

# Revisorpligt

Et effektivt tiltag mod mindre svindel med skat og moms?

**Udarbejdet af:** Mads Bachgaard Magnussen

**Studie nr.:** 20192152

**Antal anslag:** 142.396

**Antal sider:** 66

**Vejleder:** Peter Thor Kellmer

**Afleveringsdato:** 18. april 2022

Aalborg Universitet

Cand. Merc. Aud.

## Abstract

This thesis aims to answer whether the auditor obligation (revisorpligt) will have a positive effect on mistakes and fraud with tax and VAT. The research in this thesis comes from current legislation, governmental agreement regarding auditor obligation and interviews with relevant stakeholders.

The current legislation includes the auditors act. and the possible auditors' statements in a annual report here under what kind of reporting obligations the auditors have for each auditor statement.

To examine the issue of the thesis, the thesis must describe the agreement of auditor obligation and what kind of effects the agreement will have on the Danish companies. Beyond the understanding of the agreement regarding auditor obligation the thesis will also need to include compliance survey from the Danish Tax Agency which includes calculations of the average misstatements in companies with or without an approved auditor statement in the annual report. This survey concludes that there's significant fewer misstatements regarding tax and VAT in annual reports which includes an auditor statement compared to annual reports which does not include an auditor statement.

The thesis further includes description of the tax and VAT gap. Description of the expectation gap, between the level of security the Danish politicians expect in the statement of assistance (assistanceerklæring) and the real level of security as the statement of assistance includes.

Based on the interview with the different stakeholders the thesis includes an alternative solution proposal the minimize the misstatements and fraud with tax and VAT. The alternative solution main difference from the auditor obligation is the risk parameter and that the companies does not have a free choice when it comes to selecting the auditor statement. This means that risk parameter in the auditor obligation the "risk industries" will be shifted to the risk parameter bank debt. The free choice of auditor statement is suggested to be shifted to an audit statement.

The thesis concludes that a statement of assistance can have a positive effect on the companies which will be covered by the auditor obligation. The conclusion is based on surveys concluding that it's more important to have any of the possible auditor statements, than a specific auditor statement to prevent misstatements and fraud with tax and VAT. Further the thesis concludes that the agreement of auditor obligation is a small and unambitious agreement since the agreement only will cover around 700 companies.

## Contents

Abstract.....	1
1. Indledning.....	4
2. Problemformulering.....	5
3. Emnevalg og afgrænsning.....	6
4. Metode.....	6
4.1 Videnskabsteori.....	7
4.2 Hermeneutikken.....	7
4.2.1 Kritik af hermeneutikken.....	8
4.3 Datagrundlag.....	8
4.3.1 Undersøgellesdesign.....	8
4.3.2 Datatyper.....	8
4.4 Reliabilitet og validitet.....	12
4.4.1 Reliabilitet.....	12
4.4.2 Validitet.....	13
4.5 Kildekritik.....	14
5. Aftalegrundlag om revisorpligt.....	16
5.1 Beskrivelse af aftalegrundlag.....	16
5.2 Beskrivelse af sanktioner.....	18
6. Det offentlige tilsyn med revisorer.....	19
7. Former for revisorer.....	20
7.1 Revisorloven.....	21
7.2 Godkendte revisorer og godkendte revisionsvirksomheder.....	22
7.3 Ikke godkendte revisorer.....	23
7.4 Offentlighedens tillidsrepræsentant.....	23
8. Beskrivelse af revisors rapportering.....	24
8.1 Revision.....	25
8.1.1 Forbehold i revisionserklæring.....	25
8.1.2 Fremhævelse af forhold.....	26
8.2 Udvidet gennemgang.....	29
8.3 Review.....	30
8.4 Assistance.....	31
8.5 Rapportering ved særlig grove lovovertrædelser.....	32
8.6 Fordele og ulemper ved erklæringerne for virksomhederne.....	33
Revisionserklæring.....	33
Review.....	34

Assistanceerklæring .....	34
8.6.1 Delkonklusion .....	34
9. Forventningskløften .....	35
9.1 Teori omkring forventningskløften .....	35
9.2 Hvordan opstår forventningskløften.....	36
9.3 Delkonklusion.....	37
10. Lempelser af revisionspligten .....	38
10.1 Delkonklusion.....	42
11. Det danske skatte- og momsgeb.....	43
11.1 Hvilken betydning har revisors erklæring for skattegab .....	44
11.2 Estimat af fejl .....	48
11.3 Delkonklusion.....	49
12. Kritisk gennemgang af revisorpligt .....	50
12.1 Forventet valg af erklæring og effekt heraf .....	53
12.2 Delkonklusion.....	56
13. Alternativt løsningsforslag til at mindske skatte- og momsgeb.....	57
13.1 Alternativt løsningsforslag – Gæld som risikoparameter .....	57
13.2 Vurdering af alternativt løsningsforslag.....	61
13.3 Delkonklusion.....	62
14. Konklusion.....	63
15. Perspektivering .....	65
16. Referencer.....	67
17. Bilag.....	69

## 1. Indledning

Danmark har de seneste år oplevet flere store sager som omhandler skatte- og momsundragelse samt anden form for økonomisk kriminalitet. Dette har medvirket til at der er større fokus fra samfundet samt fra politisk hold for at få styrket SKAT's muligheder for at opdage og minimere mulighederne for svindel. En klar indikation på at SKAT har behov for at få styrket deres kontrolindsats er at SKAT i januar 2020 anslår at 10% af alle danske selskaber bevidst snyder med deres indberetning af SKAT og moms. Derudover fremgår det at SKAT tilbage i 2018 lavede kontrol på hvad der svarer til under 2,5% af alle danske selskaber. Dette vil sige at det kun er et fåtla af de samlede selskaber, som SKAT anslår bevidst snyder med indberetning af SKAT og moms, som bliver kontrolleret af SKAT. Under SKAT's kontrol i 2018 fandt SKAT svindel med SKAT og moms for samlet 5,4 mia. kr. (Skatteministeriet, 2018)

De mange svindelsager, som har ramt Danmark de senere år, har nu også fået SKAT til at ansætte 3000 nye medarbejdere, som vil blive ansat frem mod 2023 (SKAT, 2021). Disse ansatte skal b.la. være med til at foretage kontrol af virksomheder så SKAT's kapacitet kommer til at stige. Men er det kun SKAT, som skal være med til at bekæmpe svindel med skat, moms og anden økonomisk kriminalitet eller skal revisor også inddrages heri?

Fra 2020 trådte et nyt EU-direktiv i kraft, som omhandler hvidvask. Dette EU-direktiv er dermed også blevet implementeret i Danmark, hvilket betyder at revisor skal indberette virksomheder til SØIK, hvis revisor får mistanke omkring hvidvask i de virksomheder, som de betjener. Dette betyder at revisor skal indberette virksomheder som f.eks. tager fradrag fra private udgifter, virksomheder som har ulovligt aktionærlån mv. Foruden ovenstående direktiv vedtog de danske politikere i forbindelse med vedtagelse af Covid-19 hjælpepakkerne at visse af hjælpepakkerne krævede at virksomhederne fik en erklæring fra revisor, før at virksomhederne kunne få hjælpepakkerne udbetalt. Ovenstående er eksempel på at man fra politisk side de senere år har lagt flere og flere opgaver over på revisors bord, grundet man ikke har haft den fornødne kapacitet i det offentlige, samt grundet at man fra politisk side har ville gøre det sværere for virksomhederne at svindle med skat og moms.

I juni 2021 vedtog de danske politikere en ny lov som gør at 11 specifikke risikobrancher, som har en omsætning på 5-8 mio. kr. skal have en valgfri revisorerklæring i deres regnskab<sup>1</sup>. Før denne lov blev vedtaget havde virksomhederne som indgår under disse specifikke risikobrancher og som har en omsætning på 5-8 mio. kr. ingen pligt til at have nogen form for erklæring i deres regnskaber. Det fremgår af erhvervsministeriet at revisorpligten kommer til at ramme ca. 700 virksomheder<sup>2</sup>. Foruden førnævnte fremgår det også af aftalegrundlaget at virksomheder med en balancesum på over 50 mio. kr. ikke skal kunne fravælge revision eller udvidet gennemgang, dette er uanset om virksomhederne ellers ikke overstiger to af de af tre krav på to på hinanden følgende år. Ifølge erhvervsministeriet får dette betydning for ca. 75<sup>3</sup> virksomheder, som i dag ikke benytter revisorbistand. Kan det offentlige blive ved med at pålægge revisor flere opgaver og virksomhederne flere administrative byrder? Og hvem skal betale regningen for revisors ydelser? Årsagen til indførelsen af loven skyldes at politikkerne vil minimere antallet af fejl og besvigelser i indberetning af SKAT og moms, men vil indførelsen af en valgfri revisorerklæring have en påvirkning på antallet af fejl og besvigelser i forbindelse med indberetningen af SKAT og moms?

## 2. Problemformulering

På baggrund af indledningen ønsker jeg at undersøge hvorvidt vedtagelsen af revisorpligt får en betydning for antallet af fejl og besvigelser i indberetningen af SKAT og moms, som politikkerne ønskede med aftalen. Derudover vil jeg undersøge om der var andre tiltag som med større sikkerhed ville kunne påvirke antallet af fejl og besvigelser i forbindelse med indberetningen af SKAT og moms.

Ud fra indledningen, samt på baggrund af ovenstående, er følgende problemformulering udformet, der er til problemformuleringen udarbejdet undersøgelsesspørgsmål, som benyttes til brug for besvarelse af problemformuleringen.

”Hvor vidt vil indførelsen af revisorpligten medføre færre fejl og besvigelser for skat og moms, samt kunne andre tiltag afhjælpe problemet?”

---

<sup>1</sup> Bilag 5 – Side 4

<sup>2</sup> Bilag 5 – Side 4.

<sup>3</sup> Bilag 5 – Side 4.

1. Redegør for revisorpligt
2. Redegør for revisors rolle, samt væsentligste lovgivning, som revisor er underlagt
3. Redegør for de forskellige erklæringstyper, som selskaber i regnskabsklasse B kan have i deres årsrapporter
4. Hvordan har forventningskløften påvirket indførslen af revisorpligt?
5. Giver revisorpligten den ønskede virkning i form af færre fejl og mindre svindel med skat og moms?
6. Hvilke tiltag ønsker interessenterne at få indført for at mindske det voksende skatte- og momsgab?
7. Hvilke tiltag vurderes bedst i forhold til at mindske skatte- og momsgabet?

### 3. Emnevalg og afgrænsning

For at sikre at besvarelsen af specialet bliver så kvalificeret som mulig, er nedenstående afgrænsning foretaget.

Problemformuleringen i specialet er afgrænset til at fokusere på synspunkter fra:

- Revisor
- Selskaber
- Regnskabsbruger

Specialet fokuserer hovedsageligt på bevidst og ubevidst svindel med skat og moms på et overordnet samfundsmæssigt niveau. Hvilket betyder at specialet afgrænser sig fra at gå i dybden med svindel og derfor b.la. ikke komme nærmere ind på SØIK's betydning herfor.

For at kunne læse specialet forudsættes det at læseren har et kendskab til revision og dennes branche, samt at der er et kendskab til basale fagtermer.

Specialet afgrænser sig derudover til kun at omhandle selskaber i regnskabsklasse B, samt skatte- og momsgabet, som relaterer sig til denne regnskabsklasse. Dette er grundet det er disse selskaber i denne regnskabsklasse, som bliver omfattet af revisorpligten.

### 4. Metode

Formålet med metodeafsnittet er at give læseren af specialet en beskrivelse af videnskabsteorien bag opgaven, samt at give læseren en forklaring på hvilke metoder der er

benyttet til at analysere den indsamlede empiri. Foruden ovenstående vil metodeafsnittet også gøre rede for, hvordan jeg har indsamlet empirien, samt hvordan reliabiliteten og validiteten er vurderet som datagrundlaget for opgaven.

#### 4.1 Videnskabsteori

Videnskabsteorien er vigtig for at kunne definere synet på specialet. De videnskabelige metoder gør at læseren af specialet kan sikre at jeg, som har udarbejdet specialet, ikke kan lade mine egne holdninger og observationer have indflydelse på de videnskabelige resultater jeg når frem til. (Ebdrup, 2015)

#### 4.2 Hermeneutikken

Problemformuleringen i opgaven forsøger at undersøge sandheden af et bestemt område, som grundet relativisme ikke er muligt at besvare med den totale sandhed, grundet det ikke er muligt at indhente al viden og evidens i verden. Dette betyder at udfaldet af sandheden vil afhænge af hvordan virkeligheden erkendes af det enkelte individ. På baggrund heraf vil det metodiske grundlag i opgaven, som udgangspunkt være hermeneutikken, som er særligt humanistisk orienteret (Thurén, 2008, s. 18). I denne afhandling vil hermeneutikkens analysetilgang blive benyttet for at forsøge opnå den maksimale viden og derved komme så tæt på den relative sandhed som muligt. Hermeneutikkens analysetilgang gør at jeg som udarbejder specialet ikke konkludere på min første forståelse da denne typisk blot er en fortolkning. Processen som ligger bag hermeneutikkens analysetilgang kaldes også for den hermeneutiske spiral, som baserer sig på at den problemstilling, som der forsøges besvares bliver analyseret flere gange, da dette er med til at danne nye forståelsesprocesser. Når man benytter interviews og artikler i forbindelse med søgen efter sandheden på sin problemstilling er den hermeneutiske spiral vigtigt i forhold til den søger de forskellige synspunkter, som der kan være på den givende problemstilling. Relativismen betyder at det ikke er muligt at indsamle al viden i verden omkring den givende problemstilling og dermed gør den det ikke muligt at komme frem til den totale sandhed, hvorfor den bagvedliggende metode og tankegang i hermeneutikken vil gøre at specialet kun vil komme frem til den relative sandhed. (Ebdrup, [www.Videnskab.dk](http://www.Videnskab.dk), 2012)

I forbindelse med dataindsamlingen vil jeg benytte mig af hermeneutikken. I forbindelse med min indsamling af sekundære data vil jeg b.l.a. benytte mig af artikler, som vil blive gennemlæst flere gange og dermed være med til at danne nye opfattelser. Det samme



gælder for de interviews jeg foretager, som vil blive gennemlyttet flere gange og derved også danne nye opfattelser. (Ebdrup, www.Videnskab.dk, 2012)

#### 4.2.1 Kritik af hermeneutikken

Jeg vil i forbindelse med mit speciale forholde mig kritisk til metoden, grundet denne vil have væsentlig betydning for konklusionerne. Metoden beskriver at der ikke er nogen absolut sandhed, men at de konklusioner man kommer frem til er fortolkninger af sandheden. I henhold til metoden vil dette betyde at såfremt en anden person udarbejdede specialet ville denne person komme frem til andre konklusioner. De konklusioner, som jeg kommer frem til i specialet, kommer til at være påvirket af de personer, som har skrevet artiklerne eller de personer, jeg interviewer. I interviewene kommer jeg til at interviewe fagpersoner fra den ene eller anden branche, som formentligt kommer til at have forskellige synspunkter i forhold til problemstillingen. De individuelle holdninger hos fagpersonerne er forsøgt nedtonet ved at jeg har interviewet flere fagpersoner fra den samme faggruppe.

