdatoen ophørte dermed databeskyttelsesdirektivet.

2.2.2 Forordning nr. 2016/679

I databeskyttelsesforordningen (forordning nr. 2016/679) er regler for beskyttelse af fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplysninger samt regler om fri udveksling af personoplysninger fastsat³⁰. Det er databeskyttelsesforordningens formål at beskytte fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplysninger, herunder deres grundlæggende rettigheder og frihedsrettigheder³¹.

Databeskyttelsesforordningen har til formål at give fysiske personer i EU bedre anledning til at kontrollere deres egne personoplysninger, og samtidig følger databeskyttelsesforordningen udviklingen i samfundet i forhold til digitalisering og teknologiske fremskridt. Endvidere sikrer den en strømligning af reglerne medlemslandene i blandt, og jf. Europa-Kommissionens grundlag for forslaget til forordningen af tidligere afsnit, styrkes forbrugers tillid til gavn for virksomhederne³².

²⁵ COM(2012) 11 final af 25. januar 2012, side 2

²⁶ Forordning nr. 2016/679

²⁷ EUR-Lex, 3

²⁸ Forordning nr. 2016/679, artikel 99, nr. 1

²⁹ Forordning nr. 2016/679, artikel 99, nr. 2

³⁰ Forordning nr. 2016/679, artikel 1, nr. 1

³¹ Forordning nr. 2016/679, artikel 1, nr. 2

³² EUR-Lex, 4

Kapitel 2 GDPR's historie

Af databeskyttelsesforordningen fremgår det materielle anvendelsesområde for forordningen jf. nedenstående:

*"Denne forordning finder anvendelse på behandling af personoplysninger, der helt eller delvis foretages ved hjælp af automatisk databehandling, og på anden ikke-automatisk behandling af personoplysninger, der er eller vil blive indeholdt i et register."*³³

Medens det af databeskyttelsesforordningen fremgår følgende vedr. det territoriale anvendelsesområde:

*"Denne forordning finder anvendelse på behandling af personoplysninger, som foretages som led i aktiviteter, der udføres for en dataansvarlig eller en databehandler, som er etableret i Unionen, uanset om behandlingen finder sted i Unionen eller ej."*³⁴

Af databeskyttelsesforordningen fremgår også en del definitioner, og især ordet personoplysninger optræder væsentligt, og er af stor betydning ikke blot i forordningen, men også i samfundet. Ved personoplysninger definerer databeskyttelsesforordningen:

*"enhver form for information om en identificeret eller identificerbar fysisk person (»den registrerede«); ved identificerbar fysisk person forstås en fysisk person, der direkte eller indirekte kan identificeres, navnlig ved en identifikator som f.eks. et navn, et identifikationsnummer, lokaliseringsdata, en online identifikator eller et eller flere elementer, der er særlige for denne fysiske persons fysiske, fysiologiske, genetiske, psykiske, økonomiske, kulturelle eller sociale identitet."*³⁵

Generelt i forhold til databeskyttelsesdirektivet er der kommet mange nye og omfattende proces- samt dokumentationskrav. De væsentligste punkter for databeskyttelsesforordningen er borgernes rettigheder samt regler for virksomheder. I henhold til borgernes rettigheder, er det databeskyttelsesforordningens hensigt at forstærke eksisterende rettigheder, muliggøre nye rettigheder samt, som nævnt tidligere, give fysiske personer yderligere kontrol over deres personoplysninger. I forhold til regler for virksomheder, har det i henhold til databeskyttelsesforordningen været intentionen at opbygge forretningsmuligheder samt gavne innovationen ved flere tiltag, herunder at have kun en lov på området.³⁶

³³ Forordning nr. 2016/679, artikel 2, nr. 1

³⁴ Forordning nr. 2016/679, artikel 3, nr. 1

³⁵ Forordning nr. 2016/679, artikel 4, nr. 1

³⁶ EUR-Lex, 4

Kapitel 2 GDPR's historie

I forhold til tidligere gældende direktiv på databeskyttelsesområdet, er et væsentligt tiltag for databeskyttelsesordningen pålægning af de administrative bøder. Af databeskyttelsesforordningen fremgår det:

“Overtrædelse af følgende bestemmelser straffes i overensstemmelse med stk. 2 med administrative bøder på op til 10 000 000 EUR, eller hvis det drejer sig om en virksomhed, med op til 2 % af dens samlede globale årlige omsætning i det foregående regnskabsår, såfremt dette beløb er højere.”³⁷

“Overtrædelse af følgende bestemmelser straffes i overensstemmelse med stk. 2 med administrative bøder på op til 20 000 000 EUR, eller hvis det drejer sig om en virksomhed, med op til 4% af dens samlede globale årlige omsætning i det foregående regnskabsår, såfremt dette beløb er højere.”³⁸

Redegørelsen for databeskyttelsesforordningen er ikke udtømmende, men indeholder blot nogle af de tiltag, som er efterfulgt af GDPR's indtræden.

2.3 Før databeskyttelsesloven i 2018

I 1999 fremsatte Justitsministeriet, herunder den daværende justitsminister Frank Jensen, et lovforslag nr. L 147 vedrørende lov om behandling af personoplysninger. Lovforslaget var en genfremsættelse af tidligere fremsatte lovforslag, og dertil indeholdt en række ændringer. Justitsministeriets baggrund for forslaget var at gennemføre direktiv 95/46/EF, som redegjort for tidligere i afhandlingen. Men begrundelse for forslaget var også, at for behandling af personoplysninger, at gennemføre en mere tidssvarende generel lovgivning.³⁹

Forslaget til loven var under behandling af tre omgange, og forslaget blev vedtaget af Folketinget ved 3. behandling den 26. maj 2000⁴⁰, samt lov nr. 429 af 31/05/2000 om behandling af personoplysninger blev underskrevet den 31. maj 2000⁴¹. I daglig tale bliver navnet persondataloven refereret til som lov nr. 429 af 31/05/2000.

Persondataloven omhandler, som det også fremgår af titlen, lov om behandling af personoplysninger. Loven gjorde sig gældende for:

³⁷ Forordning nr. 2016/679, artikel 83, nr. 4

³⁸ Forordning nr. 2016/679, artikel 83, nr. 5

³⁹ Fremsættelsestale L 147

⁴⁰ Fremsættelsestale L 147

⁴¹ Persondataloven

Kapitel 2 GDPR's historie

“behandling af personoplysninger, som helt eller delvis foretages ved hjælp af elektronisk databehandling, og for ikke elektronisk behandling af personoplysninger, der er eller vil blive indeholdt i et register.”⁴²

Persondataloven trådte officielt først i kraft den 1. juli 2000, og jf. persondataloven § 77 fremgår betingelser såfremt behandling af private oplysninger har fundet sted fra før eller efter den 24. oktober 1998 for databeskyttelsesdirektivets anvendelsesdato, for at sikre overholdelse af databeskyttelsesdirektivet. Der er senere forekommet ændringer til loven, og loven er senest ændret ved lov nr. 410 af 27/04/2017 om retshåndhævende myndigheders behandling af personoplysninger (retshåndhævelsesloven), inden dens ophævelse i forlængelse af databeskyttelseslovens ikrafttrædelse.

2.4 Databeskyttelsesloven i 2018

Da databeskyttelsesforordningen den 27. april 2016 blev vedtaget af Europa-Parlamentet og Rådet for Den Europæiske Union gav det anledning til, at Justitsministeriet fremsatte et lovforslag til en ny databeskyttelseslov. Lov nr. 502 af 23/05/2018 er kendt som databeskyttelsesloven, hvis officielle titel lyder ‘Lov om supplerende bestemmelser til forordning om beskyttelse af fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplysninger og om fri udveksling af sådanne oplysninger’.

Som beskrevet i ovenstående afsnit har databeskyttelsesforordningen direkte virkning i Danmark, hvorfor der som udgangspunkt ikke må være anden dansk lovgivning, der regulerer behandling af personoplysninger, i det omfang dette er reguleret i forordningen. Dermed er Danmark, og således også andre medlemslande, forpligtet til at indrette landets lovgivning i overensstemmelse med forordningens bestemmelser med virkning pr. den 25. maj 2018. Dog giver databeskyttelsesforordningen muligheder for, at der i national ret kan fastsættes bestemmelser for at tilpasse anvendelsen af forordningen indenfor en lang række områder.

2.4.1 Fra forslag til vedtagelse

Den 25.10.2017 blev lovforslaget nr. L 68 fra 2017-18 fremsat af Justitsministeriet, herunder af den daværende justitsminister Søren Pape Poulsen⁴³, og vedrørte databeskyttelsesloven, omhandlende lov om supplerende bestemmelser til forordning om beskyttelse af fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplysninger samt om fri udveksling af sådanne oplysninger.⁴⁴ Grunden til dette var, at justitsministeriet vurderede, at det var

⁴² Persondataloven § 1

⁴³ Tidligere justitsminister i perioden den 28.11.2016-27.06.2019, nu medlem af folketinget samt partiformand for Det Konservative Folkeparti

⁴⁴ Lovforslag nr. L 68 fra 2017-18

Kapitel 2 GDPR's historie

nødvendigt at supplere reglerne af databeskyttelsesforordningen med fastsættelse af en generel lov.⁴⁵

Efter tre behandlinger af forslaget blev lov nr. 502 af 23/05/2018 om supplerende bestemmelser til forordning om beskyttelse af fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplysninger og om fri udveksling af sådanne oplysninger vedtaget den 17.05.2018, og efterfølgende underskrevet den 23.05.2018. Databeskyttelsesloven trådte i kraft den 25. maj 2018 lig databeskyttelsesforordningen. Samtidig med ikrafttrædelsesdatoen opførte dermed persondataloven.

2.4.2 Lov nr. 502 af 23/05/2018

Databeskyttelsesloven har til hensigt at supplere reglerne i databeskyttelsesforordningen, idet Danmark er forpligtet til at indrette dansk lovgivning jf. databeskyttelsesforordningens bestemmelser, som også nævnt tidligere.

I databeskyttelsesloven fremgår lovens materielle anvendelsesområde, hvor det fremkommer, at databeskyttelsesforordningen er suppleret og gennemført af databeskyttelsesloven jf. nedenfor:

*"Loven supplerer og gennemfører Europa-Parlamentets og Rådets forordning nr. 2016/679 af 27. april 2016 om beskyttelse af fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplysninger og om fri udveksling af sådanne oplysninger"*⁴⁶.

⁴⁵ Datatilsynet, 1

⁴⁶ Databeskyttelsesloven § 1

2.5 Tidslinje over GDPR's gældende ret

Afslutningsvis for kapitlet er der udarbejdet en tidslinje for GDPR's gældende ret for at illustrere samt skabe et overblik over databeskyttelsesforordningens, samt databeskyttelseslovens, forløb fra første fremsættelse til endelige ikrafttrædelsen samt anvendelse. Tidslinjen er opdelt i EU, herunder databeskyttelsesforordningen (forordning nr. 2016/679) samt DK, herunder databeskyttelsesloven, og fremgår nedenfor.

| Tidslinje over GDPR's gældende ret | |
|------------------------------------|--|
| EU | |
| 25.01.2012 | <p style="text-align: center;"><u>Forslag til forordning</u></p> <p>Forslag til Europa-Parlamentets og Rådets forordning om beskyttelse af fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplysninger og om fri udveksling af sådanne oplysninger (generel forordning om beskyttelse) vedtages af Europa-Kommissionen og fremsættes efterfølgende til Europa-Parlamentet og Rådet for EU</p> |
| 27.04.2016 | <p style="text-align: center;"><u>Forordning nr. 2016/679</u></p> <p>Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) 2016/679 af 27. april 2016 om beskyttelse af fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplysninger og om fri udveksling af sådanne oplysninger og om ophævelse af direktiv 95/46/EF (generel forordning om databeskyttelse) er blevet vedtaget og underskrives</p> |
| 24.05.2016 | <p style="text-align: center;"><u>Forordning nr. 2016/679</u></p> <p>Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) 2016/679 af 27. april 2016 om beskyttelse af fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplysninger og om fri udveksling af sådanne oplysninger og om ophævelse af direktiv 95/46/EF (generel forordning om databeskyttelse) træder i kraft på tyvendedagen efter offentliggørelsen i Den Europæiske Unions Tidende</p> |
| 25.05.2018 | <p style="text-align: center;"><u>Forordning nr. 2016/679</u></p> <p>Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) 2016/679 af 27. april 2016 om beskyttelse af fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplysninger og om fri udveksling af sådanne oplysninger og om ophævelse af direktiv 95/46/EF (generel forordning om databeskyttelse) finder anvendelse fra den 25. maj 2018</p> |

Kapitel 2
GDPR's historie

| | |
|-------------------|---|
| DK | |
| 25.10.2017 | <p style="text-align: center;"><u>Lovforslag nr. L 68</u></p> <p>Forslag til lov om supplerende bestemmelser til forordning om beskyttelse af fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplysninger og om fri udveksling af sådanne oplysninger fremsættes af justitsministeriet til Folketinget</p> |
| 23.05.2018 | <p style="text-align: center;"><u>Databeskyttelsesloven</u></p> <p>Lov nr. 502 af 23/05/2018 om supplerende bestemmelser til forordning om beskyttelse af fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplysninger og om fri udveksling af sådanne oplysninger er blevet vedtaget og underskrives</p> |
| 24.05.2018 | <p style="text-align: center;"><u>Databeskyttelsesloven</u></p> <p>Lov nr. 502 af 23/05/2018 om supplerende bestemmelser til forordning om beskyttelse af fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplysninger og om fri udveksling af sådanne oplysninger offentliggøres</p> |
| 25.05.2018 | <p style="text-align: center;"><u>Databeskyttelsesloven</u></p> <p>Lov nr. 502 af 23/05/2018 om supplerende bestemmelser til forordning om beskyttelse af fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplysninger og om fri udveksling af sådanne oplysninger træder i kraft den 25. maj 2018</p> |

Figur 2: Tidlinje over GDPR's historie (egen tilvirkning)

Kapitel 3

Revisors forpligtelse ved revision

Følgende kapitel har til formål at redegøre for revisors forpligtelse ved revision, hvorfor der vil blive redegjort for revisorloven, erklæringsbekendtgørelsen, herunder erklæringsvejledningen, samt de væsentligste ISA'er benyttet i afhandlingen, herunder ISA 200, ISA 230, ISA 250 samt ISA 315. Der vil indledningsvist i kapitlet blive redegjort for det danske lovgrundlag for revision, efterfulgt af en redegørelse for de gældende retskilder, såsom revisorloven samt erklæringsbekendtgørelsen, hvor også en redegørelse for erklæringsvejledningen vil fremkomme. I sammenhæng hermed redegøres generelt for de internationale standarder om revision, samt for de i afhandlingens væsentligste benyttede ISA'er.