#### 4.3 Datagrundlag

I dette afsnit vil der blive redegjort for undersøgelsesdesign, analyseteknik, samt for undersøgelsesmetoden. Foruden ovenstående vil der også blive redegjort for primær og sekundære data.

##### 4.3.1 Undersøgelsesdesign

Til udarbejdelse af specialet bliver der primært benyttet det tværsektorielle, som går på at man sammenligner og indhenter data i den samme tidsperiode. Årsagen til at dette undersøgelsesdesign er valgt er at der netop bliver indhentet data og interviews om specialets problemstilling, de indhentet data bliver efterfølgende sammenholdt på tværs.

##### 4.3.2 Datatyper

Der vil i denne afhandling blive benyttet primær- og sekundære data, som vil blive beskrevet i de to nedenstående afsnit.

###### 4.3.4.1 Primære data

I dette speciale vil den primære data stamme fra egenhændigt indsamlede data, som primært vil stamme fra interviews. Disse data vil blive benyttet i forbindelse med analysen i specialet, hvor det er tænkt at holde de enkelte interviews op imod hinanden for at sammenholde de enkelte synspunkter og holdninger. Efter de planlagte interviews er

foretaget vil der såfremt det bliver vurderet relevant blive stillet opfølgende spørgsmål til de interviewede. Dette kan ske i tilfælde hvor en af de interviewede kommer med en påstand, hvor man gerne vil have en vurdering af denne påstand fra et andet synspunkt.

Grundet den primære data består af interviews vil disse blive behandlet kritisk i og med at de interviewede personer vil komme med deres personlige holdninger, synspunkter eller med den holdning, som den virksomhed eller interesseorganisation, som de repræsenterer har. Dette vil betyde at svarene i interviewene vil være subjektive, hvorfor jeg vil forholde mig kritisk over for den eventuelle dagsorden eller henseende, som den enkelte interviewede vil have. For at de planlagte interviews kan give den bedst mulige information og dybde er det vurderet mest relevant at benytte en åben interviewform, som skal gøre at interviewet kan bevæge sig rundt i det givende emne, som interviewet omhandler.

Derudover er det vurderet mest relevant at benytte et delvist struktureret interview eftersom det delvist strukturerede interview medvirker til at man sikrer at interviewet kommer omkring de i forvejen udarbejdet interview guide og samtidig giver mulighed for at interviewet kan tage gå i en anden retning end forventet. (Andersen, 2019, s. 194-195)

For at interviewene kommer til at give værdi for specialet ønsker jeg at interviewe erhverv og brancheorganisationer, som har en interesse og som bliver påvirket af indførelsen af revisorpligt. Grundet ovenstående bliver Statsautoriserede revisorer (godkendte revisorer), samt forskellige brancheorganisationer interviewet i og med de har forskellige interesser i forhold til den indførte revisionspligt.

I specialet bliver der interviewet godkendte revisorer fra nogle af de største revisionsvirksomheder i Danmark, hvilket skal bidrage med viden og holdninger for nogen af de mest videnstunge virksomheder. I forbindelse med udvælgelsen mulige personer til interviews har et vigtigt punkt været at de godkendte revisorer, som bliver interviewet, har kunder, som befinder sig i segmentet for små og mellemstore virksomheder som er de virksomheder, som bliver påvirket af indførelsen af revisorpligt. Foruden de godkendte revisorer bliver også FSR interviewet som er de godkendte revisoreres brancheorganisation, hvorfor de må være repræsentative for hele branchen.

Foruden revisorer og deres brancheorganisation er Dansk Industri også blevet interviewet eftersom Dansk Industri også repræsenterer de virksomheder, som bliver påvirket af

indførelsen af revisorpligt. Grundet Dansk Industri repræsenterer en bred vifte af virksomheder i forskellige brancher, vil de kunne udtale sig mere generelt omkring betydning af indførelsen af revisorpligt i forhold til hvis jeg interviewede enkelte virksomheder.

Nedenfor er de enkelte virksomheder og brancheorganisationer oplyst, som er blevet interviewet.

**Revisionsvirksomheder:**

- PricewaterhouseCoopers Statsautoriseret Revisionspartnerselskab

**Brancheorganisationer:**

- FSR – Danske revisorer
- Dansk Industri

Nedenfor er de enkelte personer oplyst, som er blevet interviewet med en beskrivelse af deres erhvervs erfaring og deres nuværende stilling.

**Anders Lau - FSR**

Anders Lau er ansat hos FSR, som kommunikations- og analyse chef. Anders Lau har været ansat hos FSR i 13 år. Anders Lau sidder med ansvaret for både revisorpligt og revisionspligt.  
(AL)

Interviewet fremgår som lydfil i bilag 1.

**Kasper Elkjær Nielsen – PwC**

Kasper Elkjær Nielsen (KEN) er uddannet Cand. Merc. Jur., samt statsautoriseret revisor. KEN er Director i PwC's faglige afdeling hvor han rådgiver internt i PwC omkring komplekse revisions- og regnskabsmæssige problemstillinger. Foruden at være en del af PwC's faglige afdeling har KEN også sine egne revisionskunder. Ved siden af sit job i PwC er KEN censor til de mundtlige eksaminer på uddannelsen for statsautoriserede revisorer.

Interviewet fremgår som lydfil i bilag 2.

## **Kristian Koktvedgaard - Dansk Industri**

Kristian Koktvedgaard (KK) er uddannet Cand. Merc. Aud., han har været ansat hos Dansk Industri siden 2004 hvor han i dag er fagleder for moms, regnskab, samt bærerdygtighedsrapportering. KK er medlem af revisorrådet, regnskabsrådet og er senest blevet medlem af IFAC board. Derudover har KK tidligere været medlem af ISTA i 12 år.

Interviewet fremgår som lydfil i bilag 3.

Rent fagligt vurderes de interviewede personer til alle at have den fornødne uddannelse og erhvervserfaring for at de kan udtale sig troværdigt omkring revisorpligt. På baggrund heraf er det min vurdering at alle de foretagne interviews kan benyttes til mit speciale.

De interviewede personer har alle frivilligt accepteret at stille op til interview, samt at deres navn og citater må benyttes i mit speciale. Det er min vurdering af de interviewede personer dækker de ønskede repræsentanter i og med både revisorer og virksomhederne er repræsenteret. Dette har også medvirket til at der fremgår forskellige holdninger og synspunkter på den problemstilling, som specialet omhandler. I og med det aldrig vil være muligt at kunne indhente data nok til at kunne opnå den absolutte sandhed er det min vurdering at de interviewede personer er tilstrækkelig del af de påvirkede erhverv til at jeg vil kunne benytte de foretagne interviews til at danne grundlag for konklusioner.

For at kunne holde en struktur på de enkelte interviews er der udarbejdet en interviewguide for at kunne leve op til metoden for delvist struktureret interviews. Interviewguiden er tilpasset det konkrete interview for at kunne stille så præcise spørgsmål som muligt i forhold til hvem og hvad de enkelte personer repræsenterer og hvilke holdninger disse har. Ved at få stillet så præcise spørgsmål som muligt gør det også at jeg sikrer at de interviewede i interviewet, bliver relevante for min problemstilling. De enkelte interviewguides kan findes i nedenstående referencer.

FSR – Bilag 1.

Dansk Erhverv – Bilag 2.

PwC – Bilag 3.

De interviewede personer har alle modtaget interviewguiden på forhånd for at kunne forberede sig på de i forvejen kendte spørgsmål. De foretagne interviews er alle blevet optaget, dog ikke transskriberet. I stedet for transskriberingen vil der blive citeret fra den enkelte lydfil og refereret til hvornår i den enkelte lydfil citaterne bliver sagt. Citaterne vil blive brugt i specialets analyse og konklusion hvor der særligt vil blive lagt vægt på de enkeltes holdninger, samt sætninger, som vurderes at være særligt vigtige.

#### 4.3.4.2 Sekundære data

Specialet vil også indeholde sekundære data, som f.eks. lovgivning, artikler, revisionsstandarder, erklæringer mv. Kendetegnet for sekundære data er at det er allerede offentlig tilgængeligt data. Disse data benyttes i specialet til at analysere den givne problemstilling. Sekundære data anvendes i specialet grundet det er tidsbesparende at benytte den allerede udarbejdede data i forhold til selv at skulle indhente data og udarbejde analyser på baggrund heraf. I forbindelse med jeg benytter sekundære data i specialet vil jeg forholde mig kritisk overfor hvem der står bag den sekundære data og hvem der er afsenderen i og med at disse ofte vil være subjektivt påvirket af afsenderen.

#### 4.4 Reliabilitet og validitet

I forbindelse med indhentelsen af data til specialet er det vigtigt at validitet og reliabilitet bliver sikret. Disse begreber dækker over hvor vidt den indhentede data er gyldigt, samt om daten har relevans for specialets problemstilling. (Andersen, 2019, s. 114-16)

##### 4.4.1 Reliabilitet

###### **Primære data:**

I dette speciale vil den primære data hovedsageligt bestå af interviews af enkeltpersoner. Disse personer repræsenterer enten en virksomhed eller en brancheorganisation hvilket betyder at de interviewede personer vil være påvirket både af enten henholdsvis virksomhedens eller brancheorganisationens agenda og holdninger. Derudover vil de interviewede også være påvirket af deres egen holdning til emnet, som de bliver interviewet omkring. Inden de interviewede er blevet udvalgt til et interview, har jeg undersøgt den virksomhed eller brancheorganisation, som de repræsenterer for at se om de offentligt har udtrykt holdninger eller taget nogle standpunkter, som er relevante i forhold til specialets emne. Dette er gjort for at finde ud af om de enkelte personer kunne have en offentligt

kendt påvirkning fra deres virksomhed eller brancheorganisation. For at teste personerne, som er blevet interviewet, har jeg i forbindelse med interviewene stillet kritiske spørgsmål, samt igennem de enkelte interviews stillet opfølgende spørgsmål. Dette er gjort for at jeg i mit speciale skal kunne bruge de foretagne interviews til at kunne udarbejde nogen realisable konklusioner. Konklusionerne bliver dannet på baggrund af citater og påstande fra de enkelte interviews, som vil danne grundlag for analysen i specialet. For at citater, påstande eller holdninger fra interviews ikke har skulle stå alene i specialet har jeg i forbindelse med jeg har benyttet citater, påstande eller holdninger forsøgt at underbygge disse med sekundære data.

### **Sekundære data:**

For at sikre reliabiliteten i de sekundære data har jeg igennem mit arbejde med specialeskrivningen forholdt mig kritisk over for de benyttede kilder til den sekundære data. I forbindelse med jeg har benyttet artikler har jeg forholdt mig kritisk til hvem afsender af artiklen er, samt hvem modtager af artiklen er. Dette er gjort for at kunne overveje om der ligger nogen skjulte eller ikke skjulte motiver bag artiklen, som f.eks. hvis afsender er en brancheorganisation, som har en specifik agenda på et givent område. I forhold til benyttede lovgivninger og teorier har jeg ikke forholdt mig yderligere kildekritisk da disse allerede på forhånd er vurderet at være realisable, grundet at disse informationer er offentligt anerkendte indenfor de givende områder.

#### 4.4.2 Validitet

I forbindelse med indsamlingen af den underliggende data er det blevet sikret at den underliggende data er relevant i forhold til problemformuleringen for specialet og at tidspunktet for den indsamlede data ligger indenfor dataindsamlingsperioden.

### **Primære data:**

For at sikre validiteten af den primære data har jeg undersøgt de interviewede personer for hvilken erhvervserfaring, hvor de er ansat, samt om de har kendskab til emnet, som de bliver interviewet om. I forbindelse med de foretagne interviews fremgår det at personerne, som bliver interviewet, har kvalificerede holdninger og påstande til emnet, som bakker op om at personerne er valide, samt at interviewene kan benyttes til specialet.

### **Sekundære data:**

I specialet har jeg sikret validiteten for den sekundære data ved forskellige handlinger. For lovgivninger og standarder er det sikret at det er den seneste version der er benyttet. For artikler har jeg været kritisk over for hvem afsender af artiklen er, været kritisk overfor hvornår artiklen er publiceret for at sikre at denne fortsat er relevant, samt gennemgået artiklerne nøjsomt.

### **4.5 Kildekritik**

Der er i specialet benyttet en række forskellige kilder til at underbygge og belyse specialets problemstilling fra flere forskellige sider. Kilderne, som er benyttet i specialet, bliver brugt i større og i mindre grader. Som beskrevet under reliabilitet og validitet har det været vigtigt at jeg har forholdt mig kritisk overfor afsenderen af både den primære og den sekundære data, samt vurdere om emnet bliver præsenteret objektivt eller om der er en bagvedliggende agenda fra afsenderen.

### **Skattestyrelsen**

I specialet benytter jeg rapporter, som SKAT har udgivet "*Virksomhedernes efterlevelse af skattereglerne*" og "*skattegab og offentlige finanser*". Grundlæggende må det vurderes at skattestyrelsen præsenterer sine rapporter relativt objektivt. Dette er grundet at skattestyrelsen, som udgangspunkt skal sikre at den gældende skattelovgivning bliver overholdt og at der hverken bliver afregnet for meget eller for lidt skat. På baggrund af ovenstående er det vurderingen at skattestyrelsen er en troværdig og objektiv kilde.

### **Copenhagen Economics**

I modsætning til skattestyrelsen er en offentlig institution er Copenhagen Economics en privat virksomhed. Copenhagen Economics er en konsulentvirksomhed hvis primære arbejde består i at udarbejde forskellige økonomiske analyser på bestilling. I dette tilfælde er den økonomiske rapport, som Copenhagen Economics har udarbejdet bestilt af FSR. I og med at den økonomiske rapport er bestilt af FSR (ekstern part) mod betaling, vil dette betyde at der automatisk opstår en afhængighed fra Copenhagen Economics side grundet at de ønsker at tilfredsstille deres kunde. Samtidig med afhængighedsforholdet er der også en vis sandsynlighed for at FSR ønsker at Copenhagen Economics rapport skal belyse emnet fra

en bestemt vinkel, hvorfor rapporten ikke vurderes at være så objektiv, som muligt. Dette betyder formentligt at rapporten er blevet præget i en bestemt retning fra FSR side. Dog vurderes det fortsat at rapporten er brugbar, på baggrund af Copenhagen Economics lever af at udarbejde rapporter som disse, hvorfor de må have et ønske om at opretholde deres troværdighed og ikke udarbejde en utroværdig rapporter.

## **FSR**

"*FSR – Danske revisorer*" er den danske revisorbranches brancheorganisation. FSR arbejder ifølge dem selv inden for revision, regnskab, skat og virksomhedsøkonomi. FSR er en af de væsentligste kilder i specialet, grundet der i specialet bliver benyttet forskellige former for publikationer fra FSR, herunder analyser, publikationer, samt interview med Anders Lau. I og med at FSR repræsenterer revisorerne og deres branche vil det være forventeligt at deres publikationer og analyser vil være præget fra denne retning. I forbindelse med at publikationer og analyser fra FSR bliver benyttet i specialet, skal der derfor tages højde for at de konklusioner, påstande, samt andre holdninger, som kommer fra FSR's side må det antages at disse er subjektivt påvirket.