3.1 Generelt om det danske lovgrundlag for revision

Det danske lovgrundlag for revisionens retsakt er direktivet omhandlende lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber. Den 16. juni 2014 trådte Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2014/56/EU af 16. april 2014 om ændring af direktiv 2006/43/EF om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber i kraft⁴⁷, med gennemførelse i medlemsstaterne senest den 17. juni 2016. Direktivet er Rådets nye ottende direktiv, og erstatter det tidligere ottende direktiv, direktiv 2006/43/EF.⁴⁸

Som supplerings til direktiv 2014/56/EU vedrørende lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, forefindes der i Danmark revisorloven. Til supplerings af direktiv 2014/56/EU kom der i Danmark en ny revisorlov med virkning pr. 17.06.2016, BEK nr. 735 af 17/06/2016, bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed⁴⁹. Revisorloven var en bekendtgørelse, og som redegjort for tidligere, udstedes en bekendtgørelse med hjemmel i en lov. En bekendtgørelse udstedes som regel af et ministerium, i dette tilfælde justitsministeriet.

Revisorloven er siden hen blevet ændret, og den gældende revisorlov er i dag LBK nr. 1287 af 20/11/2018⁵⁰. Denne lov er en lovbekendtgørelse, som der også er redegjort for tidligere, hvis formål er at sammenholde tidligere love samt bekendtgørelser. Oftest hvis en lov er ændret et vist antal gange, udarbejdes i stedet en lovbekendtgørelse, som har samme virkning som en lov. Lovbekendtgørelsen har altså hjemmel i lov.

⁴⁷ EUR-Lex, 6

⁴⁸ Direktiv 2006/43/EF

⁴⁹ BEK nr. 735 af 17/06/2016

⁵⁰ Revisorloven

Kapitel 3

Revisors forpligtelse ved revision

Foruden revisorloven følger også erklæringsbekendtgørelsen, BEK nr. 1468 af 12/12/2017, bekendtgørelse om godkendte revisorerers erklæringer⁵¹. Erklæringsbekendtgørelsen er udstedt af Erhvervsstyrelsen, hvor i de erklæringer, som revisor afgiver på erklæringsopgaver omfattet af revisorloven, reguleres. Endvidere har erhvervsstyrelsen også vurderet det nødvendigt med en erklæringsvejledning som supplement til erklæringsbekendtgørelsen, hvorfor de har udstedt dette. Den seneste erklæringsvejledning er version 1.0 fra 24 marts 2009, vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorerers erklæringer (erklæringsbekendtgørelsen)⁵². De ovenstående retskilder samt erklæringsvejledningen vil af efterfølgende afsnit blive uddybet i form af særskilte redegørelser.

3.1.1 Revisorloven

Revisorloven finder anvendelse ved revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber, og vedrører erklæringer med sikkerhed, hvori revisor tilkendegiver en konklusion, herunder eksempelvis på revisionspåtegningen. Se jf. revisorloven § 1, stk. 1-2, som fremgår af nedenstående:

”Denne lov omfatter betingelserne for godkendelse og registrering af revisorer og revisionsvirksomheder, vilkårene for udførelse af opgaver i forbindelse med revision m.v. samt regler om offentligt tilsyn med godkendte revisorer og revisionsvirksomheder.

Stk. 2. Loven finder anvendelse ved revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber, herunder revisors udtalelser om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven, og ved revisors afgivelse af ændre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvergiverens eget brug.”⁵³

I 2016 den 17. juni fik en ny revisorlov virkning i takt med Rådets nye ottende direktiv, som benævnt tidligere. Revisorloven, BEK nr. 735 af 17/06/2016, indeholdt nogle fundamentale forholdsændringer, idet den skulle tilpasses direktivets regler. Et væsentlig krav, også i forhold til afhandlingens afgrænsning var ophør af § 42, som vedrørte revisionsprotokol for virksomheder, som ikke var PIE-virksomheder. Det vil sige, at kravet for en revisionsprotokol ophørte, og derfor er revisor ikke påkrævet at udarbejde revisionsprotokol for andre end PIE-virksomheder, som gør sig gældende jf. revisorloven § 42.⁵⁴

En anden væsentlig tilføjes af den nye revisorlov var krav om professionel skepsis, som blev tilsidesat med de andre fem principper af revisorlovens § 16, stk. 1. Tilføjes af den professionelle skepsis fremgår også af ISA’erne, som revisor ved udarbejdelse af revision

⁵¹ Erklæringsbekendtgørelsen

⁵² Erklæringsvejledningen (2009)

⁵³ Revisorloven § 1, stk. 1-2

⁵⁴ Revisorloven § 42

Kapitel 3 Revisors forpligtelse ved revision

følger, hvorfor dette var med til at strømline revisionsloven med de internationale standarder.

Den gældende revisorlov er bekendtgørelse af lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, LBK nr. 1287 af 20/11/2018, som tidligere beskrevet. Af den fremgår § 16, stk. 1 således:

”Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant under udførelse af opgaver efter § 1, stk. 2. Revisor skal udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik, herunder udvise den nøjagtighed og hurtighed, som opgavernes beskaffenhed tillader. God revisorskik indebærer desuden, at revisor skal udvise professionel skepsis, integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu ved udførelsen af opgaverne.”⁵⁵

Revisorlovens § 16, stk. 1 er en af de vigtige regler i revisors regelsæt. Paragraffen indeholder kravene til revisors arbejde, som skal være i overensstemmelse med god revisorskik, og indeholder lige så revisors etiske principper, som også er i overensstemmelse med revisor benyttelse af ISA’erne ved udførelse af revision af regnskaber. Med andre ord kan man sige, at de internationale standarder er revisors kodificering af god revisorskik.

Af den nye revisorlov i 2016, BEK nr. 735 af 17/06/2016, var også revisionspåtegningen en af de fundamentale forholdsændringer foruden kravet om professionel skepsis. Der blev dog ikke foretaget ændring til revisorlovens § 19 omhandlende revisionspåtegning, men rettere suppleret i forhold til krav i henhold til direktiv 2014/56/EU. Disse suppleringer var i forhold til krav til påtegning, såfremt et selskab benytter to revisorer, og samtidig blev rækkefølgen på revisionspåtegningerne ændret, så den blev strømlinet med de internationale standarder, og endvidere, at der eksempelvis ikke var behov for to underskrifter, såfremt der var modifikationer af konklusionerne⁵⁶. I den gældende revisorlov, LBK nr. 1287 af 20/11/2018 fremgår § 19 således:

”Når revisor har afsluttet en revision, skal revisor afgive en revisionspåtegning på regnskabet om det udførte arbejde og konklusionen herpå. Revisionspåtegningen skal afgives af den eller de revisorer, der er valgt til at udføre opgaven, eller, hvor en revisionsvirksomhed er valgt, af den eller de revisorer, der har forestået og har det endelige ansvar for

⁵⁵ Revisorloven § 16

⁵⁶ FSR – danske revisorer (2017)

Kapitel 3 Revisors forpligtelse ved revision

opgaven. Revisionspåtegninger på regnskaber må ikke afgives sammen med andre end godkendte, revisorer, jf. dog stk. 4".⁵⁷

Ovenstående citat fra revisorlovens § 19 er grundlaget for revisors revisionspåtegninger. Paragraffen gør sig gældende for revisionspåtegning på et årsregnskab for en virksomhed, som er omfattet af revisionspligten samt for revisionspåtegning på et årsregnskab for en virksomhed, der er fritaget for revisionspligt, men som derimod har indgået en aftale med revisor om frivilligt at aflægge årsregnskabet.

3.1.2 Erklæringsbekendtgørelsen

Erklæringsbekendtgørelsen omhandler, som tidligere beskrevet, bekendtgørelse om godkendte revisors erklæringer, og den gældende erklæringsbekendtgørelse er BEK nr. 1468 af 12/12/2016. Erklæringsbekendtgørelsen er også af flere omgange foretaget ændret. En væsentlig ændring til erklæringsbekendtgørelsen var således i 2013, idet udvidet gennemgang blev indført. Som ved revisorlovens udvikling, er også erklæringsbekendtgørelsen ved ændringer tilpasset til erklæringsstandarderne, herunder ISA'erne. Erklæringsbekendtgørelsen indeholder indledningsvist indledende bestemmelser, som gør sig gældende for revisors revisionspåtegninger. Af § 1 fremgår:

"Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant ved afgivelse af erklæringer med sikkerhed, der kræves i henhold til lovgivningen, eller som ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug. Tilsvarende gælder ved afgivelse af udtalelser om ledelsesberetninger.

Stk. 2. Revisor skal udforme erklæringerne og udtalelserne uafhængigt af hvervgiver og under hensyn til de forhold, som modtagerne må forventes normalt at tillægge betydning, når de træffer beslutninger. Revisor skal derfor tage stilling til alle forhold, medmindre de er uvæsentlige for formålet med erklæringen og udtalelsen, og andet ikke fremgår af lovgivningen m.v.

Stk. 3. Revisor skal udforme erklæringerne og udtalelserne i et entydigt og let forståeligt sprog.

Stk. 4. Modtagerne forudsættes i denne bekendtgørelse at være de personer, virksomheder og offentlige myndigheder m.v., hvis beslutninger normalt må forventes at blive påvirket af erklæringerne og udtalelserne."⁵⁸

Dette citat følger revisorlovens § 16, hvor af det fremgår, at revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant, som beskrevet tidligere. Revisor agerer uafhængigt ved udarbejdelse

⁵⁷ Revisorloven § 19

⁵⁸ Erklæringsbekendtgørelsen § 1

Kapitel 3 Revisors forpligtelse ved revision

af erklæringer, om end erklæringen skal fremgå i et entydigt og let forståeligt sprog, således modtageren som forventes påvirket af erklæringen kan forstå denne.

Kapitel 2 af erklæringsbekendtgørelsen omhandler revisors afgivelser af erklæringer, herunder revisors revisionspåtegning på reviderede regnskaber. Kapitlet består af §§ 3-8, som gør sig gældende for revisors revisionspåtegning, som er selve grundlaget for revisors revisionspåtegning. Paragrafferne som vurderes væsentlige for afhandlingen, er her til § 3, stk. 1, § 5, stk. 1 samt § 7 stk. 1-2.

Af § 3, stk. 1 fremgår:

*"En revisionspåtegning på et regnskab er revisors erklæring om den udførte revision."*⁵⁹

Jf. erklæringsbekendtgørelsen § 5, stk. 1 fremgår:

"Revisionspåtegningen skal i det mindste indeholde:

- 1) En konklusion, jf. stk. 2 og 3.*
- 2) En omtale af grundlaget for den afgivne konklusion, jf. stk. 4.*
- 3) En omtale om væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift, jf. stk. 5.*
- 4) Fremhævelse af forhold i regnskabet, jf. § 7, stk. 1.*
- 5) En omtale af revisors ansvar for revisionen, jf. stk. 6.*
- 6) Oplysninger vedrørende andre forhold, jf. § 7, stk. 2.*
- 7) Hvor ledelsesberetning er udarbejdet, en udtalelse om ledelsesberetningen, jf. stk. 7 og 8."*⁶⁰

Jf. erklæringsbekendtgørelsen § 7, stk. 1-2:

"Revisor skal altid oplyse, hvis revisor under sit arbejde bliver opmærksom på, at lovgivningen om bogføring og opbevaring af regnskabsmateriale ikke er overholdt, og den pågældende overtrædelse ikke er uvæsentlig. Der skal endvidere særskilt oplyses om ikke uvæsentlige forhold, som revisor er blevet bekendt med under sit arbejde, og som giver en begrundet formodning om, at medlemmer af ledelsen kan ifalde erstatnings- eller strafansvar for handlinger eller undladelser, der berører virksomheden, tilknyttede virksomheder, virksomhedsdeltagere, kreditorer eller medarbejdere. Herunder skal oplyses om overtrædelse af:

- 1) Straffelovens kapitel 28 samt skatte-, afgifts- og tilskudslovgivningen,*
- 2) den for virksomheden fastsatte selskabsretlige eller tilsvarende lovgivning, eller*

⁵⁹ Erklæringsbekendtgørelsen § 3

⁶⁰ Erklæringsbekendtgørelsen § 5

3) *lovgivningen om regnskabsaflæggelse, herunder om bogføring og opbevaring af regnskabsmateriale.*⁶¹

3.1.2.1 *Erklæringsvejledningen*

Som benævnt tidligere er erklæringsvejledning udstedet af erhvervsstyrelsen, som et supplement til erklæringsbekendtgørelsen. Følgende afsnit vil blot i kort træk redegøre for erklæringsvejledningen.

Erklæringsvejledningen er som benævnt tidligere en vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisors erklæringer (erklæringsbekendtgørelsen). Erklæringsvejledningen følger erklæringsbekendtgørelsen, og afsnit 1-5 her af er relateret til grundlaget for revisionspåtegningen.

Afsnit 5 af erklæringsvejledningen vedrører revisionspåtegninger på reviderede regnskaber, og af ovenstående paragraffer fra erklæringsbekendtgørelsen, fremgår vejledning til henholdsvis § 3, stk. 1, § 5, stk. 1 samt § 7, stk. 1-2. Som det fremgår af titlen, har erklæringsvejledningen til formål at vejlede til erklæringsbekendtgørelsens bestemmelser.

Af afsnit 5.1 fremgår en vejledning af § 5, stk. 1 i henhold til ovenstående, hvor der fremgår således:

"En revisionspåtegning skal i det mindste indeholde følgende:

- 1) En identifikation af det reviderede regnskab samt hvilken regnskabsmæssig begrebsramme, der er anvendt ved udarbejdelsen*
- 2) En omtale af revisors ansvar for revisionen og en omtale af den udførte revision*
- 3) Forbehold eller oplysning om, at påtegningen er uden forbehold*
- 4) En konklusion vedrørende den udførte revision*
- 5) Eventuelle supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet*
- 6) Eventuelle supplerende oplysninger vedrørende andre forhold*
- 7) Eventuel udtalelse om ledelsesberetningen*
- 8) Datering og underskrift*⁶²

Hertil kan det bemærkes, at jf. erklæringsbekendtgørelsens § 1, stk. 5, er erklæringsvejledningen mere uddybende, og heraf mere vejledende.

⁶¹ Erklæringsbekendtgørelsen § 7, stk. 1-2

⁶² Erklæringsvejledningen (2009), afsnit 5

3.2 Generelt om de internationale standarder om revision

Tilbage i 1978 udarbejdede FSR's Revisionstekniske Udvalg, forkortet REVU, revisionsvejledninger, som forkortes RV, som senere i 2002 blev erstattet af revisionsstandarder, forkortet RS, også udarbejdet af REVU. RS'ernes ikrafttrædelsestidspunkt fremgik af den enkelte standard, men de første RS'ere havde virkning pr. 01.01.2003. RS'erne blev udarbejdet i overensstemmelse de internationale standarder, forkortet IS, omhandlende revision, review, andre erklæringer med sikkerhed samt beslægtede opgaver, som blev udarbejdet af International Federation of Accountants, forkortet IFAC.

I 2009 blev RS'erne omdøbt til ISA, ISRE, ISE og ISRS, hvilket er de internationale standarder om revision, internationale standarder om review, andre erklæringsopgaver med sikkerhed samt beslægtede opgaver. Det var dog først i april 2011, at de første internationale standarder om kvalitetsstyring, forkortet ISQC, samt revision, ISA, udkom i Danmark, idet de skulle oversættes til dansk. Dette skulle godkendes af EU, og endvidere skulle dette ske efter retningslinjer fastsat af IFAC.⁶³ Eksempelvis blev RS 250, som trådte i kraft pr. oktober 2006 og omhandlede overvejelse af lovgivningen ved revision af et regnskab, erstattet af ISA 250 pr. april 2009. Jf. det tidligere nævnte ottende direktiv, direktiv 2006/43/EF, fremgår det således:

*"Medlemsstaterne bestemmer, at revisorer og revisionsfirmaer udfører lovpligtig revision i overensstemmelse med de internationale revisionsstandarder, som Kommissionen har vedtaget efter proceduren i artikel 48, stk. 2. Medlemsstaterne kan anvende en national revisionsstandard, så længe Kommissionen ikke har vedtaget nogen international revisionsstandard, der dækker samme emne. Vedtagne internationale revisionsstandarder offentliggøres i deres helhed på alle Fællesskabets officielle sprog i Den Europæiske Unions Tidende."*⁶⁴

Ovenstående omhandler revisionsstandarder og er revisors regelgrundlag for, hvorfor ISA'erne skal følges, når man udarbejder revision. ISA'erne udarbejdes samt godkendes af IAASB. Endvidere oversætte ISA'erne til dansk af FSR – danske revisorer. Alle ISA'erne opbygges ens, og der foretages løbende ajourføring af ISA'erne. ISA'erne er opdelt, så hver hundrede til to hundrede er inden for samme kategori. Her kan udledes eksempel for ISA 200 til 299, som vedrører generelle principper og pligter, hvor af ISA 300-499 vedrører både planlægnings- mens- og udførelsesstandarder, hvori risikovurdering samt adressering af risici fremgår.

⁶³ FSR – danske revisorer (2014)

⁶⁴ Direktiv 2006/43/EF, artikel 26, nr. 1

Kapitel 3

Revisors forpligtelse ved revision

Nedenfor er de aktuelle internationale standarder for afhandlingen oplistet i nummeret rækkefølge. En redegørelse af ISA'erne fremgår, men kun væsentlige punkter indgår i redegørelsen, som vurderes nok til at skabe en forståelse her i afhandlingen af redegørelsen for den pågældende ISA. ISA'erne vil af afhandlingens analyse fremgå mere omfangsrigt og dybdegående, idet der arbejdes med de internationale standarder kontra afhandlingens undersøgelsesområde i analysen.

3.2.1 ISA 200

ISA 200 'Den uafhængige revisors overordnede mål og revisionens gennemførelse i overensstemmelse med internationale standarder om revision' er en international standard om revision fra september 2014, som trådte i kraft i Danmark for revision af regnskaber for perioder, der begyndte den 15. december 2010 eller senere. Dog er der senere foretaget tilpasninger til denne ISA jf. ajourføring af 610 i 2012.⁶⁵ Omfanget af ISA 200 vedrører *"den uafhængige revisors overordnede ansvar for udførelse af en revision af et regnskab i overensstemmelse med ISA'er."*⁶⁶ Derudover fremgår formålet med revision af regnskabet jf. ISA 200, afsnit 3 således:

"Formålet med en revision er at styrke de tiltænkte brugeres tillid til regnskabet. Dette opnås ved, at revisor udtrykker en konklusion om, hvorvidt regnskabet i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med en relevant regnskabsmæssig begrebsramme. Er der tale om en regnskabsmæssig begrebsramme med generelt formål, skal der udtrykkes en konklusion om, hvorvidt regnskabet i alle væsentlige henseender giver et retvisende billede eller giver et retvisende billede i overensstemmelse med begrebsrammen. En revision, der er gennemført i overensstemmelse med ISA'er og relevante etiske krav, gør det muligt for revisor at udforme en sådan konklusion."⁶⁷*

ISA 200, afsnit 3 er en af ISA'ens væsentligste bestemmelser, og relaterer til god revisorskik jf. revisorloven § 16.

Jf. ISA 200 er det revisors overordnede mål, at:

- (a) *"opnå høj grad af sikkerhed for, at regnskabet som helhed ikke indeholder væsentlig fejlinformation, uanset om fejlinformationen skyldes besvigelser eller fejl, således at revisor er i stand til at udtrykke en konklusion om, hvorvidt regnskabet i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med en relevant regnskabsmæssig begrebsramme, og*

⁶⁵ ISA 200

⁶⁶ ISA 200, afsnit 1

⁶⁷ ISA 200, afsnit 3

Kapitel 3 Revisors forpligtelse ved revision

*(b) forsyne regnskabet med en erklæring og kommunikere som krævet af ISA'erne i overensstemmelse med revisors observationer.*⁶⁸

Af ISA 200 fremgår følgende krav:

- Etiske krav ved revision af regnskaber
- Professionel skepsis
- Faglig vurdering
- Tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis samt revisionsrisiko
- Revisionens gennemførelse i overensstemmelse med ISA'er⁶⁹

Professionel skepsis vedrører god revisorskik og fremgår således af ISA 250:

*"Revisor skal planlægge og udføre en revision med professionel skepsis i erkendelse af, at der kan forekomme omstændigheder, som medfører, at regnskabet indeholder væsentlig fejlinformation."*⁷⁰

3.2.2 ISA 230

ISA 230 'Revisionsdokumentation' er en international standard om revision fra september 2014, og som trådte i kraft i Danmark for revision af regnskaber for perioder, der begyndte den 15. december 2010 eller senere.⁷¹

Omfanget af ISA 230 vedrører *"revisors ansvar for at udarbejde revisionsdokumentation for en revision af et regnskab. Bilaget indeholder en liste over andre ISA'er, der indeholder specifikke dokumentationskrav og vejledning. De specifikke dokumentationskrav i andre ISA'er begrænser ikke anvendelsen af denne ISA. Lov eller øvrig regulering kan stille yderligere dokumentationskrav."*⁷²

Af ISA 230 fremgår arten af og formålene med revisionsdokumentationen, hvor af det fremgår, at:

"Revisionsdokumentation, der opfylder kravene i denne ISA samt specifikke dokumentationskrav i andre relevante ISA, giver:

(a) bevis for revisors grundlag for en konklusion om, at revisors overordnede mål er nået, og

⁶⁸ ISA 200 afsnit 11

⁶⁹ ISA 200

⁷⁰ ISA 200, afsnit 15

⁷¹ ISA 230

⁷² ISA 230

Kapitel 3 Revisors forpligtelse ved revision

*(b) bevis for, at revisionen blev planlagt og udført i overensstemmelse med ISA og gældende krav i lovgivning og øvrig regulering.*⁷³

Endvidere fremgår det af ISA 230, at:

"5. Revisors mål er at udarbejde dokumentation, der giver:

- (a) tilstrækkelig og egnet dokumentation for grundlaget for revisors erklæring og*
- (b) bevis for, at revisionen blev planlagt og udført i overensstemmelse med ISA'er samt gældende krav i lovgivning og øvrig regulering.*⁷⁴

Heraf kravene for ISA 230:

- Rettidig udarbejdelse af revisionsdokumentation
- Dokumentation for udførte revisionshandlinger og opnået revisionsbevis
- Samling af det endelige revisionsarkiv⁷⁵

3.2.3 ISA 250

ISA 250 (ajourført) 'Overvejelser vedrørende love og øvrig regulering ved revision af regnskaber' er en international standard om revision fra oktober 2017, som trådte i kraft i Danmark for revision af regnskaber for perioder, der begyndte den 15. december 2017 eller senere.⁷⁶

Omfanget af ISA 250 vedrører *"revisors ansvar for at overveje love og øvrig regulering ved en revision af regnskaber. Den gælder ikke for andre erklæringsopgaver med sikkerhed, hvor revisor er specifikt engageret til at efterprøve og særskilt rapportere, om specifikke love eller øvrig regulering er overholdt."*⁷⁷

Af ISA 250, afsnit 2 fremgår love og øvrig reguleringens indvirkning, hvor det af ISA 250 fremtræder, at *"love og øvrig reguleringens indvirkning på et regnskab varierer betydeligt"*

Jf. ISA 250 er det revisors mål, at:

- (a) "... opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for overholdelse af bestemmelserne i de love og den øvrige regulering, der normalt anses for at have direkte indvirkning på fastsættelsen af væsentlige beløb og oplysninger i regnskabet*
- (b) udføre nærmere beskrevne revisionshandlinger, der har til formål at identificere tilfælde af manglende overholdelse af andre love og øvrig regulering, der kan have væsentlig indvirkning på regnskabet, og*

⁷³ ISA 230, afsnit 2

⁷⁴ ISA 230, afsnit 5

⁷⁵ ISA 230

⁷⁶ ISA 250

⁷⁷ ISA 250, afsnit 1

Kapitel 3

Revisors forpligtelse ved revision

(c) *reagere passende på konstateret manglende overholdelse eller mistanke om manglende overholdelse af love og øvrig regulering, der er konstateret under revisionen.*⁷⁸

Nedenstående opstillede krav, der fremgår af ISA 200, er krav til den uafhængige revisor samt revisionens gennemførelse i overensstemmelse med de internationale standarder om revision:

- Revisors overvejelse om overholdelse af love og øvrig regulering
- Revisionshandlinger ved konstatering af eller mistanke om tilfælde af manglende overholdelse
- Kommunikation og rapportering af konstaterede tilfælde af manglende overholdelse eller ved mistanke herom
- Dokumentation⁷⁹

3.2.4 ISA 315

ISA 315 (ajourført) 'Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation igennem forståelse af virksomheden og dens omgivelser' er en international standard om revision fra marts 2012, som trådte i kraft i Danmark for revision af regnskaber for perioder, der begyndte den 15. december 2013 eller senere.⁸⁰

Omfanget af ISA 315 vedrører *"revisors ansvar for at identificere og vurdere risici for væsentlig fejlinformation i regnskaber igennem forståelse af virksomheden og dens omgivelser, herunder virksomhedens interne kontrol"*.⁸¹

Jf. ISA 315 er det revisors mål, at *"identificere og vurdere risici for væsentlig fejlinformation på både regnskabsniveau og revisionsmålsniveau, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl, gennem en forståelse af virksomhedens forhold og dens omgivelser, herunder dens interne kontrol, for derved at skabe et grundlag for at udforme og implementere reaktioner på de vurderede risici for væsentlig fejlinformation."*⁸²

Af ISA 315 fremgår følgende krav:

- Risikovurderingshandlinger og tilknyttede aktiviteter
- Den krævede forståelse af virksomheden og dens omgivelser, herunder virksomhedens interne kontrol
- Identifikation og vurdering af risiciene for væsentlig fejlinformation

⁷⁸ ISA 250 afsnit 11

⁷⁹ ISA 250

⁸⁰ ISA 315

⁸¹ ISA 315, afsnit 1

⁸² ISA 315, afsnit 3

Kapitel 3
Revisors forpligtelse ved revision

– Dokumentation⁸³

3.2.5 Oversigt over ISA'erne

Afslutningsvis for kapitlet er der udarbejdet en oversigt over ISA'erne, som der er redegjort for i afhandlingen. Dette er med til at skabe et samlet overblik over ISA'erne. Oversigt fremgår nedenfor.

| Oversigt over ISA'erne | | | |
|------------------------|---|------------------------------------|--|
| | Titel | Ikrafttrædelsesdato i DK | Omhandler |
| ISA 200 | Den uafhængige revisors overordnede mål og revisionens gennemførelse i overensstemmelse med internationale standarder om revision | Den 15. december 2010 eller senere | Generelle principper samt målet med revision af et årsregnskab |
| ISA 230 | Revisionsdokumentation | Den 15. december 2010 eller senere | Revisors dokumentation |
| ISA 250 (ajourført) | Overvejelser vedrørende love og øvrig regulering ved revision af regnskaber | Den 15. december 2017 eller senere | Revisors iagttagelse af lovgivningen ved revision af et årsregnskab |
| ISA 315 (ajourført) | Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation igennem forståelse af virksomheden og dens omgivelser | Den 15. december 2013 eller senere | Revisors forståelse af virksomheden og dens omgivelser, samt revisors vurdering af risiciene for væsentlig fejlinformation |

Figur 3: Oversigt over ISA'erne (egen tilvirkning)

⁸³ ISA 315

Kapitel 4

Revisors undersøgelsespligt af GDPR

Følgende kapitel har til formål at analysere revisors undersøgelsespligt af GDPR, herunder om databeskyttelsesforordningen samt databeskyttelsesloven har en betydning for revisors undersøgelsespligt ved revision af et årsregnskab. Indledningsvist i kapitlet vil egen tilkendegivelse vedrørende problematikken for afhandlingens undersøgelsesområde komme til kende. Efterfølgende vil revisors undersøgelsespligt af GDPR blive analyseret ud fra de tidligere redegjorte ISA'er sammenholdt med eksterne kilder, såsom FSR – danske revisorer samt diverse revisorer, hvorpå disses vurderinger benyttes til analysering af ISA'erne. Afslutningsvist vil den pågældende analyse blive opsummeret, hvor de væsentligste pointer fra analyse vil blive opridset.

4.1 Egen tilkendegivelse

Revisors undersøgelsespligt af GDPR er stadig særligt aktuelt anno 2020. Siden databeskyttelsesforordningens samt databeskyttelseslovens fandt anvendelse den 25. maj 2018, har GDPR fyldt meget i diverse medier, hos virksomheder samt hos revisorer. For revisorer har GDPR været højaktuelt, idet GDPR's indtræden har givet revisorer tvivlsspørgsmål i forhold til, om der skulle foretages yderligere handlinger ved udførelse af revision, eller om yderligere revisionsbevis rettet mod overholdelsen af lovgivningen er blevet en aktuell faktor.

Som det fremgik af litteratursøgningen i forhold til afhandlingens undersøgelsesområde, herunder hvilken betydning databeskyttelsesforordningen samt databeskyttelsesloven har for revisors undersøgelsespligt ved revision af et regnskab, har litteraturen været yderst begrænset. Trods GDPR er et højaktuelt emne, er litteraturen set fra revisors perspektiv i forhold til forpligtelser over for revision af en virksomhed ved overholdelse af GDPR sparsomt. Litteraturen rettet mod selve GDPR's forståelse og formål er omvendt omfangsrig, og fokus er især rettet imod hvad betydning GDPR har for virksomheder, samt hvad virksomheder skal foretage af ændringer i henhold til databeskyttelsesforordningen og databeskyttelsesloven. Det er virksomhedens forpligtelse at sikre overholdelse af lovgivningen for GDPR, hvilket sandsynligvis er grunden til, at litteraturen omkring dette er væsentlig set i forhold til revisors pligt i forhold til GDPR.

Databeskyttelsesforordningen efterfulgt af databeskyttelsesloven har givet anledning til ændringer blandt både virksomheder, organisationer, myndigheder herunder især disses juridisk-økonomiske fagligheder, hvilket har været udtalt i diverse medier. Dog er revisors

Kapitel 4

Revisors undersøgelsespligt af GDPR

undersøgelsespligt ved revision af et årsregnskab et relativt ubeskrevet blad. Skal revisor agere anderledes end hidtil, og er der handlinger, som revisor skal foretage rettet direkte mod GDPR? Skal revisor foretage indhentelse af revisionsbevis rettet mod virksomhedens overholdelse af love og øvrig lovregulering, eller skal revisor foretage yderligere indhentelse af revisionsbevis?

Revisor er som tidligere beskrevet offentlighedens tillidsrepræsentant, og skal agere herefter som værende uafhængig og kompetent. I takt med ikrafttrædelsen af databeskyttelsesforordningen og databeskyttelsesloven går revisors undersøgelsespligt fra en regelbaseret tilgang til en mere risikobaseret tilgang, når revisor skal foretage vurdering af virksomhedens overholdelse af GDPR under revisors arbejde. Det kan være en svær opgave for revisor at vurdere, hvornår nok er nok og især revisors subjektive holdninger kommer til kende, når overholdelse af GDPR er i fokus ved revision af et årsregnskab.

4.2 Indledende

I henhold til afhandlingens undersøgelsesområde er det hensigtsmæssigt at undersøge, om databeskyttelsesforordningen samt databeskyttelsesloven reelt har haft en betydning for revisors undersøgelsespligt ved revision af et årsregnskab, og såfremt den har haft en betydning, så hvilken betydning dette har medført.

Siden databeskyttelsesforordningens og databeskyttelseslovens ikrafttrædelse har GDPR været et særdeles omtalt emne i erhvervslivet, hvorfor dette har vakt tvivl hos revisorerne i forhold til, hvordan de skal forholde sig, herunder hvordan de skal forholde sig til kundernes overholdelse af GDPR. Flere revisorer har haft tvivl omkring, hvorvidt de skulle skaffe revisionsbevis for overholdelse af lovgivningen, og for at kunne analysere dette, er det væsentligt at forstå, hvad der menes med et revisionsbevis.

Jf. ISA 200 'Revisionsbevis' fremgår begrundelse for, hvad der i en revision af regnskaber udgør revisionsbevis, og endvidere gør rede for revisors ansvar for at udforme og udføre revisionshandlinger med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Dette for at revisor kan være i stand til at drage tilfredsstillende konklusioner til grundlag for konklusionen af revisionen. ISA 200 vedrører alt revisionsbevis, som der opnås af revisorerne i løbet af den pågældende revision. Jf. ISA 200 er det revisors mål, at:

Kapitel 4

Revisors undersøgelsespligt af GDPR

*"... udforme og udføre revisionshandlinger på en sådan måde, at revisor opnår tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis og bliver i stand til at drage rimelige konklusioner som grundlag for revisionskonklusionen."*⁸⁴

Af ISA'en fremgår det derudover, hvilke krav der stilles til revision i forhold til revisionsbevis, som er oplistet herunder:

- Tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis
- Information, der anvendes som revisionsbevis
- Udvælgelse af elementer til test for at opnå revisionsbevis
- Manglende konsistens i revisionsbevis eller tvivl om pålideligheden heraf⁸⁵

Som redegjort for tidligere i afhandlingen er revisors undersøgelsespligt omfattet af ISA'erne, og ISA'erne er med til at sikre revisors overholdelse af god revisorskik jf. revisorloven § 16⁸⁶. ISA 250 omhandler, som også fremgår af afhandlingens redegørelse, revisors ansvar for overvejelse af love og øvrig regulering ved afgivelse af en erklæring om revision. Med andre ord definerer ISA 250 generelt god skik for revisors undersøgelse af lovgivning og øvrig regulering i forhold til revisionsopgaver.

Det er revisors ansvar jf. ISA 250, at *"identificere væsentlig fejlinformation i regnskabet som følge af manglende overholdelse af love og øvrig regulering"*⁸⁷.

Af ISA 250 fremgår definitionen på manglende overholdelse således:

"- tilsigtede eller utilsigtede handlinger eller undladelser begået af virksomheden, den øverste ledelse eller af andre personer, der arbejder for eller er under virksomhedens kontrol, som er i strid med gældende lov eller øvrig regulering. Manglende overholdelse omfatter ikke personlige forseelser, der ikke vedrører virksomheden forretningsaktiviteter."

4.3 ISA 250, afsnit 6

Af ISA 250, som vedrører revisors ansvar for overholdelse af love og øvrig regulering, differentieres der mellem to forskellige hovedkategorier af love og øvrig regulering ved revisors ansvar for overholdelse af love og øvrig regulering. Disse to forskellige hovedkategorier af love og øvrig regulering er summeret som direkte og indirekte virkning på årsregnskabet. Af ISA 250, afsnit 6 fremgår følgende:

6. *"Denne ISA differentierer revisors ansvar med hensyn til overholdelse mellem følgende to forskellige kategorier af love og øvrig regulering:*

⁸⁴ ISA 200 afsnit 4

⁸⁵ ISA 200

⁸⁶ Revisorloven § 16

⁸⁷ ISA 250, afsnit 4

Kapitel 4

Revisors undersøgelsespligt af GDPR

- (a) bestemmelserne i de love og øvrig regulering, der normalt anses for at have en direkte virkning på fastsættelsen af væsentlige beløb og oplysninger i regnskabet, f.eks. love og øvrig regulering om skat og pension, og
- (b) andre love og øvrig regulering, der ikke har direkte indvirkning på fastsættelsen af beløb og oplysninger i regnskabet, men hvis overholdelse kan være afgørende for virksomhedens driftsforhold, dens mulighed for at fortsætte sine forretningsaktiviteter eller dens mulighed for at undgå væsentlige bøder (f.eks. overholdelse af vilkårene i en driftslicens, solvenskrav eller miljøregler). Manglende overholdelse af sådanne love og øvrig regulering kan derfor have væsentlig indvirkning på regnskabet.⁸⁸

Endvidere kan virksomhedens art og omstændigheder have indvirkning på relevante love og øvrig regulering, hvor om databeskyttelse jf. afsnit A6 fremgår, som et eksempel på en lov, der kan indgå i kategorierne jf. ovenstående, herunder afsnit 6a og afsnit 6a jf. ISA 250:

"A6. Virksomhedens art og omstændigheder kan have indvirkning på, om relevante love og øvrig regulering er inden for de kategorier af love og øvrig regulering, der er beskrevet i afsnit 6(a) og 6(b). Eksempler på love og øvrig regulering, der kan indgå i de kategorier, som er beskrevet i afsnit 6, omfatter sådanne, som behandler:

- databeskyttelse⁸⁹

4.4 Direkte indvirkning

Direkte indvirkning på årsregnskabet relaterer sig til ISA 250, afsnit 14, som fremgår således:

14. *"Revisor skal opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for overholdelse af bestemmelserne i de love og den øvrige regulering, der normalt anses for at have direkte indvirkning på fastsættelsen af væsentlige beløb og oplysninger i regnskabet"*⁹⁰

Revisor skal altså ved direkte indvirkning på årsregnskabet, opnå tilstrækkeligt og egnet revision for at sikre, at virksomheden overholder gældende lovgivning.

⁸⁸ ISA 250, afsnit 6

⁸⁹ ISA 250, afsnit A6

⁹⁰ ISA 250, afsnit 14

Kapitel 4

Revisors undersøgelsespligt af GDPR

Brian Adrian Wessel⁹¹ og Louise Nellemann⁹² udgav en artikel i Revision & Regnskabsvæsen i slut januar 2019 omhandlede revisors rapportering om GDPR i revisionspåtegningen. Brian Adrian Wessels og Louise Nellemanns var begge medarbejdere hos FSR – danske revisorer, da den pågældende artikel blev udarbejdet, hvorfor artiklen tilkendegiver ikke kun deres holdninger men også repræsenterer FSR – danske revisorerers synspunkt. Af artiklen fremgår det af deres vurdering, at det er *”yderst sjældent, at GDPR-reguleringen vil have direkte og væsentlig indvirkning på beløb og oplysninger i årsregnskabet.”*⁹³, og endvidere, at revisor sædvanligvis ikke vil *”være forpligtet til at indhente revisionsbevis for, at virksomheden overholder GDPR-reguleringen.”*⁹⁴

Ifølge dette standpunkt vil GDPR altså således ikke have en direkte virkning på årsregnskabet, samt at revisor ikke nødvendigvis vil være forpligtet til at indhente revisionsbevis for overholdelse af GDPR-lovgivning.

4.5 Indirekte indvirkning

Indirekte indvirkning på årsregnskabet relaterer sig til ISA 250, afsnit 15, som fremgår således:

15. ”Revisor skal udføre følgende revisionshandlinger med henblik på at identificere tilfælde af manglende overholdelse af andre love og øvrig regulering, der kan have væsentlig indvirkning på regnskabet:

- (i) forespørge den daglige ledelse og, hvor det er passende, den øverste ledelse om, hvorvidt virksomheden overholder sådanne love og øvrig regulering, og*
- (ii) inspicere eventuel korrespondance med relevante bevillingsudstedende eller lovgivende myndigheder”*⁹⁵

Jf. FSR – danske revisorerers faglige nyhed fra april 2018, omhandlende revisors ansvar i forhold til klienters overholdelse af persondataforordningen, fremgår det, at *”persondata-regler falder klar ind under b), det vil sige som lovgivning uden direkte indvirkning på regnskabet, men måske med afledt indirekte indvirkning”*⁹⁶, og tilkendegiver endvidere i form af budskabet for artiklen, at *”...det kun er i særlige opgaver, at klienters ikke-overholdelse af reglerne kan antages indirekte at kunne få væsentlig indflydelse på regnskabet”*⁹⁷.