Selvom publikationerne og interviewet med Anders Lau må forventes at være subjektivt påvirket, er publikationer, analyse og interview alligevel benyttet i specialet. Årsagen til FSR fortsat er benyttet er at FSR har en vigtig rolle i forhold til specialets emne, samt at jeg på forhånd var indforstået med at de er en brancheorganisation. Inden jeg har benyttet publikationer, analyser eller dele af interview med Anders Lau har jeg kritisk overvejet hvorvidt den enkelte publikation, interview eller analyse er subjektivt påvirket.

## **Interviews**

Personerne som er blevet interviewet i forbindelse med specialet, må alle forventes at have en betydelig subjektivitet i deres svar, holdninger, påstande mv. Det subjektive i deres svar vil enten komme fra deres egne personlige holdninger eller fra den virksomhed eller brancheorganisation, som de er ansat i.



## 5. Aftalegrundlag om revisorpligt

I dette afsnit bliver der redegjort for det nye aftalegrundlag som omhandler revisorpligt, omkring de nye sanktioner, samt set med et internationalt perspektiv.

### 5.1 Beskrivelse af aftalegrundlag

D. 23 juni 2021, indgik Socialdemokratiet, Venstre, SF, Radikale Venstre, Enhedslisten, Nye Borgerlige og Alternativet en aftale ved navn "Det fremadrettede behov for revision". Af aftalegrundlaget fremgår der to formål med aftalen, hvilket er at sikre færre fejl i regnskaberne, samt at bekæmpe svindel og skatteunddragelse. Der fremgår ydermere at man fra politisk side ønsker at slå hårdere ned på virksomheder, som bevidst svindler og bryder reglerne.

Aftalen som er blevet indgået, indeholder flere punkter. Det første punkt går på at virksomheder indenfor 11 specifikke risikobrancher med en omsætning på 5-8 mio. kr. fremadrettet skal have en valgfri revisorerklæring i deres regnskaber. Før denne aftale har virksomheder som hører ind under disse krav, ikke haft nogen pligt til at have en revisorerklæring i deres regnskab. (Erhvervsministeriet, 2021)

De 11 risikobrancher, som aftalen omhandler, er følgende:

- Vejgodstransport
- Flytteforretninger
- Restauranter
- Pizzeriaer, grillbarer, isbarer mv.
- Event catering
- Anden restaurationsvirksomhed
- Caféter, værtshuse, diskoteker mv.
- Databehandling, webhosting og lignende serviceydelser
- Webportaler
- Engroshandel med personbiler, varebiler og minibusser
- Detailhandel med personbiler, varebiler og minibusser

I aftalegrundlaget fremgår det at man forventer at virksomhederne, som nu skal have en revisor tilknyttet, vil være bedre til at "efterleve de basale bogføringsrutiner og angivelsesfrister for skatte- og momsangivelser". Uden en videre uddybelse beskrives det i aftalegrundlaget at man forventer at kravet om en valgfri revisorerklæring vil gøre at risikoen for regnskabsfejl bliver minimeret, samt at virksomhedernes regelefterlevelse bliver styrket og at fejl i indberetninger bliver minimeret. Årsagen til man fra politisk side har besluttet at virksomhederne har valgfrihed i forhold til hvilken revisor erklæring de ønsker i deres regnskaber er at man ikke ønsker at "der skal være balance mellem omkostningerne og den bedre regelefterlevelse, som følger af kravet om revisorerklæring".

(Erhvervsministeriet, 2021)

Det andet punkt i aftalen omhandler virksomheder med en balancesum på over 50 mio. kr., som fremover ikke kan fravælge revision af deres regnskaber. Dette er på trods af de ikke overstiger to af de tre krav som der ellers stilles til virksomheder før de bliver pålagt at få revideret deres regnskaber. Af aftalegrundlaget fremgår det at Erhvervsministeriet har estimeret at der er ca. 4.500 virksomheder i Danmark med en balancesum på over 50 mio. kr., hvor der kun er 425 virksomheder, som ikke allerede har en erklæring omkring revision eller udvidet gennemgang, hvorfor dette tiltag vil ramme få virksomheder. Årsagen til at man ønsker denne ændring er at man ikke ønsker at virksomheder skal kunne puste deres balancer kunstigt op da man har erfaring med at disse selskaber bliver brugt til kreditsvindel. (Erhvervsministeriet, 2021)

Det tredje punkt i aftalegrundlaget er delt op i to punkter som går på henholdsvis at skærpe regler som skal kunne dæmme op for misbrug af fravalg af revision, samt indførelse af bogføringskontrol for Erhvervsstyrelsen. I forhold til skærpelsen af regler omkring fravalg af revision, medfører aftalen at Erhvervsstyrelsen ud fra en risikovurdering kan pålægge selskaber revisionspligt. Af aftalegrundlaget fremgår det ydermere at selskaber som er vurderet til at have en væsentligt forøget risiko for økonomisk svindel og misbrug, fremadrettet ikke skal kunne fravælge revision. Såfremt at disse selskaber ejes af selskaber eller personer som har bestemmende indflydelse over selskabet, som har fået eller accepteret et bødeforlæg for overtrædelse af hvidvaskloven, eller hvis en person i ledelsen inden for de sidste to år er registreret i konkurskarantænerregisteret. (Erhvervsministeriet, 2021)

Erhvervsstyrelsen får i henhold til aftalegrundlaget også hjemmel til at kunne pålægge et selskab revisionspligt, såfremt at Erhvervsstyrelsen konstaterer at der er væsentlige fejl og mangler i bogføringen. Årsagen til at man fra politisk side har vedtaget dette er fordi man ønsker at give Erhvervsstyrelsen og SKAT flere muligheder for at optrappe og opdage økonomisk svindel. (Erhvervsministeriet, 2021)

Den anden del af punktet går på at Erhvervsstyrelsen får hjemmel til at kunne indhente dokumentation og oplysninger omkring bogføringen i nyregistrerede virksomheder, samt i virksomheder som har fravalgt revision. I tilfælde af virksomhederne ikke kan give fyldestgørende svar, eller Erhvervsstyrelsen kan sandsynliggøre at der er risiko for at virksomhederne har overtrådt bogføringsloven, kan Erhvervsstyrelsen kræve at virksomheden indsender en erklæring fra en godkendt revisor. I tilfælde af at erklæringen udviser grove overtrædelser kan Erhvervsstyrelsen kræve at virksomheden udbedrer fejl og mangler eller pålægge virksomheden revisionspligt. I sidste instans kan Erhvervsstyrelsen sende virksomhederne til tvangsopløsning, såfremt at de ikke foretager korrekt bogføring. Indførelsen af bogføringskontrol sker grundet man mener at overtrædelser af bogføringsloven efter den nuværende lovgivning helt og aldeles afhænger af revisor, grundet revisor er den eneste der har mulighed for at opdage overtrædelse heraf. (Erhvervsministeriet, 2021)

## 5.2 Beskrivelse af sanktioner

En vigtig del af det nye aftalegrundlag er en skærpelse af de sanktioner, som Erhvervsstyrelsen og SKAT har mulighed for at pålægge virksomheder. Af aftalegrundlaget fremgår det at politikerne ønsker at straffe svigs virksomheder hårdere, hvorfor de har skærpet nedenstående sanktioner.

I forbindelse med virksomhederne ikke overholder bogføringsloven, har Erhvervsstyrelsen i første omgang mulighed for at pålægge virksomheden at rette op på deres bogføring eller pålægge virksomheden revisionspligt. Såfremt at virksomhederne ikke retter op på den fejlagtige bogføring får Erhvervsstyrelsen ny mulighed for at sende virksomhederne til tvangsopløsning, hvilket må beskrives som den ultimative straf i og med at selskabet bliver lukket. Det fremgår at aftalegrundlaget at tvangsopløsning vurderes som en mere effektiv konsekvens på erhvervsområdet i og med at tvangsopløsning lukker selskabet.

I aftalegrundlaget fremgår det at hvis virksomheder ikke overholder bogføringsloven i relation til at opbevare regnskabsmateriale i mindst 5 år, er politikkerne nu blevet enige om at bødernes størrelse skal være større, uden de dog er konkrete i forhold til hvad bøderammen er.

Som nævnt i punkt 6.1 får Erhvervsstyrelsen også mulighed for at pålægge revisionspligt såfremt at de ud fra en risikovurdering vurderer at der er en væsentligt forhøjet risiko, hvilket må tolkes som en mildere sanktion i forhold til at modtage en bøde, tvangsopløsning eller fængselsstraf.

## 6. Det offentlige tilsyn med revisorer

Formålet med det offentlige tilsyn af revisorer er at sikre at sikre at offentligheden kan have tillid til revisorer og til de erklæringer med sikkerhed som revisor afgiver.

Erhvervsstyrelsen er ansvarlig for at udføre det offentlige tilsyn af revisorer. I forbindelse hermed foretager Erhvervsstyrelsen kvalitetskontrol, samt undersøgelser, for at kontrollere



Figur 1: Erhvervsstyrelsen – Tilsynsplan fra 2020 for Erhvervsstyrelsens tilsyn med godkendte revisorer og

at kvaliteten på revisors arbejde lever op til standarderne. I tilfælde af at Erhvervsstyrelsens undersøgelsesenhed vurderer at der er et grundlag som gør at der skal reageres eller sanktioneres mod revisor, bliver sagen indsendt til Revisornævnet. (Erhvervsstyrelsen, 2020) Erhvervsstyrelsen laver årligt kvalitetskontrol af revisionsvirksomheder for netop at

sikre at kvaliteten lever op til standarderne. I kvalitetskontrollen i 2017 fremgår det at Erhvervsstyrelsen har gennemgået samlet 557 erklæringsopgaver, hvoraf 23 af erklæringerne var for PIE virksomheder, mens de resterende 534 var for ikke-PIE virksomheder. Alle erklæringerne som bliver gennemgået i forbindelse med

kvalitetskontrollen, er kun erklæringer afgivet efter RL §1, stk. 1 og 2 hvilket vil sige at det er erklæringer med sikkerhed og derfor ikke assistanceerklæringer. (Erhvervsstyrelsen, 2020) Revisornævnet er den dømmende magt når det kommer til det offentlige tilsyn med revisorer. I henhold til RL §43 består revisornævnet af en formand som skal være dommer, samt derudover 16 øvrige medlemmer hvoraf 8 af dem skal være godkendte revisorer, men de resterende 8 skal være regnskabsbrugere. Af de medlemmer som repræsenterer regnskabsbrugerne skal mindst 2 af disse have ledelseserfaring fra virksomheder af interesse for offentligheden. Revisornævnets arbejde består i at behandle klager over godkendte revisorer, som har afgivet erklæringer efter RL §1, stk. 2, og 3, hvor revisor ved afgivelse af erklæringen ikke har levet op til sine forpligtelser, som offentlighedens tillidsrepræsentant, samt såfremt erklæringen ikke udelukkende skal benyttes af hvervgiveren. (Nævnenes Hus)

## 7. Former for revisorer

Revisorer er underlagt bekendtgørelse af lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, bedre kendt som revisorloven (RL). Lovens indhold er beskrevet i lovens kapital 1, §1. følgende betingelserne for godkendelse og registrering af revisorer og revisionsvirksomheder, vilkår i forhold til udførelse af revision mv., samt derudover indeholder loven også regler om offentligt tilsyn med godkendte revisorer og revisionsvirksomheder.

Som beskrevet ovenfor omfatter loven kun godkendte revisorer og godkendte revisionsvirksomheder hvor loven beskriver betingelser og vilkår for disses virke. Det fremgår af RL §1, stk. 2 og 3 at loven anvendes i forbindelse med godkendte revisorer afgiver erklæringer om revision eller andre erklæringer, som ikke udelukkende benyttes til internt brug i selskabet, som erklæringen bliver afgivet til. Den konkrete lovtekst er som følger:

*”Loven finder anvendelse ved revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber, herunder revisors udtalelser om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven, og ved revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug” (RL §1, stk. 2).*

*"Lovens §16, stk. 4, §22, §30, §§43 og 44, §§45-47, 47c og §54, stk. 4, 1. pkt., finder tillige anvendelse ved revisors afgivelse af andre erklæringer, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug" (RL §1, stk. 3).*

### 7.1 Revisorloven

§1 i revisorloven beskriver lovens anvendelsesområde som følger *"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."*

Dette betyder at revisorloven udelukkende er gældende for "godkendte revisor", samt for "godkendte revisionsvirksomheder". Derudover bestemmer loven betingelser og vilkår for disses aktivitet. Det fremgår af §1, stk. 2 og stk. 3 at loven gælder for afgivelse af revisionspåtegninger, samt for afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, som ikke udelukkende er bestemt det selskab som erklæringen omhandler. Dette er beskrevet som følger i loven *"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 andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.*

*Stk. 3. Lovens § 16, stk. 4, § 22, § 30, §§ 43 og 44, §§ 45-47, 47 c og § 54, stk. 4, 1. pkt., finder tillige anvendelse ved revisors afgivelse af andre erklæringer, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug."*

Ud fra det oplyste afsnit fra revisorloven kan det konkluderes at revisorloven, som tidligere nævnt er gældende for godkendte revisorer og godkendte revisionsvirksomheder, samt at disse er underlagt revisorlovens bestemmelser når disse ønsker at afgive en erklæring som hører under RL §1 stk 2. og stk. 3. Nedenfor er erklæringerne beskrevet:

Revisionspåtegninger:

Revisionspåtegninger på årsrapporter dertilhørende andre erklæringer med sikkerhed, som ikke udelukkende er bestemt til hvervgiveren, hvilket fremgår af RL §1, stk. 3.

Andre erklæringer:

Andre erklæringer indebærer erklæringer uden sikkerhed, som kræves grundet gældende lovgivning kræves eller som ikke kun er bestemt for hvervgiveren. I forbindelse med afgivelse af sådanne erklæringer er revisor ikke omfattet af hele revisorloven jf. RL §1, stk. 3.

Erklæringer udenfor lovgivning:

Med erklæringer udenfor lovgivning menes der erklæringer både med eller uden sikkerhed, men som ikke er krævet grundet lovgivning, men som kun er bestemt til hvervgiverens interne brug. I forbindelse med afgivelse af sådanne erklæringer er revisor ikke omfattet af revisorloven.

I denne afhandling fokuseres der på de typer af erklæringer, som der kan afgives på et regnskab. Dette er grundet problemstillingen fokuserer på at flere virksomheder skal til at have en valgfri erklæring fra revisor på deres regnskaber.

Revisorloven beskriver derudover en lang række forhold, som revisor skal overholde i forbindelse med sit virke. De forhold som er beskrevet, er følgende: revisors accept og fortsættelse af kundeopgaver, revisors uafhængighed, revisors professionelle skepsis, en uddybning af god revisorskik, revisors fratreden, revisionsprotokollat, revisors rapportering om økonomiske forbrydelser, revisors dokumentation ved opgaver, revisors interne organisation, kvalitetsstyring og kvalitetskontrol af revisor, revisors tavshedspligt, offentligt tilsyn af revisor, samt strafbestemmelser. (Füchsel, 2017)

Foruden at revisorloven er med til at bestemme hvilke erklæringer fra en godkendt revisor der er underlagt revisorloven, er loven også en bestemmende og regulerende lov i forhold til revisors opgaver, samt for hvordan revisorer skal opføre sig i deres virke. Det vigtige i forbindelse med gennemgangen af revisorloven er at revisors opgaver, erklæringer, opførelse, handlinger, samt organisation alle er reguleret af revisorloven. Dog er der i tillæg til loven konkrete revisionsstandarder, som meget specifikt beskriver revisors arbejdsopgaver, samt hvilke specifikke handlinger, som revisor skal udføre i forbindelse med disse opgaver.

## 7.2 Godkendte revisorer og godkendte revisionsvirksomheder

Som nævnt i afsnit 6 er revisorloven udelukkende gældende for godkendte revisorer, samt godkendte revisionsvirksomheder. I revisorloven §1 a, stk. 1 er en godkendt revisor

beskrevet som en person der er godkendt efter RL §3, 10 og 11. Godkendt revisor gemmer på de underliggende titler statsautoriserede- og registrerede revisorer. Begge former for revisorer kan jf. revisorloven afgive erklæringer efter "Bekendtgørelsen om godkendte revisorerers erklæringer". Statsautoriserede- og registrerede revisorer er de eneste der kan afgive erklæringer efter bekendtgørelsen om godkendte revisorerers erklæringer.

RL §1 a, stk. 2 beskriver "Godkendte revisionsvirksomheder" som virksomheder, der er godkendt efter RL §13. Kort beskrevet, dækker RL§13 over at alle virksomheder, der af Erhvervsstyrelsen er godkendte til at drive godkendte revisionsvirksomheder. Eftersom specialet ikke omhandler ikke godkendte revisionsvirksomheder, bliver der ikke gået nærmere i dybden med dette.

### 7.3 Ikke godkendte revisorer

Revisor er ikke en beskyttet titel i Danmark, hvorfor alle i dag kan kalde sig for revisor. Hvilket vil sige at personer uden uddannelse, erhvervs erfaring eller anden form for teoretisk baggrund i dag vil kunne kalde sig for revisor. De vil dog ikke kunne kalde sig for Statsautoriserede revisor eller registreret revisor, som begge er en beskyttet titel under godkendte revisorer. Dermed er der her en væsentlig forskel på godkendte revisorer og ikke godkendte revisorer. Forskellen ligger i at de godkendte revisorer har fået en beskikkelse til at kunne afgive erklæringer, hvor i mod de ikke godkendte revisorer ikke har modtaget nogen beskikkelse til at kunne afgive erklæringer, hvorfor det for de ikke godkendte revisorer f.eks. vil være strafbart at afgive en erklæring på en årsrapport. (V., 2020)

### 7.4 Offentlighedens tillidsrepræsentant

Erhvervsstyrelsen har i 2002 offentliggjort en rapport hvori revisionskommissionen har beskrevet offentlighedens tillidsrepræsentant, som følger:

*"Begrebet har til formål at angive, at revisor ved udførelse af revision eller i øvrigt ved afgivelse af erklæringer og rapporter – der er egnet til fremvisning overfor offentligheden eller kræves efter lovgivningen – også skal varetage hensynet til virksomhedens omverden såsom myndigheder, medarbejdere, kreditorer og investorer, selvom revisor er valgt af virksomheden, som kan have modstående interesser. Er erklæringer eller rapporten kun til intern brug må dette fremgå af selve erklæringen eller rapporten."* (Revisionskommissionen, 2002)

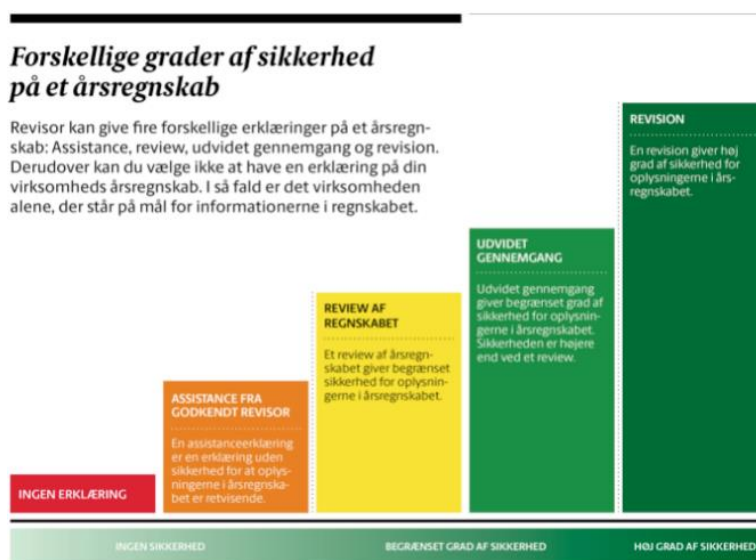


Denne beskrivelse stemmer godt overens med hvordan offentlighedens tillidsrepræsentant bliver beskrevet i revisorloven hvor det fremgår i henhold til RL §16 at revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant i forbindelse med revisors arbejde. For at leve op til offentlighedens tillidsrepræsentant beskriver revisorloven at revisor skal udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik. Dette indbefatter i henhold til RL §16 at revisor skal udvise professionel skepsis, integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence, samt fornøden omhu ved udførelsen af opgaverne.

## 8. Beskrivelse af revisors rapportering

I forbindelse med sit arbejde har revisor forskellige muligheder for at kommunikere resultatet af sit arbejde til den daglige og øverste ledelse. Rapporteringen til ledelsen i virksomhederne sker via enten management letter eller via et revisionsprotokollat. Rapporteringen som sker via management letter eller via et revisionsprotokollat er oftest meget beskrivende. Der indgår her en beskrivelse af hvad det er for et arbejde revisor har udført, hvis revisor har fundet nogen væsentlige forhold bliver disse beskrevet med eventuelle anbefalinger til hvordan forholdene skal oprettes, uvæsentlige forhold, som f.eks. ikke korrigeret fejl, som for revision har været uvæsentlige. (Füchsel G. L., 2017) Den eksterne rapportering til

tredjemand sker via revisionspåtegningen i regnskaberne, hvor revisor erklærer sig på om hvorvidt regnskabet giver et retvisende billede eller ej. Formålet med afgivelsen af erklæringen er at forhøje troværdigheden af oplysningerne, som fremgår af regnskaberne. I afsnit 6.1 blev det beskrevet revisor kunne afgive forskellige former for erklæringer, alt efter hvad det er for et stykke arbejde revisor skal lave. I figur 2 fremgår de forskellige erklæringsformer, som revisor kan afgive på et regnskab. De enkelte erklæringer har forskellige grader af sikkerhed, som det også fremgår



Figur 2: FSR – Årsregnskabet – Hvilken sikkerhed skal du vælge? (Holm, 2018)

af modellen. En assistanceerklæring er den erklæringsform med mindst sikkerhed i og med der ikke er nogen sikkerhed ved denne erklæring. Den første erklæring, som indeholder en grad af sikkerhed er en reviewerklæring, denne indeholder en begrænset sikkerhed. Udvidet gennemgang er niveauet over en reviewerklæring, som fortsat indeholder en begrænset grad af sikkerhed, som dog er højere end en reviewerklæring. Erklæringen med den højeste grad af sikkerhed er revision, som er den eneste af erklæringstyperne som giver en høj grad af sikkerhed. (Holm, 2018)

Erklæringerne med sikkerhed bliver udformet ud fra IFAC's begrebsramme, som helt overordnet danner rammerne for hvordan en erklæringsopgave med sikkerhed skal udfærdiges og hvilke elementer denne skal indeholde. Grundet de meget overordnede rammer, som IFAC's begrebsramme indeholder er der udarbejdet konkrete erklæringsstandarder for de enkelte erklæringstyper. (Füchsel G. L., 2017, s. 173)

Af RL §22 fremgår det at når revisor udfører arbejde efter RL §1, stk. 2 og 3 revisor i visse tilfælde skal rapportere direkte til de relevante offentlige myndigheder, dette afhænger af hvilke forhold revisor finder i forbindelse med deres arbejde.

## 8.1 Revision

I henhold til årsregnskabslovens §135, stk. 1, pkt. 1 skal virksomheder, som er underlagt regnskabsklasse B, C eller D som udgangspunkt have deres årsregnskab revideret af minimum en godkendt revisor. En revisionserklæring er som tidligere nævnt den erklæringstype med den højeste grad af sikkerhed, hvilket også er beskrevet i ISA 700, som er de internationale standarder for revision. I forbindelse med udførelsen af en revision foretager revisor forespørgsler til ledelsen og relevante medarbejdere hos selskabet som revideres, analyser, samt gennemgår kontroller. Kontrollerne som bliver gennemgået kan f.eks. være fysisk kontrol, observation eller indhentelse af eksterne bekræftelser. (Füchsel G. L., 2017, s. 209)

### 8.1.1 Forbehold i revisionserklæring

I forbindelse med revisor afgiver sin revisionserklæring skal revisor tilpasse revisionspåtegningen, så den konklusion, som revisor er kommet frem til via sin revision. Såfremt revisor ikke har fundet nogen forhold i forbindelse med sin revision skal revisor i henhold til ISA 700 og erklæringsbekendtgørelsen §4 afgive en blank påtegning. I tilfælde

revisor har fundet væsentlige forhold, som f.eks. manglende revisions dokumentation eller at revisor vurderer at regnskabet indeholder væsentlig fejlinformation, skal revisor afgive en modificeret revisionspåtegning for at gøre regnskabslæser opmærksom på forholdene.

(Füchsel G. L., 2017, s. 220)

I tilfælde hvor revisor finder forhold, som gør at revisor skal modificere sin påtegning, har revisor forskellige former for muligheder for at modificere sin påtegning i henhold ISA 705, samt erklæringsbekendtgørelsen §6. Revisor har mulighed for at afgive følgende konklusioner:

- Konklusion med forbehold
- Afkræftende konklusion
- Manglende konklusion

Når revisor afgiver en konklusion med forbehold, er det grundet revisor f.eks. vurderer at en enkelt regnskabspost indeholder væsentlig fejlinformation, men at denne fejlinformation ikke er gennemgribende for regnskabet.

En afkræftende konklusion betyder at revisor også mener at regnskabet indeholder væsentlig fejlinformation, men modsætning til ovenstående mener revisor her at fejlinformationen er gennemgribende for regnskabet og revisor dermed ikke mener at regnskabet giver et retvisende billede.

Den sidste form for konklusion er en manglende konklusion, som betyder at revisor ikke har været i stand til at indhente egnet og tilstrækkelig revisionsdokumentation hvor revisor vurderer at manglen er væsentlig og gennemgribende for hele regnskabet. (Füchsel G. L., 2017, s. 245)

#### 8.1.2 Fremhævelse af forhold

Udover at revisor kan modificere sin revisionspåtegning i forhold til forbehold, har revisor også pligt til at omtale andre forhold, som revisor finder i forbindelse med sin revision. De forskellige fremhævelser af forhold kan kategoriseres, som følger (Füchsel G. L., 2017, s. 246):

- Fremhævelser vedrørende forståelse af regnskab og fremhævelser vedrørende forståelse af revision
- Omtale af væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift
- Rapporteringsforpligtelser i henhold til erklæringsbekendtgørelsens §7, stk. 2

#### *8.1.2.1 Fremhævelser vedrørende forståelse af regnskab og fremhævelser vedrørende forståelse af revision*

Fremhævelser vedrørende forståelse af regnskab kan f.eks. være hvis der er tvivl om en igangværende retstvist eller hvis virksomheden har været ude for en ulykke, som vurderes at have en betydelig indflydelse på regnskabet. Fremhævelser vedrørende forståelse af revisionen kan f.eks. være begrænsninger i revisionen eller en uddybning af revisors ansvar. (Füchsel G. L., 2017, s. 247) Disse fremhævelser bliver alle styret af ISA 706, samt erklæringsbekendtgørelsens §7. Disse forhold skal fremhæves til brug for regnskabslæseren kan forstå regnskabet. (Füchsel G. L., 2017, s. 246)

#### *8.1.2.2 Omtale af væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift*

I forhold til omtale af væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift skal revisor fremhæve dette når revisor er enig med ledelsen i deres beskrivelse af usikkerheden omkring den fortsatte drift og deres forudsætninger som ligger til grund herfor. (Füchsel G. L., 2017, s. 247) I tilfælde hvor revisor er uenig med ledelsen omkring hvorvidt de modtagne oplysninger fra ledelsen er tilstrækkelige eller revisor er uenig i de forudsætninger som ledelsen har lagt til grund for den fortsatte drift, skal revisor i stedet for omtale af væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift, tage et forbehold jf. ISA 705. Omtale om væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift bliver reguleret efter ISA 570. (Füchsel G. L., 2017, s. 247)

#### *8.1.2.3 Rapporteringspligt - erklæringsbekendtgørelsens §7, stk. 2*

Denne kategori bliver typisk benævnt, som rapportering af andre forhold. Fremhævelse af andre forhold skal benyttes når revisor i forbindelse med sin revision har fundet et forhold, som giver revisor en begrundet mistanke om at ledelsen eller enkelte medlemmer af ledelsen kan ifalde straf- eller erstatningsansvar som følge af at have handlet eller udeladt forhold, som vedrører selskabet, tilknyttede selskaber, virksomhedsdeltagere, kreditorer eller medarbejdere. (Füchsel G. L., 2017, s. 249)

I tilfælde hvor revisor støder på sådanne forhold skal revisor oplyse herom og derved sikre at kreditorer, aktionærer, offentlige

	Uvæsentlige forhold	Begrundet mistanke om erstatnings- eller strafansvar	Kriminalitet af grov beskaffenhed
Rapportering	Ingen rapportering	Rapportering i revisionspåtegning	Rapportering til ledelsen og eventuelt SØIK samt rapportering i revisionspåtegning

Figur 3: (Füchsel G. L., 2017, s. 249)

myndigheder, samt andre regnskabslæsere bliver korrekt orienteret omkring eventuelle lovbrud. (Füchsel G. L., 2017, s. 249)

I tilfælde af revisor opdager kriminalitet eller lovovertredelser har revisor pligt til at rapportere disse forhold i enten en eller flere af følgende steder afhængigt af hvad det er for nogen forhold eller lovovertredelser, som revisor har konstateret: revisionspåtegning, underretning til ledelsen, samt underretning til SØIK (Statsadvokaten for Særlig Økonomisk og International Kriminalitet). (Füchsel G. L., 2017, s. 249) Såfremt at revisor støder på særligt grove lovovertredelser skal revisor jf. RL §22

med det samme underrette relevante offentlige myndigheder om forholdet. RL §22 beskriver hvordan revisor skal rapportere når revisor støder på særlig grove lovovertredelser. (Füchsel G. L., 2017, s. 255) Nedenfor er listet forhold, som bør medfører fremhævelse af forhold jf. erklæringsbekendtgørelsens §7, stk. 2 (Füchsel G. L., 2017, s. 250):

- Straffelovens §28, berigelsesforbrydelse og andre strafbare formuekrænkelser vedrørende virksomheden, samt skatte-, afgifts- og tilskudslovgivning
- Lovgivning om regnskabsaflæggelse, bogføring og opbevaring af regnskabsmateriale
- Overtrædelse af EU-tilskudslovgivning
- Ulovligt kapitalejerlån
- Overtrædelse af selskabslovgivningens bestemmelser om egne aktier eller anparter
- Uforsvarligt udlodning af udbytte
- Overtrædelse af kapitalbestemmelserne
- Manglende eller fejlagtig angivelse af moms og A-skat

Revisor skal ikke rapportere totalt uvæsentlige forhold, som undtagelse hertil skal revisor altid rapportere såfremt der har været overtrædelser af bogføringsloven. (Füchsel G. L., 2017, s. 254) I forbindelse med revisors rapportering af lovovertredelser skal revisor

overveje hvor væsentlig overtrædelsen er, hvilken betydning overtrædelsen kan have for regnskabslæseren, om overtrædelsen stammer fra tidligere regnskabsår, er der tale om en enkelt fejltagelse eller er det en fejltagelse som går igen, samt gøre sig overvejelser om hvor stort omfanget er af overtrædelsen. (Füchsel G. L., 2017, s. 253) Såfremt revisor vurderer at forholdene skal rapporteres, skal disse fremgå af revisionspåtegningen således at den konkrete virksomheds interessenter kan blive oplyst herom.