⁹¹ Tidligere faglig direktør hos FSR – danske revisorer, nu Erhvervsjuridisk direktør i erhvervsregulering og internationale forhold hos Erhvervsministeriet

⁹² Fagchef i revision samt statsautoriseret revisor hos FSR – danske revisorer

⁹³ Wessel & Nellemann (2019)

⁹⁴ Wessel & Nellemann (2019)

⁹⁵ ISA 250, afsnit 15

⁹⁶ FSR – danske revisorer (2018), 1

⁹⁷ FSR – danske revisorer (2018), 1

Kapitel 4

Revisors undersøgelsespligt af GDPR

Jf. Brian Adrian Wessels og Louise Nellemanns artikel fra januar 2019 fremgår det efter deres vurdering, at *"...det er et fåtal af danske virksomheder, hvor GDPR vil kunne have væsentlig indflydelse på virksomhedens driftsforhold, virksomhedens fortsatte drift eller give anledning til væsentlige bøder"*⁹⁸, og endvidere, at dette må *"...bero på en konkret vurdering af den enkelte virksomheds karakteristika, fx om virksomheden håndterer persondata som en central del af virksomhedens forretningsmodel."*⁹⁹

Allan Dalsgaard¹⁰⁰ og Joachim Munch¹⁰¹ udgav en artikel i SIGNATUR¹⁰² i 2019 vedrørende revisors undersøgelsespligt og rapportering af GDPR. Af artiklen fremgår det, at *"..persondataforordningen ikke har direkte påvirkning på regnskabet"*, og at databeskyttelsesforordningen kun vil være *"...omfattet af ISA 250 og revisors arbejde, såfremt manglende overholdelse heraf vil være afgørende for virksomhedens driftsforhold, evne til at fortsætte virksomhedens forretningsaktivitet eller dens mulighed for at undgå væsentlige bøder."*¹⁰³

*"... som i nogle situationer medfører, at revisor ikke skal udføre nogen handlinger, da den ikke vil være omfattet af ISA 250, afsnit 6a eller 6b."*¹⁰⁴

4.6 Handlinger

For direkte indvirkning på årsregnskabet jf. ovenstående fremgår det af ISA 250, at:

14. *"Revisor skal opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for overholdelse af bestemmelserne i de love og den øvrige regulering, der normalt anses for at have direkte indvirkning på fastsættelsen af væsentlige beløb og oplysninger i regnskabet"*¹⁰⁵

For indirekte indvirkning på årsregnskabet jf. ovenstående fremgår det af ISA 250, at:

15. *"Revisor skal udføre følgende revisionshandling med henblik på at identificere tilfælde af manglende overholdelse af andre love og øvrig regulering, der kan have væsentlig indvirkning på regnskabet:*

- (a) forespørge den daglige ledelse og, hvor det er passende, den øverste ledelse om, hvorvidt virksomheden overholder sådanne love og øvrig regulering, og*
- (b) inspicere eventuel korrespondance med relevante bevillingsudstedende eller lovgivende myndigheder"*¹⁰⁶

⁹⁸ Wessel & Nellemann (2019)

⁹⁹ Wessel & Nellemann (2019)

¹⁰⁰ Revisor hos Ri Statsautoriseret Revisionsaktieselskab

¹⁰¹ Partner hos Ri Statsautoriseret Revisionsaktieselskab

¹⁰² Medlemsmagasin for FSR – danske revisorer

¹⁰³ Dalsgaard & Munch (2019)

¹⁰⁴ Dalsgaard & Munch (2019)

¹⁰⁵ ISA 250, afsnit 14

¹⁰⁶ ISA 250, afsnit 15

Det er Allan Dalsgaards og Joachim Munchs vurdering, at *"...det i de fleste tilfælde vil være tilstrækkeligt at udføre ovenstående to handlinger, medmindre udførelsen heraf giver anledning til yderligere bemærkninger."*¹⁰⁷

4.7 Handlinger jf. ISA 350

Af ISA 250 fremgår krav til revisors ansvar for overholdelse af love og øvrig regulering, som er udarbejdet til hjælp for revisor med at identificere væsentlig fejlinformation i regnskabet, i forbindelse med virksomhedens manglende overholdelse af love og øvrig regulering, såfremt dette er aktuelt. Herunder fremgår det, foruden de tidligere nævnte krav, i henhold til direkte indvirkning samt indirekte virkning, jf. ISA 250, afsnit 13:

13. *"Revisor skal som led i sin opnåelse af en forståelse af virksomheden og dens omgivelser i overensstemmelse med ISA 315 (ajourført) opnå en generel forståelse af:*
- (a) den lov- og reguleringsmæssige begrebsramme, som er gældende for virksomheden og den branche eller sektor, som virksomheden opererer inden for, og*
 - (b) hvordan virksomheden overholder denne begrebsramme"*¹⁰⁸

For at revisor overhovedet kan forholde sig til virksomhedens overholdelse af love og øvrig regulering, skal revisor jf. ISA 315 omhandlende identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation igennem forståelse af virksomheden og dens omgivelser, fremgår det jf. afsnit 11 omhandlende den krævede forståelse af virksomheden og dens omgivelser:

11. *"Revisor skal opnå en forståelse af følgende:*
- (a) relevante brancheforhold, regulering og andre eksterne forhold, herunder den relevante regnskabsmæssige begrebsramme*
 - (b) virksomhedens art, herunder:*
 - (i) dens drift*
 - (ii) dens ejerforhold og ledelsesstruktur*
 - (iii) de typer af investeringer, den foretager og planlægger at foretage, herunder investeringer i virksomheder med særligt formål, og*
 - (iv) virksomhedens struktur og finansiering*
- med henblik på at sætte revisor i stand til at forstå grupperne af transaktioner, balanceposter og oplysninger, som regnskabet forventes at indeholde*

¹⁰⁷ Dalsgaard & Munch (2019)

¹⁰⁸ ISA 250, afsnit 13

- (c) virksomhedens valg og anvendelse af regnskabspraksis, herunder begrundelser for ændringer heri. Revisor skal vurdere, om virksomhedens regnskabspraksis er passende for dens forretningsområde og i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme og den regnskabspraksis, der anvendes i branchen
- (d) virksomhedens mål og strategier samt de hermed forbundne forretningsrisici, der kan medføre risici for væsentlig fejlinformation
- (e) målingen og gennemgangen af virksomhedens regnskabsmæssige præstation.¹⁰⁹

Ifølge Allan Dalsgaard og Joachim Munchs artikel, er det FSR – danske revisorerers vurdering, at... "man som udgangspunkt skal udføre handling 1 og 2 for at opfylde ISA 250, afsnit 12 samt ISA 315. Handling 3 har til formål at understøtte dokumentationen for udførelse af handling 1 og 2."¹¹⁰

4.8 Afsluttende bemærkninger

Af Brian Adrian Wessels og Louise Nellemanns artikel fremgår det, at "uanset ovenstående begrænsede handlinger skal revisor naturligvis foretage tilstrækkelige undersøgelser, hvis der er konstateret eller er mistanke om tilfælde af manglende overholdelse af love og øvrig regulering, og håndtere det i henhold til ISA 250, afsnit 19-30."

Af afsnit 30 i ISA 250 fremgår:

30. "Revisor skal i revisionsdokumentationen inkludere konstaterede tilfælde af manglende overholdelse eller mistanke om manglende overholdelse af love og øvrig regulering samt:
- (a) de udførte revisionshandling, foretagne væsentlige faglige vurderinger og de derpå dragne konklusioner, og
 - (b) drøftelserne om væsentlige forhold vedrørende den manglende overholdelse med den daglige ledelse, den øverste ledelse og andre, herunder hvordan den daglige ledelse og, hvor det er relevant, den øverste ledelse har reageret på forholdet."

¹⁰⁹ ISA 315 (ajourført), afsnit 11

¹¹⁰ Dalsgaard & Munch (2019)

Kapitel 4

Revisors undersøgelsespligt af GDPR

Ovenstående refererer til ISA 230, afsnit 8-11, omhandlende revisionsdokumentation, som også er redegjort for tidligere i afhandlingen. Afsnit 8-11 vedrører revisors krav til dokumentation for udførte revisionshandlinger og opnået revisionsbevis, herunder revisionsdokumentationens form, indhold og omfang.¹¹¹

Yderligere skal det også tilføjes jf. ISA 250, afsnit 17, at det for revisor er et krav at indhente ledelsens skriftlige bekræftelse på, at ledelsen har foretaget oplysning om manglende overholdelse af love og øvrig regulering, også såfremt ledelsen har mistanke herom, se jf. nedenstående:

17. "Revisor skal anmode den daglige ledelse og, hvor det er passende, den øverste ledelse om at afgive skriftlige udtalelser om, at revisor har fået oplyst alle kendte tilfælde af manglende overholdelse eller mistanke om manglende overholdelse af love og øvrig regulering, hvis indvirkninger bør overvejes ved udarbejdelsen af regnskabet".

4.9 Opsummering

Trods et stort fokus i det generelle erhvervsliv på GDPR og dertilhørende regulering i forhold til overholdelse heraf, er der relativt lidt litteratur der konkret forholder sig til revisors perspektiv på GDPR og dennes rolle i forhold hertil. Jævnfør nærværende analyse beror revisors rolle umiddelbart på, hvorvidt overholdelse af GDPR har eller kan have en væsentlig direkte eller indirekte indflydelse på virksomhedens årsregnskab.

Her er den overvejende holdning i litteraturen, at GDPR ikke, eller i hvert fald i meget sjældne tilfælde, kan have en direkte indvirkning på årsregnskabet. Dog tilkendegives der, hvordan det kan have en indirekte indflydelse, hvilket gør at revisor i nogle tilfælde må tage en aktiv rolle i forhold til virksomhedens overholdelse af GDPR. I så fald bør revisor forespørge ledelsen hvorvidt lovgivningen overholdes, inspicere eventuelle korrespondancer samt eventuelt på egen opfordring tage initiativ til at undersøge, hvorvidt lovgivningen overholdes, hvis noget tyder på det modsatte.

¹¹¹ ISA 230, afsnit 8-11

Kapitel 5

Revisors rapportering af GDPR

Følgende kapitel har til formål at analysere revisors rapportering af GDPR, herunder om databeskyttelsesforordningen samt databeskyttelsesloven har haft en betydning for revisors rapportering af GDPR ved revision af et årsregnskab. Indledningsvist i kapitlet vil egen tilkendegivelse vedrørende problematikken for afhandlingens undersøgelsesområde komme til kende. Efterfølgende vil revisors rapportering af GDPR blive analyseret ud fra de i afhandlingen tidligere redegjorte retskilder, herunder databeskyttelsesforordningen samt databeskyttelsesloven, men hovedsageligt erklæringsbekendtgørelsen. Retsskilderne vil blive sammenholdt med eksterne kilder, såsom FSR – danske revisorer, diverse revisorer samt REVU, hvorpå disse vurderinger benyttes til analysering af retskilderne. Afslutningsvist vil den pågældende analyse blive opsummeret, hvor de væsentligste pointer fra analyse vil blive opridset.

5.1 Egen tilkendegivelse

Revisors rapportering af revisionspåtegningen med henblik på GDPR er stadig særligt aktuelt anno 2020. For revisorer har GDPR været højaktuelt, idet GDPR's indtræden har givet revisorer tvivlsspørgsmål i forhold til, om databeskyttelsesforordningen samt databeskyttelsesloven påvirker revisors rapportering i revisionspåtegningen, samt hvilken påvirkning dette eventuelt medfører.

Egen tilkendegivelse fremgår også af kapitel 4, og gør sig lige så aktuel for denne analyse, hvorfor der ikke fremgår yderligere tilkendegivelser.

5.2 Indledende

Som redegjort for tidligere i afhandlingen, herunder afsnit omhandlende revisorloven, skal revisor ved afslutning af en revision, afgive en revisionspåtegning på regnskabet vedrørende det udførte arbejde samt en konklusion herpå jf. revisorloven § 19¹¹². Endvidere fremgår det af erklæringsbekendtgørelsen, også redegjort for tidligere i afhandlingen, herunder afsnit omhandlende erklæringsbekendtgørelsen, at revisors revisionspåtegning skal som minimum bl.a. indeholde oplysninger vedrørende andre forhold jf. erklæringsbekendtgørelsen § 5, stk. 1, nr. 6¹¹³. Her refereres til erklæringsbekendtgørelsen § 7, stk. 2, som

¹¹² Revisorloven § 19

¹¹³ Erklæringsbekendtgørelsen § 5, stk. 1, nr. 6

også tidligere i afhandlingen er redegjort for. Af erklæringsbekendtgørelsen § 7, stk. 2 fremgår følgende:

”Revisor skal altid oplyse, hvis revisor under sit arbejde bliver opmærksom på, at lovgivningen om bogføring og opbevaring af regnskabsmateriale ikke er overholdt, og den pågældende overtrædelse ikke er uvæsentlig. Der skal endvidere særskilt oplyses om ikke uvæsentlige forhold, som revisor er blevet bekendt med under sit arbejde, og som giver en begrundet formodning om, at medlemmer af ledelsen kan ifalde erstatnings- eller strafansvar for handlinger eller undladelser, der berører virksomheden, tilknyttede virksomheder, virksomhedsdeltagere, kreditorer eller medarbejdere.”¹¹⁴

Med andre ord er det revisors opgave at oplyse om ikke uvæsentlige forhold, som revisor er blevet bekendt med under sit arbejde hos den pågældende kunde, hvis dette er aktuelt, og dette med en begrundet formodning om, at medlemmer af ledelsen kan ifalde erstatnings- eller strafansvar. Ledelsens potentielle erstatnings- eller strafansvar skal være for handlinger eller undladelser, der påvirker virksomheden.