#### *8.1.2.4 Intern rapportering*

Som beskrevet i foregående afsnit er revisionspåtegningen revisors rapporterings kanal til omverdenen og offentligheden. Foruden den offentlige rapporteringskanal har revisor også mulighed for at rapportere internt til virksomheden, dette kan som tidligere nævnt ske via en revisionsprotokol eller et management letter. De to interne rapporteringskanaler er revisors officielle kommunikationsvej til henholdsvis bestyrelsen og den daglige ledelse. En revisionsprotokol har indtil juni 2016 været lovpligtigt for alle virksomheder, som får revideret deres regnskab, dette blev ændret i juni 2016 så dette ikke længere er et krav, dog er der en undtagelse for PIE virksomheder hvor det fortsat er lovpligtigt at føre en revisionsprotokol. (Füchsel G. L., 2017, s. 381) Et revisionsprotokollat indebærer bl.a. beskrivelse af hvordan revisionen er udført, hvilke væsentlige og uvæsentlige forhold, som revisor har konstateret i forbindelse med revisionen. Revisor vil også skulle beskrive eventuelle lovovertredelser i revisionsprotokollen, samtidig med at revisor også beskriver forholdet i sin revisionspåtegning. Der er ingen krav til hvornår Revisionsprotokollen eller management letter skal præsenteres for bestyrelsen eller den daglige ledelse, disse kan både blive præsenteret i løbet af et regnskabsår eller i forbindelse med at et regnskab bliver afsluttet. Rapportering til den virksomheders øverste ledelse er underlagt særlige krav som bliver reguleret af ISA 260, samt ISA 265. (Füchsel G. L., 2017, s. 381)

#### *8.2 Udvidet gennemgang*

Udvidet gennemgang er en speciel dansk erklæringsform, som blev indført i 2013, erklæringen er en erklæring med begrænset sikkerhed, men dog højere sikkerhed end der er ved en reviewerklæring. En udvidet gennemgang er i korte træk et review med yderligere supplerende handlinger. Udvidet gennemgang bliver reguleret efter ISRE 2400. De yderligere supplerende handlinger, som skal udføres i forbindelse med udførelsen af en udvidet gennemgang, er følgende: (Louise Nellemann - FSR, 2013)

- Indhentelse af udskrifter fra tingbog, personbog og bilbog pr. balancedagen
- Indhentelse af engagementsbekræftelser pr. balancedagen fra virksomhedens pengeinstitutter
- Indhentelse af oplysninger fra virksomhedens advokatforbindelser (advokatbreve)
- Indhentelse af dokumentation for, at virksomhedens indberetninger af A-skat, AM-bidrag, merværdiafgifter og lønsumsafgifter er korrekt foretaget på grundlag af bogføringen

De supplerende handlinger skal kun udføres når de bliver vurderet relevante. Dette vil f.eks. sige at der kun skal indhentes advokatbreve når en virksomhed har en advokat tilknyttet eller såfremt der har været advokatombudsninger i årets løb.

Udvidet gennemgang er en mulighed for danske virksomheder i regnskabsklasse B, som kan benytte lempelsen jf. ÅRL §135, stk. 1, 2. pkt. som betyder at virksomhederne kan vælge at få lavet en udvidet gennemgang i stedet for en revision, såfremt de er under kravene i ovenstående lempelse.

Formålet med udførelsen af udvidet gennemgang er det samme, som ved en revision, nemlig at kunne konkludere om regnskabet giver et retvisende billede. Revisor har ved en udvidet gennemgang de samme muligheder og forpligtelser, som ved en revision i forhold til at skulle rapportere forbehold, samt fremhævelse af forhold i påtegningen. (Füchsel G. L., 2017, s. 283) I forhold til den interne rapportering til virksomhedens øverste og daglige ledelse er der i henhold til erklæringsbekendtgørelsens afsnit 35 kun krav til at revisor skal rapportere om sit ansvar i forbindelse med opgaven, samt betydelige resultater af den udvidede gennemgang. Der er i henhold til erklæringsbekendtgørelsens afsnit 35 ikke nogen krav til hvordan rapportering skal være udformet.

### 8.3 Review

En reviewerklæring er en erklæring, som kun giver begrænset sikkerhed for oplysningerne som indgår i regnskabet. Handlingerne som en revisor laver i forbindelse med en reviewerklæring er væsentligt færre end ved en revision i og med at revisor, som udgangspunkt kun bruger forespørgsler og oplysninger fra ledelsen, samt foretager analytiske handlinger. Såfremt revisor skal udføre yderligere handlinger eller foretage kontrol af modtagne oplysninger i forbindelse med en reviewerklæring, skal det være

grundet de oplysninger ledelsen giver eller grundet udfaldet af de analytiske handlinger giver anledning til yderligere handlinger eller kontrol heraf. Reviewerklæringer bliver reguleret af ISRE 2400 i lighed med udvidet gennemgang, erklæringstypen kan i lighed med udvidet gennemgang benyttes af virksomheder, som kan benytte undtagelsen i ÅRL §135, stk. 1, 2. pkt. (Kiernzer, 2019, s. 48)

I forhold til revisors rapportering er denne den samme som ved revision og udvidet gennemgang når det kommer til forbehold i påtegningen. Der er derimod forskelle imellem hvilke forhold revisor skal fremhæve i forbindelse med en reviewerklæring og hvad revisor skal fremhæve ved udvidet gennemgang og revision. Forskellene ligger i at revisor i forbindelse med en reviewerklæring ikke måtte fremhæve forhold som omhandler ledelsesansvar eller lovovertrædelser, hvilket betyder at revisor kun må fremhæve forhold, som gør at regnskabslæser opnår forståelse for årsrapporten og reviewet. (Füchsel G. L., 2017, s. 326)

#### 8.4 Assistance

Den sidste erklæringsform er en assistanceerklæring. En assistanceerklæring er endnu en lempelse til ÅRL §135, stk. 1, 3. pkt. hvilket betyder at virksomheder, som i to på hinanden følgende år ikke overstiger følgende grænser vil kunne benytte sig af en assistanceerklæring:

- En balancesum på DKK 4. mio.
- En nettoomsætning på DKK 8. mio.
- Et gennemsnitligt antal fuldtidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret på 12 personer

Assistanceerklæring er den eneste erklæring til et regnskab, som er helt uden sikkerhed, hvilket betyder at regnskabslæser ikke får nogen grad af sikkerhed for de oplysninger, som er indeholdt i regnskabet. Revisors arbejde består i at bistå ledelsen med assistance i forhold til at opstille regnskabet, så det efterlever de gældende krav typisk, vil den gældende lovgivning være årsregnskabsloven. Assistanceerklæringen bliver reguleret af ISRS 4410. (Kiernzer, 2019, s. 180)

I forbindelse med revisor udfører sit arbejde i forbindelse med en assistanceerklæring er revisor fortsat underlagt en del af revisorloven, som betyder at revisor fortsat skal efterleve de etiske regler, som FSR har beskrevet. Dette betyder at revisor fortsat skal have professionel kompetence samt udfører opgaven med omhu jf. RL §16, stk. 4. Derudover har



revisor fortsat tavshedspligt jf. RL §30, samt har revisor pligt til at oplyse om at revisor ikke er uafhængig i assistanceerklæringen. Assistanceerklæringen er den eneste erklærings type hvor revisor ikke skal være uafhængig, dog skal revisor, som nævnt ovenfor oplyse omkring dette hvis det er tilfældet i assistanceerklæringen. (Kiernzer, 2019, s. 178)

Grundet assistanceerklæringen er uden sikkerhed, er dette også den eneste af erklæringsformerne hvor revisor ikke udtaler sig om oplysningerne i regnskabet. Revisor må i forbindelse med en assistanceerklæring ikke modificere påtegningen. Dette betyder at hvis revisor f.eks. bliver opmærksom på at grundlaget til regnskabet ikke er fuldstændigt, skal gøre ledelsen opmærksom herpå og bede dem rette op på forholdet. Såfremt at ledelsen ikke retter op på forholdet, som revisor har gjort opmærksom på, skal revisor fratræde opgaven og derved ikke afgive nogen erklæring. (Füchsel G. L., 2017, s. 373)

### 8.5 Rapportering ved særlig grove lovovertrædelser

Revisor har ikke kun pligt til at rapportere i henhold til erklæringsbekendtgørelsens §7, stk. 2, revisor har også rapporteringspligt i henhold til RL §22 hvilket betyder at såfremt revisor opdager at det mest sandsynlige er at et eller flere ledelsesmedlemmer begår kriminalitet i forbindelse med deres virke i virksomheden, samt at revisor har en begrundet mistanke om at kriminaliteten løber op i væsentlige beløb eller at den formåede kriminalitet er af særlig grov karakter. (Kiernzer L. , 2018, s. 158) Grov kriminalitet vil typisk blive beskrevet, som formueforbrydelser, som det dog ikke udelukkende kan afgrænses til. Eksempler på formueforbrydelser kan være underslæb, bedrageri, databedrageri, mandatsvig, skyldnersvig, samt told-, skatte-, afgifts- eller tilskudssvig. (Kiernzer L. , 2018, s. 153) Revisor har rapporteringspligt såfremt revisor finder et eller flere af ovenstående forhold, hvilket betyder at revisor har pligt til at gøre den øverste ledelse opmærksom på forholdet, efterfølgende har den øverste ledelse 14 dage til at rette op på forholdet, samt pligt at dokumentere dette overfor revisor. Såfremt at den øverste ledelse ikke er i stand til at kunne dokumentere at de har rettet op på forholdet og foretaget de relevante handlinger, har revisor pligt til at informere SØIK om den formodede kriminalitet. (Kiernzer L. , 2018, s. 158)

I forhold til ovenstående rapporteringspligt er der undtagelser for anparts- og aktieselskaber, som er ejet af en enkelt person og hvor den person også er den daglige ledelse. Undtagelsen går på at revisor i stedet for at skulle underrette den øverste ledelse i stedet skal underrette SØIK jf. RL §22 stk. 2. Årsagen til at SØIK skal underrettes og ikke den daglige ledelse skyldes at revisor i disse tilfælde vil give den formodede lovovertræder besked om revisor er bekendt med at den daglige ledelse har foretaget lovovertrædelser. Rapporteringspligten i ovenstående eksempel er gældende uanset hvilken erklæring revisor afgiver på regnskabet. (Kiernzer L. , 2018, s. 158)

### 8.6 Fordele og ulemper ved erklæringerne for virksomhederne

Set for de virksomheder, som bliver omfattet af revisorpligt er der fordele og ulemper ved hver enkelt erklæring, disse bliver oplistet nedenfor:

#### Revisionserklæring

##### Fordele

- Virksomhedernes regnskab bliver revideret og ledelsen får en sikkerhed for at deres bogføring mv. bliver foretaget korrekt.
- Revisionserklæringen gør at virksomhedens omverden kan stole på virksomhedens regnskab. Dette kan f.eks. være relevant for ens bank eller leverandører.

##### Ulemper

- En revisionserklæring er dyrere sammenlignet med de andre former for erklæringer.
- En revisionserklæring er mere administrativ tung for virksomhederne sammenholdt med de øvrige typer af erklæringer.

#### Udvidet gennemgang

##### Fordele

- En udvidet gennemgang viser til omverdenen at regnskabet er forsynet med en højere grad af sikkerhed.
- Udvidet gennemgang er billigere for virksomhederne, sammenholdt med en revisionserklæring.

### *Ulemper*

- Udvidet gennemgang er dyrere, sammenholdt med en review og en assistanceerklæring.
- Udvidet gennemgang er mere administrativt tungt sammenholdt med en review og en assistanceerklæring.

### Review

#### *Fordele*

- Erklæringsformen er billigere sammenholdt med erklæringerne udvidet gennemgang og revision.
- Det er en betydeligt lettere erklæring rent administrativt sammenholdt med en erklæring for udvidet gennemgang og revision.

#### *Ulemper*

- Erklæringen giver kun en begrænset sikkerhed, hvorfor omverdenen ikke vil tillægge denne nogen væsentlig betydning.

### Assistanceerklæring

#### *Fordele*

- Den billigste erklæringsform for virksomhederne.
- Administrativt let

#### *Ulemper*

- Erklæringen giver ingen sikkerhed for omverdenen for at informationerne i regnskabet er korrekte.

#### 8.6.1 Delkonklusion

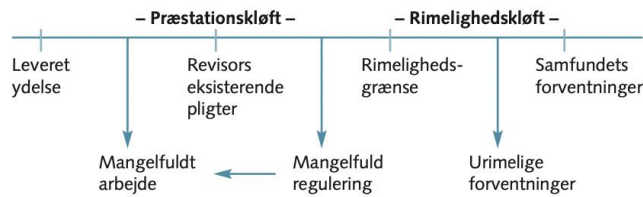
Det kan overordnet konkluderes at jo højere grad af sikkerhed virksomhederne ønsker at revisor påtegningen skal have, desto dyrere og mere omfattende bliver det for virksomhederne. Det kan derudover konkluderes at revisionserklæringen, samt erklæringen for udvidet gennemgang giver virksomhedernes omverdenen en større sikkerhed for at informationerne, som indgår i regnskabet er korrekt, mens en reviewerklæring og en assistanceerklæring giver en meget begrænset sikker eller slet ingen sikkerhed.

## 9. Forventningskløften

For at kunne vurdere hvilke tiltag der er nødvendige for at nedbringe det nuværende skatte- og momsgebyr, er det nødvendigt at forstå forventningskløften imellem revisorer og samfundet. Det er ikke blot vigtigt at forstå forventningskløften for at kunne vurdere hvilke tiltag der bør gøres for at mindske skatte- og momsgebyret, men også for at forstå hvordan forventningskløften påvirker de politikere, interesseorganisationer mv., som forsøger at påvirke og regulere revisionspligten i den ene eller anden retning.

### 9.1 Teori omkring forventningskløften

Forventningskløften er af flere forskellige professorer blevet undersøgt. Den første var Carl D. Liggio tilbage i starten af 1970'erne. Carl D. Liggio beskrev forventningskløften, som forskellen imellem det reelle arbejde revisor udførte i forbindelse med sin revision og hvad regnskabsbrugeren forventede. En af de måske mest betydningsfulde forskere i relation til forventningskløften er Brenda Porter. Brenda Porter's undersøgelse af forventningskløften resulterede i at hun tilbage i starten af 1990'erne udgav resultaterne af hendes forskning hvor hun beskriver forventningskløften som "the gap between society's expectations of auditors and auditors' performance, as perceived by society". (Porter, 1993, s. 50) Brenda Porter kommer i sin forskning frem til at man ikke udelukkende kan se på hvad man kan forvente af revisor ved en revision, men at man derudover også skal se på hvad der kræves i forbindelse med udførelsen af en revision. På baggrund af dette har Brenda Porter defineret forventningskløften, som to dele. Dette har hun beskrevet, som henholdsvis rimelighedskløften og præsentationskløften. Brenda Porter definerer rimelighedskløften, som hvad samfundet har af forventninger til en revision, samt hvad samfundet kan forvente af revisor i forbindelse med udførelse af en revision. Brenda Porter beskriver præsentationskløften, som forskellen imellem hvad samfundet med rimelighed kan forvente handlinger, som revisor udfører kontra hvad revisor reelt udfører af handlinger i forbindelse med en revision. (Porter, 1993, s. 50)



Figur 4: (Kiertzner, 2007, s. 17)

I Bøgg og Kiertzners bog fra 2007 har de i ovenstående figur illustreret hvordan præsentations- og rimelighedskløften bliver påvirket af henholdsvis mangelfuld regulering, samt mangelfuldt arbejde. (Kiertzner, 2007) For hvad angår rimelighedskløften vil revisor kunne påvirke kløften i og med revisor vurderer hvornår der er udført tilstrækkeligt arbejde. Revisor kan her udføre flere handlinger i forbindelse med sin revision eller oplyse samfundet omkring revisors arbejde og derved mindske forskellen imellem rimelighedsgrænsen og samfundets forventning til revisor. For præsentationskløften regulering har revisor ikke mulighed for at påvirke reguleringen. Det er udelukkende politikkerne, som har mulighed for at påvirke denne i og med det er dem, som vedtager gælden lovgivning. (Kiertzner, 2007, s. 14-15)

## 9.2 Hvordan opstår forventningskløften

I sidste afsnit blev det beskrevet at forventningskløften kan deles op i præsentationskløften og rimelighedskløften. Som det fremgår af figur 4 bliver præsentationskløften påvirket af mangelfuldt arbejde og mangelfuld regulering, mens rimelighedskløften er forskellen på samfundets forventning til revisor og hvad revisor reelt udfører af arbejde. Der kan være flere grunde til at forventningskløften bliver større eller mindre, som det fremgår af afsnit 10 er revisionspligten af flere omgange tidligere blevet lempet for virksomheder i regnskabsklasse B. Lempelserne af revisionspligten kan iflg. Brenda Porter have en effekt på forventningskløften i og med at Brenda Porter beskriver at manglende regulering medfører en større forventningskløft. (Porter, 1993, s. 16-17) Som beskrevet i sidste afsnit kan en anden årsag til en stigende forventningskløft være en øget rimelighedskløft. Der kan være flere årsager til at rimelighedskløften stiger, men en af årsagerne hertil kan større skandalesager, som får mediernes opmærksomhed. Der har igennem de senere år været en række skandalesager, som f.eks. Britta Nielsen, Heseligh<sup>4</sup> og helt tilbage til Stein Bagger og

<sup>4</sup> <https://www.dr.dk/nyheder/penge/overblik-saadan-gik-lysfirma-fra-solstraalehistorie-til-erhvervsskandale>

IT-Factory. Alle de oplyste sager har tilfælles er at de alle besvigelsessager. Foruden alle nævnte sager er besvigelsessager har revisor i flere af sagerne ikke har haft nogen anmærkninger i revisionspåtegningen, hvilket specielt journalister har stillet spørgsmålstegn ved, herunder om revisor har udført sit arbejde tilstrækkeligt og om revisor giver nogen værdi i og med revisor ikke opdager sager som disse. Grundet sager, som disse får stor opmærksomhed fra medierne, kommer fokus der ofte fokus på forventningskløften og om der er tilstrækkelig regulering.

### 9.3 Delkonklusion

En godkendt revisor kan afgive 4 forskellige erklæringer på et regnskab. De forskellige erklæringsformer er revision, udvidet gennemgang, review, samt assistance.

Erklæringsformerne har forskellige grader af sikkerhed for informationerne, som fremgår af regnskabet hvor en revisionserklæring har den højeste grad af sikkerhed, udvidet gennemgang og review har begrænset grad af sikkerhed, mens en assistanceerklæring ingen sikkerhed giver.

Revisors rapportering til omverdenen kan ske i forbindelse med revisor modificere sin påtegning eller fremhæver forhold i påtegningen. Revisor har mulighed for ovenstående i erklæringerne revision, udvidet gennemgang, samt review. Revisor har pligt til at rapportere via relevante kanal, som afhænger af hvad det er for et forhold, som revisor har fundet. Eksempler på forhold, som revisor skal rapportere til omverdenen lovovertrædelser, væsentlig fejlinformation, ledelsen kan ifalde ansvar eller mangel på egnet og tilstrækkeligt revisionsbevis mv. En assistanceerklæring kan i modsætning til de øvrige erklæringer ikke modificeres, revisor kan her bede ledelsen om at rette op på forholdene, som revisor mener indeholder væsentlig fejlinformation. Såfremt at ledelsen ikke retter op på forholdene skal revisor fratræde assistanceopgaven.

Foruden ovenstående forhold har revisor også pligt til at rapportere særligt grove lovovertrædelser jf. RL §22. Særligt grove lovovertrædelser bliver beskrevet, som grove formueforbrydelser, som f.eks. kan defineres som bedrageri, mandatsvig eller mandatsvig mv. I tilfælde hvor revisor får en stærk mistanke om at der er begået grove formueforbrydelser skal revisor rapportere forholdet til ledelsen for at ledelsen kan rette op på forholdet. Såfremt at ledelsen ikke kan dokumentere overfor revisor at de har gjort de

fornødne handlinger for at stoppe og rette op på forholdet, skal revisor underrette SØIK herom.

Gennemgangen af de forskellige erklæringsformer viser at revisors rapporteringspligt til omverdenen falder i takt med sikkerheden, som den enkelte erklæring giver. Det samme er gældende for mængden af arbejde, som revisor skal udføre i forbindelse med de enkelte erklæringer, jo højere sikkerhed desto mere arbejde skal revisor udføre.

## 10. Lempelser af revisionspligten

For at kunne vurdere hvilke tiltag og løsningsforslag politikerne kan tage i brug for at mindske det danske skatte- og momsgab er det essentielt at forstå hvilken betydning revisionspligten har for skatte- og momsgabet. Foruden forståelsen for hvad revisionspligten har af betydning for skatte- og momsgabet, skal afsnittet også være med til at belyse hvorvidt der igen er opstået et behov for stramning af revisionspligten.

I afsnit 9.1 er det beskrevet hvilke virksomheder, som i skrivende stund er omfattet af revisionspligten, men sådan har det ikke altid været. Revisionspligten er i alt blevet reguleret tre gange siden årtusindeskiftet, lempelserne af revisionspligten trådte i kraft i henholdsvis 2006, 2011, samt i 2013. Til fælles for de to første lempelser er at de blev indført grundet man fra politisk side ønskede at minimere de administrative byrder for virksomhederne. Måden man i de to første lempelser af revisionspligten gjorde dette på, var ved at tilføje undtagelser til årsregnskabslovens §135, som indtil 2006 gjorde at alle selskaber i regnskabsklasserne B, C og D skulle have revideret deres årsrapport.

Lempelsen i 2006 (Retsinformation LBK nr 647 af 15/06/2006, 2006) betød at såfremt selskaber i to på hinanden følgende regnskabsår var under på minimum to ud af tre nedenstående grænser, kunne fravælge revision på deres årsrapport.

1. Omsætning under 3 millioner kr.
2. Balancesum under 1,5 millioner kr.
3. Et maksimum på 12 gennemsnitlige antal ansatte

Lempelsen i 2006 medførte til at 75.000 selskaber kunne undlade at få revideret deres årsrapporter. Bendt Bendtsen den daværende økonomi- og erhvervsminister understregede i en artikel i Berlingske Tidende at lempelsen af revisionspligten ikke ville medføre mere

skattesnyd. (Juel, 2012) Det fremgår derudover af artiklen at lempelsen i 2006 blev estimeret til at bespare virksomhederne for 840 millioner kr. årligt.

Lempelsen i 2011 (Retsinformation.dk - Lov nr 720 af 25/06/2010, 2010) betød at såfremt selskaber i to på hinanden følgende regnskabsår var under på minimum to ud af tre nedenstående grænser, kunne fravælge revision på deres årsrapport.

1. Omsætning under 8 millioner kr.
2. Balancesum under 4 millioner kr.
3. Et maksimum på 12 gennemsnitlige antal ansatte

Lempelsen med ikrafttræden fra 2013 var anderledes end de tidligere lempelser, grundet at lempelsen i 2013 ikke gik på at fastsætte eller hæve grænser for revisionspligten. Denne lempelse gik i stedet på at alle selskaber i regnskabsklasse B, som oversteg kravene til fritagelse for revision i stedet kunne vælge en på daværende tidspunkt ny erklæringsform, udvidet gennemgang. (Retsinformation.dk 2012/1 LSF 26, 2012) For nærmere beskrivelse er erklæringsformen udvidet gennemgang henvises der til afsnit 9.2.

AL beskriver i interviewet at FSR ikke ønsker at rulle revisionspligten tilbage, som den var før den første lempelse i 2006.

*"Vi har ikke lagt skjul på, på noget tidspunkt at vi er ikke tilhængere af at man skal rulle revisionspligten tilbage til år 2006, så alle selskaber er omfattet af revision"* Bilag 1 – Minut 16.

AL kommer i interviewet ind på at indførelsen af udvidet gennemgang var et forsøg på bremse udviklingen med hele tiden at forsøge at lempe de administrative byrder for selskaberne.

*"Vi mener at revision er til ret stor værdi men at der også er andre produkter på paletten og det er jo egentligt også noget af det foreningen har været optaget det er at udvikle nogen mere målrettet produkter også mod SMV-segmentet. Det er b.la. også derfor man fik udviklet udvidet gennemgang tilbage i slutningen af 00'erne, starten af 10'erne. Det handler jo netop også om at jeg tror der var en erkendelse af at revision er måske ikke det rette produkt, til alle selskaber til alle tider, lad os om vi ikke kan lave et eller andet der er mere*



*målrettet SMV-segmentet og måske dermed også bremse det her ønske om hele tiden at lempe, det var helt klart et led i den strategi" Bilag 1 – Minut 16-18.*

Foruden ovenstående kritiserer AL det grundlag og de beregninger, som regeringen fremlagde i forbindelse med deres stramninger i

*"Jeg tror måske allerede det startede midt- slut- halvfemserne, der bredte sig et paradigme i hele den vestlige verden omkring at man skal lempe administrative byrder i erhvervslivet, hvilket jo grundlæggende er en god ting. Men i det spil blev revision lynhurtigt identificeret, som den allerstørste byrde fordi hvis man ligesom laver det her byrde-regnskab og siger at hvis alle virksomheder fravælger at have en revisor, så vil man kunne spare X antal milliarder kr., det var det regnestykke, som regeringen lavede i virkeligheden. Med det regnestykke i hånden blev vi tæppebombet med ønsker om at lempe revisionspligten" Bilag 1 – Minut 7-11.*

I forlængelse af ovenstående svarer AL på hvorvidt man i forbindelse med man har lempet revisionspligten har glemt at lave en beregning af hvad lempelserne vil have af betydning for svindel med moms og skat svare AL:

*"Ja, uden sammenligning. Det regnestykke har man aldrig nogensinde lavet. Det var en del af det arbejde, som vi gjorde. Vi rendte politikerne på dørene med, at det er fint nok at i gerne vil lempe revisionspligten fordi vi er da grundlæggende enige i at revisionspligten er jo en byrde i den forstand at den koster nogen penge, det kan vi jo ikke se bort fra og det vil virksomhederne da selvfølgelig helst være fri for. Men man skal også bare huske den værdi, som det her skaber for dem, som rent faktisk bruger regnskaberne og det er både kreditorer, investorer, leverandører og myndigheder. Og hvis i laver det regnestykke om hvor mange penge man skal spare, så skylder i også beslutningstagerne at lave det andet regnestykke der siger noget om hvad er det man tager væk fra dem, som rent faktisk bruger de her oplysninger og det har man aldrig rigtigt gjort sig den umage kan man sige og det har vi gjort opmærksom på rigtig mange gange, men det var så ikke rigtigt noget der havde effekt kan man så sige." Bilag 1 – Minut 7-11.*

På baggrund af ovenstående udtalelser fra AL må det konkluderes at man fra politisk side ikke ønskede at lave det fuldstændige regnestykke i og med man kun viste de positive effekter ved lempelse af revisionspligten, som omhandlede hvor meget virksomhederne

kunne spare ved at fravælge en revisor. Man ville fra politisk side ikke vise hvilke negative effekter, som lempelsen af revisionspligten ville medbringe, som f.eks. kunne være en stigning i svindel med skat og moms.

Indførslen af revisorpligten er første gang siden indførslen af udvidet gennemgang at man fra politisk side har lavet en stramning i forhold at pålægge selskaberne en større byrde. Der var, som beskrevet ovenfor en længere årrække hvor politikerne gik op i at lempe de administrative byrder for de danske selskaber, men hvornår og hvorfor ændrede det sig, siden man nu har indført revisorpligten?

AL fra FSR beskriver forløbet, som har ledt op til indførslen af revisorpligten nedenfor.