Foruden ovenstående fremgår følgende af erklæringsbekendtgørelsen § 7, stk. 2:

”Herunder skal oplyses om overtrædelse af:

- 1) Straffelovens kapitel 28 samt skatte-, afgifts- og tilskudslovgivningen.*
- 2) Den for virksomheden fastsatte selskabsretlige eller tilsvarende lovgivning, eller*
- 3) Lovgivning om regnskabsaflæggelse, herunder om bogføring og opbevaring af regnskabsmateriale”¹¹⁵*

5.3 Revisors oplysningspligt om ikke uvæsentlige forhold

I november 2018 udgav FSR – danske revisorer en faglig nyhed i form af et notat vedrørende revisors pligter, herunder revisors undersøgelse og rapportering kontra GDPR. Notatet blev udgivet, idet GDPR på dette tidspunkt var på alles læber, hvilket det stadig er, og dermed gav, og stadig giver, anledning til mange spørgsmål vedrørende revisors undersøgelsespligt og efterfølgende rapportering i forhold til ansvarspådragende forhold.¹¹⁶

Som det fremgår af erklæringsbekendtgørelsen § 7, stk. 2 jf. ovenstående, fremhæver FSR – danske revisorerers notat også, at revisor skal oplyse om ikke uvæsentlige forhold, hvilket revisor bliver bekendt med under sit arbejde, i takt med at det giver revisor en begrundet formodning om, at virksomhedens ledelse kan ifalde erstatnings- eller strafansvar, forår-

¹¹⁴ Erklæringsbekendtgørelsen § 7, stk. 2

¹¹⁵ Erklæringsbekendtgørelsen § 7, stk. 2

¹¹⁶ FSR – danske revisorer (2018), 2

Kapitel 5

Revisors rapportering af GDPR

saget af handlinger eller undladelser, der vedrører virksomheden. Endvidere sammenholder notatet, at oplysningskravet jf. erklæringsbekendtgørelsen § 7, stk. 2, både gør sig gældende, hvis revisor ved udførelse af revisionshandling i henhold til ISA 250, som også er redegjort for i tidligere afsnit i afhandlingen, bliver opmærksom på overtrædelser eller såfremt revisor på anden vis bliver opmærksom på dette.¹¹⁷

Af FSR – danske revisorer notat benyttes betegnelsen GDPR-regulering, hvilket omfatter databeskyttelsesforordningen samt databeskyttelsesloven, og endvidere påpeges det, at GDPR-reguleringen skal behandles lig al anden regulering, hvilket virksomheden er omfattet af, her af eksempelvis miljølovgivning.¹¹⁸

I FSR – danske revisorer notat er der afgrænset fra erstatningsansvar jf. erklæringsbekendtgørelsen § 7, stk. 2, idet det er vurderet, at erstatningsansvar ikke har givet anledning til specielle spørgsmål i forhold til GDPR. I relation til revisors vurdering af, hvilken respons der er passende, når der er en formodning om overtrædelse af GDPR ved udførelse af revision, som kan være ansvarspådragende for ledelsen, behandler notatet fire områder. De fire områder fremgår herunder:

1. Den konstaterede overtrædelse er strafsanktioneret
2. Det er virksomheden eller ledelsen, der kan ifalde ansvar
3. Ledelsen har handlet forsætligt eller groft uagtsomt
4. Den konstaterede overtrædelse er uvæsentlig¹¹⁹

Ifølge Brian Adrian Wessel¹²⁰ samt Louise Nellemann¹²¹, som har udgivet en artikel i Revision & Regnskabsvæsen i slut januar 2019 omhandlende revisors rapportering om GDPR i revisionspåtegningen, er der i forbindelse med ikrafttrædelsen af databeskyttelsesforordningen samt databeskyttelsesloven ikke noget specielt, som revisor skal inddrage i sin rapportering end tidligere ved revision, såfremt der er begrundet formodning om, at overtrædelserne kan være ansvarspådragende for ledelsen jf. nedenstående citat:

¹¹⁷ FSR – danske revisorer (2018), 2

¹¹⁸ FSR – danske revisorer (2018), 2

¹¹⁹ FSR – danske revisorer (2018), 2

¹²⁰ Tidligere faglig direktør hos FSR – danske revisorer, nu Erhvervsjuridisk direktør i erhvervsregulering og internationale forhold hos Erhvervsministeriet

¹²¹ Fagchef i revision samt statsautoriseret revisor hos FSR – danske revisorer

Kapitel 5

Revisors rapportering af GDPR

“Der er egentlig ikke noget særligt ved rapportering af ledelsesansvar i forbindelse med overtrædelse af GDPR-reguleringen. Det betyder, at revisor skal anlægge de samme vurderinger som ved al anden regulering, som virksomheden er omfattet af, fx miljølovgivning mv.”¹²²

Dog er artiklen lig FSR – danske revisorerers notat udgivet, idet Brian Adrian Wessel og Louise Nellemann også oplever, at GDPR er kommet, og stadig er på, dagsordenen, som dermed giver revisor grund til overvejelser ved afgivelse af revisionspåtegninger, i relation til ledelsens ansvar og revisors rapporteringspligter.

Brian Adrian Wessel samt Louise Nellemann har i deres artikel fokuseret på konsekvenserne, såfremt der er begrundet formodning om, at ledelsen kan ifalde strafansvar for handlinger eller undladelser, der berører virksomheden. Dette kræver således, at revisor oplyser om disse ikke uvæsentlige forhold, som revisor er blevet bekendtgjort med under sig arbejde jf. erklæringsbekendtgørelsen § 7, stk. 2¹²³ ¹²⁴. De har derfor valgt at afgrænse sig fra erstatningsansvar. Dette er lig med FSR – danske revisorerers notat, men dertil skal det også tilføjes, at Brian Adrian Wessel samt Louise Nellemann, begge var medarbejdere hos FSR – danske revisorer ved artiklens udgivelse, hvorfor deres holdninger er lig FSR – danske revisorerers.

Det fastslås endvidere af Brian Adrian Wessel og Louise Nellemanns artikel, at oplysningskravet jf. ovenstående gør sig gældende, såfremt revisor ved udførelse af revisionshandling i henhold til ISA 250 bliver opmærksom på overtrædelser, men også hvis revisor på anden måde bliver opmærksom herpå.¹²⁵

I artiklen veksles der mellem tre områder, som er væsentlige for revisors vurdering af reaktionen, såfremt der kan være tale om begrundet formodning om, at overtrædelserne kan være ansvarspådragende for ledelsen. De tre områder er som følgende:

1. Straf og ansvarssubjekt
2. Uagtsomhed eller forsæt
3. Væsentlighed¹²⁶

¹²² Wessel & Nellemann (2019)

¹²³ Wessel & Nellemann (2019)

¹²⁴ Erklæringsbekendtgørelsen § 7, stk. 2

¹²⁵ Wessel & Nellemann (2019)

¹²⁶ Wessel & Nellemann (2019)

Kapitel 5

Revisors rapportering af GDPR

Allan Dalsgaard¹²⁷ og Joachim Munch¹²⁸ har i 2019, som benævnt tidligere i afhandlingen, udgivet en artikel i SIGNATUR¹²⁹ vedrørende revisors undersøgelsespligt og rapportering af GDPR. I artiklen belyser de bl.a. hvilken betydning det kan medføre for revisors rapportering i revisionspåtegningen. I artiklen påtales, hvornår ledelsen kan ifalde ansvar i forhold til GDPR, samt hvornår revisor skal foretage rapportering af dette.¹³⁰

I Allan Dalsgaards samt Joachim Munchs artikel påtales det, at der jf. erklæringsbekendtgørelsen § 7, stk. 2, er flere områder, som skal være indfriet, før revisor vil fremhæve et forhold i revisionspåtegningen, hvilket har lighed med både FSR – danske revisorerers notat samt Brian Adrian Wessel og Louise Nellemans artikel, som benævnt tidligere. Allan Dalsgaard og Joachim Munch sonderer mellem tre områder, som skal være opfyldt, før det vil føre til at revisor skal fremhæve et forhold i revisionspåtegningen. De tre områder omfatter:

1. Overtrædelsen skal være strafsanktioneret
2. Ledelsen har handlet groft uagtsomt eller forsætligt
3. Væsentlighed¹³¹

Af FSR – danske revisorerers notat, Brian Adrian Wessels og Louise Nellemans artikel samt Allan Dalsgaard og Joachim Munchs artikel fremkommer lignende områder, som de vurderer, er væsentlige i forhold til revisor vurdering af reaktion på mulig fremhævelse af forhold i revisionspåtegningen. Nedenfor er disse områder sammenholdt i tre forskellige afsnit, hvor på disse analyseres i henhold til medførelse af mulighed fremhævelse af forhold i regnskabet i revisionspåtegningen.

5.3.1 Strafsanktioneret

Af databeskyttelsesloven fremgår § 41, som vedrører hvilke paragraffer der jf. dataloven og dermed databeskyttelsesforordningen findes strafsanktioneret. Databeskyttelseslovens § 41 fremgår således:

” § 41. Medmindre højere straf er forskyldt efter den øvrige lovgivning, straffes med bøde eller fængsel indtil 6 måneder den, der overtræder bestemmelserne om...”¹³²

Som det fremgår af ovenstående, straffes der med bøde eller fængsel indtil 6 måneder, og det gør sig gældende for både juridiske og fysiske personer, som kan ifaldes straf. Foruden

¹²⁷ Revisor hos Ri Statsautoriseret Revisionsaktieselskab

¹²⁸ Partner hos Ri Statsautoriseret Revisionsaktieselskab

¹²⁹ Medlemsmagasin for FSR – danske revisorer

¹³⁰ Dalsgaard & Munch (2019)

¹³¹ Dalsgaard & Munch (2019)

¹³² Databeskyttelsesloven § 41

Kapitel 5

Revisors rapportering af GDPR

ovenstående kan datatilsynet udstede administrative bøder, såfremt bøden accepteres af den skyldige jf. § 42, som fremgår nedenfor:

*"Skønnes en overtrædelse af denne lov eller databeskyttelsesforordningen eller regler, der er udstedt i medfør af loven, ikke at ville medføre højere straf end bøde, kan Datatilsynet i et bødeforelæg tilkendegive, at sagen kan afgøres uden retssag, hvis den, der har begået overtrædelsen, erklærer sig skyldig i overtrædelsen og erklærer sig rede til inden en nærmere angivet frist, der efter begæring kan forlænges, at betale en i bødeforelægget angivet bøde."*¹³³

Idet §§ 41-42 i at databeskyttelsesloven både vedrører fysiske samt juridiske personer, kan ledelsen principielt ifalde ansvar. Dog fremgår det af Brian Adrian Wessel og Louise Nellemanns artikel, at *"...Datatilsynet har dog i august 2018 mundtligt tilkendegivet, at Datatilsynet sanktioner vil blive rettet mod virksomheden – ikke ledelsen."*¹³⁴ Lignende fremgår af Allan Dalsgaards og Joachim Munchs artikel, om end det i forlængelse heraf fremgår af artiklen, at *"...Der forventes derfor en praksis i starten, hvor kun virksomhederne vil blive mødt med bødeforlæg, medmindre overtrædelse skyldes, at leden har handlet groft uagtsomt eller forsætligt"*¹³⁵

5.3.2 Groft uagtsomt eller forsætligt

Af FSR – danske revisorerers notat fra november 2018 fremgår følgende definitioner på uagtsomhed og forsætlighed:

*"Forsætlig adfærd er, når ledelsen har haft til hensigt at begå en strafbar handling, eller at ledelsen burde have indset, at handlingerne ville medføre en strafbar lovovertrædelse"*¹³⁶ og *"uagtsomhed er, når ledelsen ikke har udvist den agtpågivenhed, som man sædvanligvis vil kunne forvente i den pågældende situation..."*¹³⁷

Uagtsom går fra simpel til grov uagtsomhed, hvorfor det er revisor egen vurdering her af. Ledelsen kan ifalde ansvar såfremt ledelsen har handlet groft uagtsomt eller forsætligt. Igen skal revisors egen vurdering i spil, idet det skal være ledelsen som har handlet groft uagtsomt eller forsætligt, og dermed af revisors vurderes af væsentlig karakter.