*"I 2017, 2018 stykker begynder der at ske en ændring i opfattelse og det skyldes egentlig at, tror jeg, at vi havde nogen meget store svindelsager som blev omtalt i medierne b.la. diverse momskaruseller, andre større svindel konstruktioner, som blev omtalt, i sær Danmarks Radio og TV2 kan jeg huske nærmest kørte sådan en kampagne med fokus på forskellige konstruktioner, som mere eller mindre kørte sideløbende. Men det der kendetegnede de konstruktioner det var egentligt at det kunne lade sig gøre fordi der ikke var en revisor indeover. Der var nogen selskaber hvor der ikke var en revisor indeover regnskaberne, så der var ikke rigtigt nogen til ligesom at kigge dem over skuldren og derfor kunne de her konstruktioner ligesom bare løbe løbsk og man svindlede staten for hundredevis at millioner kroner og det var noget som vi rent faktisk hjalp nogen af de her journalistiske graver grupper med at se på og hjælpe dem med at forstå og som vi også selv brugte i vores kommunikation. Og gradvist skete der lidt en ændring i det politiske billede hvor der tidligere havde været en ret massiv opbakning til hele tiden og lempe og lempe og lempe, som så gjorde at der var en række politiske partier som i hvert fald blev lidt mere tvivlende overfor det her. Og under den seneste Lars Løkke Rasmussen regering, der havde man faktisk politisk flertal imod sig, som gerne ville rulle revisionspligten ikke helt tilbage, men de ville gerne ændre på tingenes tilstand og det var helt efter vores ønske." Bilag 1 – Minut 8-10.*

*"Da man så fik en ny socialdemokratisk regering, jamen så var der helt klart et ønske om at nu skulle man så have ændret på de her forhold. Det der så skete og som gjorde at aftalen blev så lille, som den endte med at blive, det var jo den berømte corona. Så midt under de her forhandlinger, så landet plusligt i en af de mest sådan alvorlige kriser siden den*

*økonomiske krise og der er enormt stor usikkerhed om hvordan erhvervslivet bliver ramt af det her og der var meget, meget lille lyst blandt partierne i folketinget til at gå ind og ligge flere byrder på erhvervslivet, så det er jeg ikke et øjeblik i tvivl om havde en stor betydning for at det indgreb man kom med så relativt lille, som det gjorde” Bilag 1 – Minut 11.*

Set fra AL synspunkt er det altså bl.a. de mange sager omkring svindelsager, som er kommet frem i pressen de sidste år, som har været med til at præge politikerne til at lave en form for indgreb for at modvirke svindlen med skat og moms. Det relative lille indgreb, som politikerne har foretaget, er i henhold til AL grundet sammenfaldet imellem forhandlingerne og Covid-19, som altså i henhold til AL gjorde at der ikke var nogen politikere, som ønskede at pålægge virksomheder ekstra administrative byrder i en så alvorlig og uforudsigelig situation.

### 10.1 Delkonklusion

Ovenstående afsnit viser at der historisk fra politisk side har været et stort ønske om at lempe de administrative byrder for de danske virksomheder. Man har fra politisk side gjort dette ved i to omgange at lempe revisionspligten, som har betydet at grænserne efter den anden lempelse af revisionspligten er steget til nedenstående værdier, hvor 2 af 3 af nedenstående værdier skal være oversteget i to på hinanden følgende år.

- Omsætning på over 8 millioner kr.
- Balancesum på over 4 millioner kr.
- Gennemsnitligt antal ansatte 12

Den tredje lempelse af revisionspligten gik på at alle selskaber i regnskabsklasse B, som overstiger kravene til revisionspligt kan vælge erklæringsformen udvidet gennemgang. I forbindelse med lempelserne af revisionspligten kritiserer AL at man i henhold til ham aldrig har lavet en beregning af hvad lempelserne af revisionspligten har haft af betydning for det danske skatte- og momsgebyr. Ud fra AL's udtalelser kan man undre sig over hvordan man fra politisk side kan vedtage lempelser uden at man kender de samlede positive og negative effekter af lempelserne.

Indførelsen af revisorpligten er første gang vi ser en form for tilbagerulning af lempelserne, som sker grundet man fra politisk side ønsker at mindske svindel med skat og moms. Spørgsmålet er så om indførelsen af revisorpligt vil få den ønskede effekt, da antallet af

selskaber, som bliver underlagt revisorpligt er relativt få sammenholdt med antallet af danske selskaber og det danske skatte- og momsgebyr. Ændringen fra at man i en lang årrække ønskede at lindre de administrative byrder for de danske selskaber, til man nu har lavet en form for tilbagerulning skyldes iflg. AL de mange svindelsager, som har været fremme i offentligheden de senere år.

## 11. Det danske skatte- og momsgebyr

Et skatte- og momsgebyr er den skat og moms, som ikke bliver afregnet i henhold til gældende lovgivning, hvorfor skatte- og momsgebyret kan estimeres til et beløb. Skatte- og momsgebyret vil grundet flere faktorer aldrig kunne være nul, hvilket bl.a. skyldes at der aldrig vil være en fuldstændig efterlevelse af reglerne i et samfund. Årsagerne til at der aldrig vil kunne være en fuldstændig efterlevelse af reglerne er at der altid vil blive begået fejl grundet flere komplekse regelsæt, samt at der altid vil være individer, som bevidst forsøger at undgå at betale skat og moms. (Skatteministeriet, 2018, s. 13)

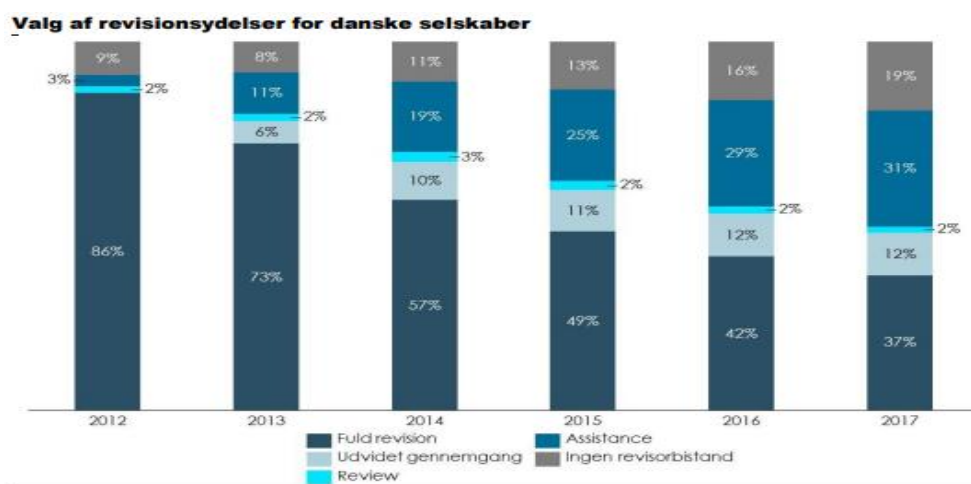
Det er den danske skatteforvaltnings opgave at opkræve og inddrive skatter og afgifter, så de bliver afregnet i overensstemmelse med den gældende lovgivning. Skatteministeriet publicerede i 2018 deres seneste rapport, som omhandler det danske skatte- og momsgebyr, dog indeholder rapporten ikke nærmere beløb for hvor stort det danske skatte- og momsgebyr er estimeret til. (Skatteministeriet, 2018) Sidste gang SKAT offentliggjorde et estimeret skatte- og momsgebyr var tilbage i 2014, hvor SKAT estimerede skattegebyret til at være milliarder kr. 10,9 og momsgebyret til at være milliarder kr. 3,2. (SKAT, 2014, s. 9)

Af rapporten fra Copenhagen Economics fremgår det at SKAT har opgjort at mellem 48-58% af alle danske virksomheder har fejl i deres moms- og skatteindbetaling. Af dem estimerer SKAT at 10% af dem bevidst snyder med deres indbetaling. (Copenhagen Economics, 2014, s. 9)

Foruden SKAT's egne opgørelser over det skatte- og momsgebyr har Copenhagen Economics på vegne af FSR foretaget en analyse af hvilken effekt lindringspligten har haft for det samlede skattegebyr. (Copenhagen Economics, 2014) Rapporten fra Copenhagen Economics beskriver at skattegebyret måske er betydeligt større end det, som SKAT estimerede tilbage i 2014, grundet at EU kommissionen tilbage i 2013 estimerede det danske momsgebyr til milliarder kr. 18,5, mens SKAT som tidligere nævnt estimerede momsgebyret i

2014 til milliarder kr. 3,2. Foruden EU kommissionens højere estimat på momsgabet i 2013, estimerede IMF også momsgabet til at være langt højere i 2012 sammenholdt med SKAT's estimat. (Copenhagen Economics, 2014, s. 11)

Af rapporten fra Copenhagen Economics fremgår det at andelen af assistanceerklæringer er vokset markant fra 2012 – 2017. I 2012 var det 3% af de samlede regnskaber, som havde en assistanceerklæring, mens det i 2017 var steget til 31%. I den samme periode er andelen af regnskaber uden erklæringer steget fra 9% i 2012 til 19% i 2017. Stigningen i antallet af regnskaber med



Figur 5: (Copenhagen Economics, 2014, s. 8)

en assistanceerklæring og antallet af regnskaber uden en revisor erklæring kommer hovedsageligt fra faldet i regnskaber med en revisionserklæring. Regnskaber med en revisionserklæring er faldet fra 86% i 2012 til 37% i 2017.

I perioden 2014 – 2018 fremgår det af rapporten fra Copenhagen Economics at de danske virksomheders skatterestancer steget fra milliarder kr. 17 i 2014 til milliarder kr. 28 i 2018. Rapporten påpeger at revisorer har en adfærdsregulerende effekt på virksomhederne, hvor rapporten mener at virksomhedsejerne bliver mere opmærksomme på eventuelle manglende skattebetalinger. (Copenhagen Economics, 2014, s. 11)

### 11.1 Hvilken betydning har revisors erklæring for skattegabet

#### Betydning ved revisionserklæring:

Det fremgår i Copenhagen Economics rapport at virksomhederne oplever en mindre opdagelsesrisiko. Dette er grundet lempelserne af revisionskravene kombineret med at

SKAT kun kontrollerer hvad der svarer til 3% af de danske virksomheder. Foruden at lempelserne for revision haft en påvirkning på opdagelsesrisikoen, har lempelserne også haft en indirekte påvirkning på skatte- og moms svindel i de mindre virksomheder i og med der nu ikke nødvendigvis er nogen der gennemgår deres regnskab. Copenhagen Economics estimerer i deres rapport at lempelsen af kravene til revision har haft en væsentlig påvirkning på skattegabet. Copenhagen Economics har i deres analyse, analyseret sig frem til at de virksomheder, som har fået lempet revisionspligt tilbage i 2011 efterfølgende har haft en 9% lavere selskabsskatteindbetaling, samt moms betalingerne for de samme virksomheder er faldt med 3%. (Copenhagen Economics, 2014, s. 13)

Måden de har estimeret påvirkningen fra lempelsen af revisionspligten på skattegabet er ved at de har sammenholdt skatteindbetalingerne fra de virksomheder, som har fået lempet deres revisionspligt før og efter lempelsen trådte i kraft. (Copenhagen Economics, 2014, s. 13)

Det er ikke kun Copenhagen Economics, som har lavet en undersøgelse på området, Erhvervsstyrelsen har sammen med skattestyrelsen foretaget en undersøgelse af det fremafrettede behov for revisionpligt. Denne undersøgelse bygger på skattestyrelsens undersøgelse fra 2014, som også er refereret til i afsnit 10. (Erhvervsstyrelsen, 2018)

Erhvervsstyrelsens undersøgelse fra 2018 viste at der var en mindre forskel imellem hvor mange af skatteindberetningerne, som indeholdt fejl for virksomheder med reviderede regnskaber og virksomheder med et ikke-reviderede regnskaber. For virksomheder med reviderede regnskaber var der fejl i 47% af indberetningerne, mens der for virksomheder med ikke-reviderede regnskaber var fejl i 53% af indberetningerne. (Erhvervsstyrelsen, 2018)

Erhvervsstyrelsens undersøgelse viste ydermere at størrelsen på fejlene i indberetningerne fra virksomheder med reviderede regnskaber var større i forhold til fejlene for virksomhederne med ikke-reviderede regnskaber. Den gennemsnitlige fejl for virksomheder med reviderede regnskaber var DKK 43.300, mens virksomheder med ikke-reviderede regnskaber havde en gennemsnitlig fejl på DKK 34.500. Erhvervsstyrelsen mener i rapporten ikke at de kan konkludere at der er direkte sammenhæng imellem størrelsen på fejlene i indberetningerne og om regnskaberne indeholdte en revisionspåtegning eller ej.

Erhvervsstyrelsen beskriver i deres rapport at disse former for undersøgelser ikke er

fuldstændige og at altid vil være en grad af usikkerhed. (Erhvervsstyrelsen, 2018) I forhold til størrelsen på fejlene i virksomheder, som har fået deres regnskaber revideret og virksomheder, som ikke har fået deres regnskaber revideret, må man også skulle tage selskabernes størrelse med i betragtning. Dette er grundet at fejlene i større virksomheder formentligt ofte også vil være større grundet virksomhedens regnskabsmæssige størrelse.

Konklusionerne i Erhvervsstyrelsens rapport og Copenhagen Economics Rapport er dermed ikke enige, men der er også flere forskelle imellem hvordan de to rapporter er udarbejdet og hvordan de har estimeret effekterne af lempelsen af revisionspligten. De primære forskelle imellem Erhvervsstyrelsens rapport og Copenhagen Economics rapport er at Erhvervsstyrelsens Rapport er baseret på tilfældigt udvalgte test, hvor rapporten fra Copenhagen Economics er baseret på data, hvor de b.la. kigger på før og efter lempelsen for de virksomheder, som er påvirket af lempelsen. For begge rapporter er det gældende at der er en naturlig usikkerhed for hvor nøjagtige estimererne er. En vigtig pointe, som skal fremhæves, er at rapporterne fra Erhvervsstyrelsen og Copenhagen Economics ikke forholder sig til hvor vidt af virksomhederne, som er blevet påvirket af lempelserne for revision fremadrettet, har en af de andre erklæringstyper, som en godkendt revisor kan afgive eller om virksomhederne helt har valgt slet ikke at få nogen revisor bistand i forbindelse med deres regnskab.

#### Revisors betydning ved andre erklæringer:

SKAT har i sin undersøgelse fra 2014 undersøgt hvorvidt antallet af fejl hos virksomheder var større eller mindre med en erklæring fra en godkendt revisor. I forbindelse med denne undersøgelse har SKAT delt fejl op i henholdsvis tilsigtede- og utilsigtede fejl. For utilsigtede fejl kommer SKAT i deres undersøgelse frem til at virksomheder med en erklæring fra en godkendt revisor havde fejl i 50% af skatteindberetningerne, mens virksomheder uden erklæring havde fejl i 60% af skatteindberetningerne. SKAT opgør i samme forbindelse at de gennemsnitlige fejl for virksomheder med en erklæring fra en godkendt revisor til DKK 35.000, mens de gennemsnitlige fejl i virksomheder uden en erklæring fra en godkendt revisor til DKK 58.900. SKAT vurderer i deres undersøgelse ikke at forskellene imellem antallet af fejl og størrelsen på fejlene er statistisk væsentligt. (SKAT, 2014) I henhold til problemstillingen i denne afhandling er det alligevel interessant at forskellen på de gennemsnitlige fejl er DKK 23.900 større, samt at der er fejl i 10% flere af

skatteindberetningerne fra de virksomheder, som ikke har en erklæring fra en godkendt revisor.