Jf. FSR – danske revisorerers notat fra 2018, er det deres opfattelse, at *"ledelsen kun (i praksis) vil kunne ifalde ansvar, hvis der er tale om, at et ledelsesmedlem har handlet groft*

¹³³ Databeskyttelsesloven § 42

¹³⁴ Wessel og Nellemann (2019)

¹³⁵ Dalsgaard & Munch (2019)

¹³⁶ FSR – danske revisorer (2018), 2

¹³⁷ FSR – danske revisorer (2018), 2

Kapitel 5

Revisors rapportering af GDPR

*uagtsomt eller forsætlig. Det vil sige, at en hændelig fejl på underliggende ledelsesniveauer eller medarbejderniveau næppe vil være ansvarspådragende for ledelsen.*¹³⁸

Jf. Brian Adrian Wessel samt Louise Nellemanns artikel kommer de med eksempler på, hvordan revisor kan foretage sin vurdering af, om ledelsen har handlet forsætligt eller groft uagtsomt. Af artikler fremgår følgende vurderingspunkter:

*"... virksomhedens størrelse, ledelsens sammensætning og de mulige konsekvenser af overtrædelsen"*¹³⁹, og endvidere fremgår det, at *"idet GDPR-reguleringen er omfangsrig og kompliceret, er det vores opfattelse, at "mindre overtrædelser" sædvanligvis ikke kan opfattes som groft uagtsomme"*¹⁴⁰

5.3.3 Ikke uvæsentlige forhold

Ifølge erklæringsbekendtgørelsen § 7, stk. 2 skal revisor særskilt oplyse om "ikke uvæsentlige forhold" i revisionspåtegningen.

Revisionsteknisk Udvalg (REVU) har udarbejdet en udtalelse omhandlende rapporteringsforpligtelser i henhold til erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2 vedrørende den uafhængige revisors revisionspåtegning pr. 15. december 2016.¹⁴¹ Af udtalelsen fremgår ikke uvæsentlige forhold, og det kan for revisor være en udfordring at vurdere, hvornår der er tale om ikke uvæsentlige forhold.

Jf. Allan Dalsgaards og Joachim Munchs artikel er vurderingen af ikke uvæsentlige forhold afledt af revisor egen subjektive vurdering, og det er derfor revisors egen vurdering, hvornår ikke uvæsentlige forhold er så væsentligt, at det skal fremgå i form af rapportering i revisionspåtegningen¹⁴².

Væsentligheden, som fremgår af erklæringsbekendtgørelsen § 7, stk. 2, er betinget af en konkret vurdering af både kvalitative samt kvantitative forhold, og ikke som væsentlighed i relation til væsentlighedsniveau eller i relation til regnskabets retvisende billede.¹⁴³ Lignende fremgår også af FSR – danske revisorerers notat, og endvidere fremgår det, at *"revisorerers opfattelse vurderes i en GDPR-kontekst, og med udgangspunkt i regnskabsbrugernes behov"*.¹⁴⁴

¹³⁸ FSR – danske revisorer (2018), 2

¹³⁹ Wessel & Nellemann (2019)

¹⁴⁰ Wessel & Nellemann (2019)

¹⁴¹ REVU (2016)

¹⁴² Dalsgaard & Munch (2019)

¹⁴³ REVU (2016)

¹⁴⁴ FSR – danske revisorer (2018), 1

5.4 Opsummering

Jævnfør nærværende afsnit skal revisor som udgangspunkt altid oplyse, hvis der sker overtrædelse af lovgivningen eller hvis medlemmer af ledelsen kan ifalde erstatnings- eller strafansvar som følge af deres handlinger. GDPR skal således som udgangspunkt behandles som enhver anden lovgivning som eksempelvis miljølovgivningen i forbindelse med revisors arbejde. Dog er der en generel usikkerhed blandt revisorer i praksis omkring, hvorvidt og hvordan GDPR bør rapporteres.

Ledelsen kan som udgangspunkt i teorien blive straffet som følge af brug på GDPR-reguleringen, hvis denne har handlet groft uagtsomt eller forsætligt i forbindelse med brud på reguleringen. Sanktioner kan således ramme ledelsen og falder derfor potentielt indenfor revisors rapporteringspligt, om end det dog vurderes usandsynligt at der sanktioneres på ledelsesniveau og ikke virksomhedsniveau på baggrund af GDPR.

Kapitel 6

Diskussion

Følgende kapitel har til formål at diskutere problemstillingerne, som i afhandlingen er fremtrådt ved analysering af afhandlingens undersøgelsesområde. Der vil af diskussionsafsnittet fremgå problemstillinger, som for afhandlingens undersøgelsesområde vurderes relevante, hvorfor diskussionens problemstillinger ikke er udtømmende. En diskussion vurderes for afhandlingen, da litteraturen for revisors undersøgelsespligt samt rapportering i henhold til GDPR, og endvidere har afhandlingens eksterne kilders tilkendegivet, at GDPR har en betydelige frembydelse i medierne og på alles læber, hvilket giver anledning til diskussion.

6.1 Aktiv undersøgelsespligt?

I lyset af afhandlingens analyse omhandlende revisors undersøgelsespligt samt rapportering af GDPR ved revision af et årsregnskab, kan det diskuteres hvorvidt revisor overhovedet har en aktiv undersøgelsespligt af GDPR. Er der for revisor tale om en aktiv undersøgelsespligt eller en såkaldt passiv undersøgelsespligt?

Af erklæringsbekendtgørelsen § 7, stk. 2 fremgår følgende:

“Der skal endvidere særskilt oplyses om ikke uvæsentlige forhold, som revisor er blevet bekendt med under sit arbejde, og som giver en begrundet formodning om, at medlemmer af ledelsen kan ifalde erstatnings- eller strafansvar for handlinger eller undladelser, der berører virksomheden, tilknyttede virksomheder, virksomhedsdeltagere, kreditorer eller medarbejdere.”¹⁴⁵

Summer summarum er det revisors pligt at oplyse om uvæsentlige forhold, der drager begrundet formodning for at ledelsen kan ifalde erstatnings- eller strafansvar, i henhold til handlinger eller undladelser vedrørende virksomheden, og som revisor bekendtgøres med under sit arbejde.

En iøjefaldende definition af erklæringsbekendtgørelsen § 7, stk. 2 er *“som revisor er blevet bekendt med under sit arbejde”¹⁴⁶*. Skal revisor jf. dette “blot” rapportere om forhold

¹⁴⁵ Erklæringsbekendtgørelsen § 7, stk. 2

¹⁴⁶ Erklæringsbekendtgørelsen § 7, stk. 2

der kan medføre ledelsesansvar, såfremt revisor opmærksomgøres omkring sådanne forhold, altså en passiv rapporteringspligt. Eller burde revisor aktiv lede efter forhold, der kan medføre ledelsesansvar for overtrædelse af GDPR?

Det fremgår endvidere af erklæringsvejledningen, afsnit 5.6.2 vedrørende supplerende oplysninger vedrørende andre forhold, at *”revisor skal ikke udføre særlige undersøgelser rettet mod disse andre forhold ud over revisionen af virksomhedens årsregnskab”*¹⁴⁷. Dette indikerer også tvivlen omkring, hvorvidt revisor egentligt har en aktiv undersøgelsespligt.

Ovenstående giver anledning til spørgsmål, da det ved definition af erklæringsbekendtgørelsen samt erklæringsvejledningen ikke henleder revisor til at have en aktiv undersøgelsespligt, men *”blot”* en passiv undersøgelsespligt ved udførelsen af revision af årsregnskab i henhold til ledelsens ansvarspådragende forhold for overholdelse af GDPR.

6.2 Going concern?

Foruden tvivlspørgsmål relateret til både revisors undersøgelsespligt samt rapportering af GDPR, kan GDPR ligeledes give anledning til yderligere problemstillinger, herunder going concern. Jf. ISA 250 kan manglende overholdelse af love og øvrige regulering medføre bøder, retssager eller andre konsekvenser for en virksomhed, hvilket kan have væsentlig indvirkning på regnskabet.¹⁴⁸

Som analyseret i kapitel 4 omhandlende revisors undersøgelsespligt af GDPR, fremgår det af ISA 250, afsnit 6b, at:

*(b) ”andre love og øvrig regulering, der ikke har direkte indvirkning på fastsættelsen af beløb og oplysninger i regnskabet, men hvis overholdelse kan være afgørende for virksomhedens driftsforhold, dens mulighed for at fortsætte sine forretningsaktiviteter eller dens mulighed for at undgå væsentlige bøder (f.eks. overholdelse af vilkårene i en driftslicens, solvenskrav eller miljøregler). Manglende overholdelse af sådanne love og øvrig regulering kan derfor have væsentlig indvirkning på regnskabet.”*¹⁴⁹

Her af er det væsentligt, at trods der refereres til den indirekte indvirkning på regnskabet, så kan den indirekte virkning alligevel godt have en væsentlig indvirkning på årsregnskabet, såfremt eksempelvis der er tvivl omkring virksomhedens driftsforhold, altså spørgsmålet om going concern.

¹⁴⁷ Erklæringsvejledningen (2009), afsnit 5.6.2

¹⁴⁸ ISA 250 afsnit 2

¹⁴⁹ ISA 250, afsnit 6a

FSR – danske revisorer supplerer til dette jf. deres notat fra november 2018, hvor af det fremgår, at:

“For nogle virksomheder kan overtrædelse af GDPR-reguleringen påvirke virksomhedens drift eller have indflydelse på virksomhedens fortsatte drift, ligesom bøderne potentielt kan være væsentlige (4% af omsætningen). I disse tilfælde skal revisor således forespørge den daglige ledelse og inspicere relevant korrespondance.”¹⁵⁰

I henhold til tidligere gældende databeskyttelsesdirektiv på databeskyttelsesområdet, er et væsentligt tiltag for databeskyttelsesområdet pålægning af de administrative bøder. I forhold til databeskyttelsesdirektivet er bøderne af databeskyttelsesforordningen forhøjet betydeligt, hvilket af databeskyttelsesforordningen fremgår af artikel vedrørende generelle betingelser for pålægning af administrative bøder jf. nedenstående:

4. “Overtrædelse af følgende bestemmelser straffes i overensstemmelse med stk. 2 med administrative bøder på op til 10 000 000 EUR, eller hvis det drejer sig om en virksomhed, med op til 2 % af dens samlede globale årlige omsætning i det foregående regnskabsår, såfremt dette beløb er højere.”¹⁵¹

5. “Overtrædelse af følgende bestemmelser straffes i overensstemmelse med stk. 2 med administrative bøder på op til 20 000 000 EUR, eller hvis det drejer sig om en virksomhed, med op til 4 % af dens samlede globale årlige omsætning i det foregående regnskabsår, såfremt dette beløb er højere.”¹⁵²

6. “Manglende overholdelse af et påbud fra tilsynsmyndigheden som omhandlet i artikel 58, stk. 2, kan hver medlemsstat fastsætte regler om, hvorvidt og i hvilket omfang administrative bøder må pålægges offentlige myndigheder og organer, der er etableret i den pågældende medlemsstat.”¹⁵³

Ovenstående giver altså anledning til spørgsmål vedrørende virksomhedens going concern, såfremt virksomheden pålægges en administrativ bøde.

Der er på nuværende tidspunkt anmeldt bøder grundet overtrædelse af GDPR i EU for helt op til 205 mio. euro, hvilket vedrører virksomheden British Airways, som var udsat for hacking, hvor på hundreder tusinder af passageres kortoplysninger blev stjålet, som medførte, at British Airways dømmes for overtrædelse af GDPR.¹⁵⁴ I Danmark er der indtil nu

¹⁵⁰ FSR – danske revisorer (2018), 2

¹⁵¹ Forordning nr. 2016/679, artikel 83, nr. 4

¹⁵² Forordning nr. 2016/679, artikel 83, nr. 5

¹⁵³ Forordning nr. 2016/679, artikel 83, nr. 6

¹⁵⁴ GDPR Enforcement Tracker

politianmeldt samt indstillet to virksomheder til bøder af Datatilsynet grundet GDPR overtrædelse, til henholdsvis virksomheden Iddesign A/S, hvor til bøden lyder på 1,5 mio. kr.¹⁵⁵, samt til Taxa 4x35, som lyder på 1,2 mio. kr.¹⁵⁶

Ikke alle virksomheder kan holde til en bødestørrelse med op til 4 % af dens omsætning, hvorfor tvivl omkring going concern beror. Det er således relevant for både virksomheder og i forbindelse med revisors revision af virksomheder at diskutere, hvorvidt der skal afsættes eventualforpligtelse såfremt virksomheden muligvis står til en bøde for overtrædelse af GDPR.

6.3 Fremtiden?

Afslutningsvist for diskussionen er det væsentligt at gribe fat i fremtiden. Fremtiden er aldrig til at spå om, og fremtiden for revisors undersøgelsespligt samt rapportering i forhold til GDPR er udefineret. I takt med den teknologiske udvikling samt EU's tiltag i form af GDPR, er også revisionsvirksomheder under forandring. Ligesom virksomheder har skulle foretage mulige ændringer i forhold til databeskyttelsesforordningen, herunder behandlingen af personoplysninger, har dette lige som for alle andre virksomheder også været aktuelt for revisionsvirksomheder. Det har krævet diverse oprydningsarbejde samt omstrukturering af interne processer.

Lige så er revisors rolle under forandring. Kontra før i tiden agerede revisor mere end i dag, hvor revisor også agerer mere og mere som virksomhedens sparringspartner i form af rådgivning. Revisor skal selvfølgelig stadig agere som offentlighedens tillidsrepræsentant under udførelse af opgaver, men flere af revisors arbejdsopgaver overtages af teknologien, i form af blandt andet robotter.

En anden ikke uvæsentlig faktor for fremtiden er sanktionering af virksomheder med bøder, og hvorvidt ledelsen kan holdes ansvarlig. Vil ledelsen i fremtiden kunne idømmes straf eller vil det fortsat være virksomheden? Allan Dalsgaard og Joachim Munch tilkendegiver i deres artikel fra SIGNATUR i foråret 2019, at *"det er stadig uvist, i hvilket omfang Datatilsynet vil sanktionere virksomheden med bøder, samt i hvilket omfang ledelsen vil blive holdt ansvarlig."*¹⁵⁷ Endvidere fremgår det af deres artikel, at *"det må således forventes, at området vil være genstand for løbende revurdering og tilpasning, indtil en almindelig praksis finder sted"*¹⁵⁸.

¹⁵⁵ Datatilsynet (2019), 1

¹⁵⁶ Datatilsynet (2019), 2

¹⁵⁷ Dalsgaard & Munch 2019)

¹⁵⁸ Dalsgaard & Munch (2019)

Kapitel 6

Diskussion

Især det sidste af citatet fra Allan Dalsgaards samt Joachim Munchs artikel er hver at bide mærke i, idet der netop endnu ikke er en almindelig praksis efter databeskyttelsen indtræden, trods den har fundet anvendelse i Danmark i over 1,5 år.

Ligeledes supplerer FSR – danske revisorerers faglige nyhed fra april 2018 om fremtiden for revisors undersøgelsespligt samt rapportering af GDPR med, at *”de meget omtalte regler om persondata inddrages således, som det altid gælder, ud fra en konkret risiko- og væsentlighedsbetragtning”*.

Om revisors undersøgelsespligt samt rapportering i henhold til GDPR fortsat skal, udover gældende ret, bistå revisors egen subjektive vurdering ved vurdering af risikoen og væsentligheden, er uvist. Men et nyt tiltag af FSR – danske revisorer samt Datatilsynet kan være med til at sikre revisors overbevisning om virksomheden, herunder ledelsens overholdelse af GDPR.

FSR – danske revisorer samt Datatilsynet har udgivet en ny revisorerklæring i takt med GDPR, som lyder 'Uafhængig revisors ISAE 3000-erklæring med sikkerhed om informationssikkerhed og foranstaltninger i henhold til databehandlers aftale med dataansvarlig.¹⁵⁹ Den dataansvarlige er jf. databeskyttelsesforordningen den, som afgør til hvilke formål og med hvilke hjælpemidler behandling af personoplysningerne må foretages. Databehandleren er jf. databeskyttelsesforordningen den, der behandler personoplysninger på vegne af den dataansvarlige.¹⁶⁰ Med andre ord er den dataansvarlige virksomheden, hvor af databehandleren er en anden virksomhed, såfremt den dataansvarlige virksomhed får behandling af personoplysninger foretaget af denne anden virksomhed.

¹⁵⁹ FSR – danske revisorer (2019)

¹⁶⁰ Forordning nr. 2016/679, artikel 4, nr. 8

Kapitel 7

Konklusion

Dette afsnit har til formål at besvare afhandlingens problemformulering i en opsummerende konklusion. Problemformuleringen er gengivet nedenfor:

Hvilken betydning har databeskyttelsesforordningen (GDPR) samt databeskyttelsesloven for revisors undersøgelsespligt ved revision af et årsregnskab, samt hvordan kan dette påvirke revisors rapportering i revisionspåtegningen?

Den 25. maj 2018 var, eller i hvert fald skulle, alle virksomheder være omstillingsparate til GDPR's indtræden. Ikrafttrædelsen af databeskyttelsesforordningen kom få år forinden, men allerede tilbage i 2012 vedtog Europa-Kommissionen det første forslag til forordningen. Afledt af databeskyttelsesforordning, så Justitsministeriet det nødvendigt, at indføre en ny lov, databeskyttelsesloven, som først og fremmest skulle supplere databeskyttelsesforordningen, og dermed sikre bestemmelser om behandling af personoplysninger. Det var dog først i maj 2018, at GDPR fandt anvendelse i Danmark, som siden da har været et særdeles omtalt emne.

Det kan for afhandlingens problemformulering konkluderes, at databeskyttelsesforordningen samt databeskyttelsesloven ikke umiddelbart har haft betydning for revisors undersøgelsespligt ved revision af et årsregnskab. Som anden lovgivning, herunder eksempelvis miljølovgivning, er det revisors ansvar, jf. ISA 250, at overveje love og øvrig regulering ved revision af årsregnskabet. Dette gør sig ligeledes gældende for GDPR, dog kan betydningen af GDPR komme til kende, såfremt der er tale om manglende overholdelse af lov og øvrig regulering, idet dette kan medføre straf i form af væsentlig bødestørrelse.

Det kan ydermere for afhandlingens problemformulering konkluderes, at databeskyttelsesforordningen samt databeskyttelsesloven umiddelbart ikke har påvirket revisors rapportering i forbindelse med revisionspåtegning. Af revisionspåtegningen skal jf. erklæringsbekendtgørelsen § 5, stk. 1 fremgå et afsnit omhandlende oplysninger vedrørende andre forhold. Disse andre forhold fremgår af erklæringsbekendtgørelsen § 7, stk. 2, hvor af det kommer til udtryk, at revisor særskilt skal foretage oplysning om ikke uvæsentlige forhold, såfremt der er en formodning, at ledelsens kan ifalde erstatnings- eller strafansvar for

Kapitel 7

Diskussion

handlinger, der har betydning for virksomheden. Dette vedrører ikke blot ansvarspådragende forhold for ledelsen i henhold til GDPR, men igen en række andre forhold.

Det er endvidere væsentligt for afhandlingens besvarelse af problemformulering, at konkludere, at omfanget af litteraturen for det valgt undersøgelsesområde har været af begrænset omfang. Som det også er gjort tilkendt i afhandlingen, er revisors forpligtelse ved undersøgelse samt rapportering af revision af årsregnskabet i henhold til GDPR ubekendt. Afslutningsvist kan det konkluderes, at trods GDPR er på alles læber, og har skabt stort postyr hos virksomheder, så er omfanget af revisors undersøgelsespligt samt rapportering uændret.

Referenceliste

Artikler

Dalsgaard, Allan & Munch, Joachim (2019). 'Revisors undersøgelsespligt og rapportering af GDPR'. SIGNATUR nr. 1, marts 2019

Datatilsynet, 1. 'Generelt om databeskyttelse – Lovgivning'. <https://www.datatilsynet.dk/generelt-om-databeskyttelse/lovgivning/>. Sidst besøgt den 02-01-2020

Datatilsynet (2019), 1. 'Tilsyn med IDdesigns behandling af personoplysninger'. <https://www.datatilsynet.dk/tilsyn-og-afgoerelser/afgoerelser/2019/jun/tilsyn-med-id-designs-behandling-af-personoplysninger/>. Sidst besøgt den 02-01-2020

Datatilsynet (2019), 2. 'Datatilsynet indstiller taxaselskab til bøde på 1,2 mio. kr.'. <https://www.datatilsynet.dk/presse-og-nyheder/nyhedsarkiv/2019/mar/datatilsynet-indstiller-taxaselskab-til-boede-paa-1-2-mio-kr/>. Sidst besøgt den 02-01-2020

European Data Protection Supervisor. 'The History of the General Data Protection Regulation'. <https://edps.europa.eu/data-protection/data-protection/legislation/history-general-data-protection-regulation>. Sidst besøgt den 02-01-2020

Europa-Kommissionen. 'Hvad gælder databeskyttelsesloven for?'. https://ec.europa.eu/info/law/law-topic/data-protection/reform/rules-business-and-organisations/application-regulation/who-does-data-protection-law-apply_da. Sidst besøgt den 02-01-2020

EUR-Lex, 1. 'Procedure – Dokument 31995L0046'. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/HIS/?uri=CELEX:31995L0046>. Sidst besøgt den 02-01-2020

EUR-Lex, 2. 'Oplysninger om dokumentet – Dokument 31995L0046'. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/ALL/?uri=CELEX:31995L0046>. Sidst besøgt den 02-01-2020

EUR-Lex, 3. 'Procedure – Dokument 32016R0679'. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/HIS/?uri=CELEX%3A32016R0679>. Sidst besøgt den 02-01-2020

EUR-Lex, 4. 'Resumé af lovgivning – Dokumentet 32016R0679'. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/LSU/?uri=CELEX%3A32016R0679>. Sidst besøgt den 02-01-2020

EUR-Lex, 5. 'Oplysninger om dokumentet – Dokument 32016R0679'. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/ALL/?uri=CELEX:32016R0679>. Sidst besøgt den 02-01-2020

EUR-Lex, 6. 'Oplysninger om dokumentet – Dokument 32014L0056'. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/ALL/?uri=celex:32014L0056>. Sidst besøgt den 02-01-2020

Folketinget (2017-18). 'L 68 Forslag til lov om supplerende bestemmelser til forordning om beskyttelse af fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplysninger og om fri udveksling af sådanne oplysninger'. <https://www.ft.dk/samling/20171/lov-forslag/l68/index.htm>. Sidst besøgt den 02-01-2020

Folketingets EU-Oplysning (2019). 'Retsakter i EU's lovgivning'.

<https://www.eu.dk/da/fakta-om-eu/saadan-lovgiver-eu/retsakter>. Sidst besøgt den 02-01-2020

FSR – danske revisorer (2014). 'God revisorskik – Vejledninger og standarder om revisors opgaver 1978 til 20XX'. https://m.fsr.dk/Faglige_informationer/Revision%20og%20andre%20erklaeringsopgaver/Love%20og%20bekendtgørelser/God%20revisorskik%20-vejledninger%20og%20standarder%201978. Sidst besøgt den 02-01-2020

FSR – danske revisorer (2017). 'Ny revisorlov! De centrale forhold for alle revisorer (næste ikke et ord om PIEs ...)'. https://m.fsr.dk/Faglige_informationer/Om_revisor/Lovgivning%20og%20bekendtgørelser/Ny%20revisorlov_De%20centrale%20forhold%20for%20alle%20revisorer_190516. Sidst besøgt den 02-01-2020

FSR – danske revisorer (2018), 1. 'Revisors ansvar i forhold til klienters overholdelse af persondataforordningen'. https://m.fsr.dk/Faglige_informationer/Om_revisor/Persondataforordningen/Revisors%20ansvar%20if%20klienters%20overholdelse%20af%20persondataforordn_240418. Sidst besøgt den 02-01-2020

FSR – danske revisorer (2018), 2. 'GDPR – revisors pligter: Undersøgelse og rapportering'. https://m.fsr.dk/Faglige_informationer/Revision%20og%20andre%20erklaeringsopgaver/Faglige%20notater%20og%20artikler/GDPR_revisors%20pligter_Undersøgelse%20og%20rapp_191118. Sidst besøgt den 02-01-2020

FSR – danske revisorer (2019). 'FSR lancerer på baggrund af samarbejde med Datatilsynet ny erklæring om persondata'. https://m.fsr.dk/Faglige_informationer/Om_revisor/Persondataforordningen/FSR%20lancerer%20paa%20baggrund%20af%20samarbejde%20med%20Datatilsynet%20ny%20erklæring%20om%20persondata. Sidst besøgt den 02-01-2020

GDPR Enforcement Tracker. 'GDPR Enforcement Tracker'. <https://www.enforcement-tracker.com/>. Sidst besøgt den 02-01-2020

Nellemann, Louise & Wessel, Brian Adrian (2019). 'Den faglige rubrik – Revisors rapportering om GDPR i revisionspåtegningen'. Revision & Regnskabsvæsen
REVVU's udtalelse om Rapporteringsforpligtelser i henhold til erklæringsbekendtgørelsen § 7, stk. 2, i den uafhængige revisors revisionspåtegning af december 2016

Faglitteratur

Andersen, Ib (2019). 'Den skinbarlige virkelighed – Vidensproduktion i samfundsvidenskaberne'. 6. udgave. Samfundslitteratur

Blume, Peter (2009). 'Juridisk metodelære'. 5 udgave. Jurist- og Økonomforbundets Forlag

Hansen, Lone L. & Werlauff, Erik (2016). 'Den juridiske metode – en introduktion'. 2. udgave. Jurist- og Økonomforbundets Forlag

REUV's udtalelse om Rapporteringsforpligtelser i henhold til erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, i den uafhængige revisors revisionspåtegning (2016)

Forsidebilleder

<https://www.version2.dk/artikel/oversigt-fire-boeder-udstedt-europa-at-overtraede-gdpr-1087502>. Sidst besøgt d. 02-01-2020

<http://www.gaaaccounting.com/overview-of-the-introductory-paragraphs-of-ed-isqm-1/>. Sidst besøgt d. 02-01-2020

Retskilder, lovforslag og vejledninger

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber. 'KOM(90) 314 endelig udg. af 24. september 1990'

Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 95/46/EF af 24. oktober 1995 (ophævet)

Europa-Kommissionen. 'COM(2012) 11 final af 25. januar 2012'

Europa-Parlamentets og Rådets forordning 2016/679 af 27. april 2016

Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF af 17. maj 2006

Databeskyttelsesloven (Lov nr. 502 af 23/05/2018)

Lovforslag nr. L 68 af 25.10.2017

Persondataloven (Lov nr. 429 af 31/05/2000) (historisk)

Revisorloven (Lov nr. 1287 af 20/11/2018)

BEK nr. 735 af 17/06/2016

Erklæringsbekendtgørelsen (BEK nr. 1468 af 12/12/2017)

Erklæringsvejledningen (2009). 'Vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisors erklæringer'

Fremsættelsestale L 147

Summary of Hellenic DPA's decision no 26/2019

ISA 200 (2014). 'Den uafhængige revisors overordnede mål og revisionens gennemførelse i overensstemmelse med internationale standarder om revision'

ISA 230 (230). 'Revisionsdokumentation'

ISA 250 (ajourført) (2017). 'Overvejelser vedrørende love og øvrig regulering ved revision af regnskaber'

ISA 315 (ajourført) (2012). 'Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation igennem forståelse af virksomheden og dens omgivelser'