Når det gælder tilsigtede fejl, kommer SKAT frem til at der er en væsentlig forskel på om virksomhederne har en erklæring fra en godkendt revisor eller ej. SKAT kommer i deres undersøgelse frem til at virksomheder med en erklæring fra en godkendt revisor indeholder tilsigtede fejl i 7% af regnskaberne, mens virksomheder uden en erklæring fra en godkendt revisor har tilsigtede fejl i 21% af tilfældene. SKAT har i forbindelse med deres undersøgelse undersøgt hvorvidt de virksomheder, som ikke har en erklæring fra en godkendt revisor har modtaget hjælp fra en revisor i forbindelse udfyldelsen af indberetningsskemaet eller i forbindelse med opgørelsen af den skattepligtige indkomst. SKAT har i forbindelse hermed opgjort af 52% af de virksomheder, som ikke har en erklæring fra en godkendt revisor har modtaget hjælp fra en godkendt revisor til enten udfyldelse af oplysningsskemaet eller til opgørelse af den skattepligtige indkomst. Antallet af fejl i de virksomheder, som har modtaget en form for bistand fra revisor, viser sig i SKAT's undersøgelse at være langt lavere sammenholdt med den samlede population af virksomheder, som ikke har nogen erklæring fra en godkendt revisor. (SKAT, 2014)

SKAT's undersøgelse gik ikke udelukkende på fejl i henhold til SKAT, men også for fejl i henhold til moms. SKAT's undersøgelse viste nogenlunde samme resultat når de kiggede på antallet af fejl og størrelsen af dem. For virksomheder uden en erklæring fra en godkendt revisor fremgår det af SKAT's undersøgelse at der er utilsigtede fejl i 55% af momsindberetningerne, mens det fremgår at for virksomheder med en erklæring fra en godkendt revisor kun er fejl i 42% af tilfældene. Når det kommer til størrelsen af fejlene, er disse igen gennemsnitligt mindst hvor virksomheden har en erklæring fra en godkendt revisor, hvor den gennemsnitlige fejl er DKK 11.500, mens den er DKK 16.700 for virksomheder uden en erklæring fra en godkendt revisor. I forhold til hvor mange af fejlene, som er tilsigtede eller ej, kommer SKAT frem til at 33% af virksomhederne, som ikke har en erklæring fra en godkendt revisor laver tilsigtede fejl i deres momsindberetninger, mens det kun er 9% af virksomhederne med en erklæring fra en godkendt revisor, som har lavet tilsigtede fejl. SKAT vurderer i deres undersøgelse at virksomhedernes efterlevelse af den gældende lovgivning ikke afhænger af hvilken form for erklæring revisor afgiver, men



nærmere at det er revisors tilstedeværelse, som højner virksomhedernes efterlevelse af den gældende lovgivning.

En opgørelse fra FSR viser at der i 2006 kun var 12 selskaber, som havde fravalgt revision, mens der i 2016 var 112.522 selskaber, som havde fravalgt revision. (Lau, 2017). I artiklen, som FSR har udgivet, påpeger FSR at det er kreditorerne og investorerne i disse selskaber, som "ender med sorteper". Årsagen til at FSR argumenterer herfor, er at FSR mener der er risiko for at der ikke bliver oplyst om konkursrisiko, kapitaltab mv. i årsrapporterne, hvilket gør at kreditorer og investorer ikke er fuldstændigt oplyst omkring den økonomiske situation i selskaberne. FSR anslår at mellem 11.000 - 19.000 af de selskaber, som har fravalgt revision eller anden erklæring med sikkerhed i 2016 ville have haft anmærkning fra revisor. Hvilket svarer til mellem 9,16% - 15,83% af selskaberne, som har fravalgt revision eller anden erklæring med sikkerhed ville have anmærkning fra revisor.

### 11.2 Estimat af fejl

Revisorpligten kommer jf. afsnit 1 til at omfatte ca. 700 selskaber, som nu skal til at vælge en valgfri revisorerklæring. I 2019 var der i alt 66.843 selskaber, som ikke benyttede revisorbistand, hvorfor de ca. 700 selskaber, som revisorpligt kommer til at omfatte, virker til at være mere eller mindre ubetydelige i forhold til det samlede antal selskaber som ikke benytter en revisor. (C. Jepsen - FSR, 2020)

I dette afsnit vil det blive estimeret hvor stor en del af skattegabet de 700 selskaber udgør. Dette bliver gjort på baggrund af antallet af selskaber, samt ud fra de gennemsnitlige fejl, som skat har opgjort i forbindelse med deres rapport.

I henhold til SKAT's rapport er der fejl i ca. 60% af alle skatteindberetninger fra virksomheder, som ikke har en erklæring fra en godkendt revisor. SKAT har i deres rapport opgjort de gennemsnitlige fejl for virksomheder uden en revisorerklæring til DKK 58.900.

SKAT har i deres rapport også estimeret at 55% af virksomhederne uden en revisorerklæring har fejl i deres momsindberetninger. De gennemsnitlige fejl i momsindberetningerne er af SKAT opgjort til DKK 16.700.

Estimat af fejl vedrørende skat:

$$700 * 0,6 = 420 \text{ Selskaber}$$

$$420 * 58.900 = \text{DKK } 24.738.000$$

Estimat af fejl vedrørende moms:

$$700 * 0,55 = 385 \text{ Selskaber}$$

$$385 * 16.700 = \text{DKK } 6.429.500$$

Samlet estimat for fejl vedrørende skat og moms:

$$24.738.000 + 6.429.500 = \text{DKK } 31.167.500$$

### 11.3 Delkonklusion

Ovenstående afsnit indikerer at der er en tydelig stigning fra 2012 til 2017 i antallet af selskaber, som vælger at få en assistanceerklæring i fremfor en erklæringstype med sikkerhed. I samme periode fremgår det også at skattegabet er vokset, hvorfor der her er et sammenfald imellem stigningen i revisorerklæringer uden sikkerhed og et stigende skattegab.

Af rapporterne omkring revisors betydning for antallet og størrelsen af fejl vedrørende skat og moms fremgår tydeligt at der er en klar forskel på størrelsen og antallet af fejl som vedrør skat og moms når det kommer til om der er en revisor tilknyttet et selskab eller ej. Derudover er der også klare indikationer på at der er flere tilsigtede fejl i regnskaber uden en revisorerklæring, sammenholdt med regnskaber, som indeholder en revisorerklæring. Det fremgår derudover af SKAT's rapport at der er en forskel på størrelsen af fejlene afhængigt af om det er en revisionserklæring eller øvrige revisorerklæringer, SKAT vurderer dog ikke at forskellen imellem fejlenes størrelse, som værende væsentlig. Dette er på trods af at forskellen imellem størrelsen af fejlene svarer til ca. 40% (DKK 23.900) afvigelse.

På baggrund af tallene fra SKAT's rapport har jeg estimeret hvor stor en del af skatte- og momsgabet, som selskaberne, som bliver omfattet af revisorpligten udgør. Det fremgår af estimatet at fejlene i selskaberne samlet løber op i DKK 31.167.500 når man tager udgangspunkt i de gennemsnitlige fejl, som SKAT har opgjort. Dette viser også tydeligt at

antallet af selskaber, som bliver omfattet af revisorpligt er yderst begrænset og derfor ikke kommer til at have den store effekt for det samlede skatte- og momsgebyr i Danmark.

## 12. Kritisk gennemgang af revisorpligt

I forbindelse med mine interviews med FSR, Dansk Industri, samt PwC udtrykte flere af parterne deres holdning overfor revisorpligten og den måde, som man fra politisk side har valgt at risikovurdere brancherne på. AL fra FSR beskriver at FSR's er uforstående overfor risikotilgangen ved indførelsen af risikogrupperne:

*"Man har valgt den her risiko tilgang fordi det er det ministeren og ministeriet har anbefalet. Den her branche risiko tilgang, den har vi været lidt uforstående overfor og det har vi også reageret på og sagt vi ikke syntes det var den rigtige tilgang, men det er så det man har valgt."* Bilag 1 – Minut 32

KEN fra PwC tilslutter sig AL's holdning til risikobrancherne, som KEN vurderer er indført mere for den signalværdi, som de giver end for hvad der reelt er af risici ved selskaberne, som falder under risikobrancherne. Han mener derimod at man burde kigge på størrelsen af selskaberne og ikke nødvendigvis risikobrancherne.

*"Jeg tror det her med risikobrancher er lidt mere signalværdien i det, end der er realitet. Jeg tror ikke man kan afgrænse, det kan godt være der er nogen brancher hvor man siger at her er der en højere risiko, men jeg tror størrelsen vil være mere relevant."* Bilag 3 – Minut 8-9.

I modsætning til FSR og PwC ser AK fra Dansk Industri det, som positivt at man er gået væk fra en "horisontal tilgang"

*"Det positive er at de er gået væk fra en horisontal tilgang hvor man iskoldt ser balancesum og omsætning til man nu ser på noget risikovurdering og det syntes vi sådan set er fornuftigt."* Bilag 2 – Minut 4.

Det tyder ud fra ovenstående på at der er en noget forskellig holdning til hvordan grænserne for revisorpligt skal være, hvor FSR og PwC ser kritisk på risikobrancherne, som er blevet benyttet, så ser Dansk Industri det blot, som positivt at man er gået væk fra den horisontale tilgang.

AL og FSR er ud fra nedenstående udtalelse tilfredse med hvordan revisorpligten er blevet indført i forhold til at selskaberne kan vælge en frivillig revisorerklæring, samt at de skal benytte en godkendt revisor.

*"Vi syntes at når man ligesom skulle balancere de her hensyn, så gav det god mening for den her gruppe selskaber, som i dag ikke er omfattet af revisionspligt. Altså de her selskaber med en omsætning på under mio. kr. 8 og ned til de her mio. kr. 5, som er dem, som der i den her sammenhænge er relevante. Så syntes vi at man som det første burde overveje hvis man gik ud af det spor og strammede at så skulle det ikke være revision, så skulle det være frivilligt. Men brug af en godkendt revisor og en erklæring på regnskabet, men en frivillig erklæring på regnskabet og det er jo sådan set også sådan det er landet i virkeligheden"* Bilag 1 – Minut 30-31.

AK og Dansk Industri er noget overraskende uenige med FSR omkring den valgfrie erklæring i og med at AK mener at selskaberne ikke får nogen værdi for den omkostning, som selskaberne kommer til at have i forbindelse med en assistanceerklæring.

*"En revisorpligt har vi det stramt med, forstået på den måde at du sætter krav om at du skal bruge nogen uden at de egentligt bliver stillet til ansvar for noget, som helst. Så det vil sige du påtvinger nogen at bruge en gruppe rådgivere, uden at den rådgiver gruppe i øvrigt har noget særligt ansvar for det. Der syntes vi at hvis man endeligt skulle gøre det, så skulle det være revision, for der er der trods alt et ansvar der følger med hvis man påtvinger. Så man kan sige at det i vores verden en uheldig løsning fordi du påtvinger en omkostning uden egentligt at forholde dig til hvad værdien af det er."* Bilag 2 – Minut 4.

*"Det der har været udtrykket har egentligt mere været et vakuum i kontrol trykket end det er noget der udspringer af revisionspligt. Og hvis det endelig skulle have været, havde vi egentligt hellere set at det var blevet revision, så måske sådan en lidt mindre gruppe men så en revision, for så er der et ansvar og så kan man sige der er bedre sammenhæng over til den kontrol, man ønsker at påtvinge de her virksomheder"* Bilag 2 – Minut 6.

AK og Dansk Industri, er som udgangspunkt i mod at man overhovedet pålægger selskaberne, som er blevet omfattet af revisorpligten yderligere administrative byrder. Nu hvor man har vedtaget revisorpligten og man ved den omfatter en valgfri revisor erklæring for selskaberne, så er AK og Dansk Industri meget imod aftalen omkring revisorpligt kun

omfatter en valgfri revisor erklæring og ikke en revisionserklæring. AK og Dansk Industri er noget overraskende utilfredse med at revisorpligten omfatter at selskaberne kan vælge en valgfri erklæring. Årsagen til at AK og Dansk Industri er utilfredse med ven valgfrie erklæring er grundet at AK ikke mener at selskaberne får nogen værdi for den omkostning, som selskaberne kommer til at have i forbindelse med en assistanceerklæring. AK mener ikke at selskaberne for nogen værdi ved en assistanceerklæring grundet revisor erklæringen ikke indeholder nogen former for sikkerhed. Samtidig kritiserer AK indførelsen af revisorpligt, som han mener er blevet indført grundet manglende kontrol med selskaberne og egentligt ikke grundet en manglende revisionspligt.

Til spørgsmålet om hvorvidt AK tror at forventningskløften har haft betydning for hvorvidt det er blevet vedtaget at selskaberne, som er omfattet af revisorpligt kan vælge en valgfri erklæring svarer AK nedenstående.

*"Det er dygtigt solgt af FSR, at du sørger for at påtvinge en ydelse uden at påtvinge ansvar på de medlemmer du varetager interessen for. Jeg tror helt klart der er en forskel i forståelsen på hvad man får. Jeg tror der er mange politikere, der forventer at de får mere med en assistanceerklæring end de reelt får. I politiker øjne har jeg en mistanke om at der ikke er særlig stor forskel på om det er en assistanceerklæring eller en revisionserklæring."*

Bilag 2 – Minut 7.

AK har i ovenstående citat en mistanke om at politikerne ikke har det store begreb om hvad forskellen er imellem de forskellige erklæringstyper og at politikerne tror man får mere ved en assistanceerklæring end man reelt gør.

Til spørgsmålet om hvorvidt KEN tror der er en forventningskløft imellem hvad politikerne forventer at revisor udfører af arbejde ved de enkelte erklæringsformer og hvor høj grad af sikkerhed de enkelte erklæringsformer indeholder svare KEN.

*"Ja, jeg tror det er nok de færreste der sådan umiddelbart skelner. Altså det kan godt være bankerne efterhånden har lært det her med at, der er altså forskel på hvad det er for en erklæring der står i regnskabet. Men de fleste har en opfattelse af at det er jo revisor der laver regnskabet og dermed det der med at skelne imellem at der er stor forskel på hvad det er for en erklæringsydelse der bliver leveret. Det er der nok mange, som ikke forholder sig til"*

Bilag 3 – Minut 16.

*"Jeg tror i hvert fald at det er noget af det der gør det svært at have drøftelsen politisk, fordi det kræver noget faglig indsigt og kunne forholde sig til det at der faktisk er fire erklæringstyper. Og det har jeg jo også set i forbindelse med hjælpepakkerne hvor der skulle revisorerklæring på. At der var der jo store diskussioner for hver enkelt hjælpepakke, hvad er det egentligt for en type erklæring der skal på og hvor man fra politisk side nogen gange havde det sådan at det skal jo bare være en erklæring med den højeste grad af sikkerhed og hvor man kan sige at havde det været normal situation, så var der slet ikke krav om en revisorerklæring, men når man nu pludselig beder om at få udbetalt en skat et halvt år før man ellers var berettiget til, skal man så lige pludselig til at have høj grad af sikkerhed på noget hvor hvis man ventede et halvt år så skulle der slet ikke være en revisor involveret. Og sådan nogen ting illustrerer jo bare det her med at man kan bare ikke forvente at folk udenfor branchen lige umiddelbart er klædt på til at kunne forholde til det, fordi det er noget fagteknisk" Bilag 3 – Minut 17-18.*

KEN's vurdering er meget lig AK's. KEN vurderer at det udover bankerne generelt er de færreste udenfor revisionsbranchen, som rent faktisk skelner imellem de forskellige erklæringstyper, som b.la. han mener er grundet at mange tror det er revisor, som laver regnskabet. Han vurderer at ovenstående er noget af det der gør det svært at drøfte politisk, da han vurderer at det kræver faglig indsigt at kunne forstå forskellene. Foruden ovenstående fremhæver han et eksempel omkring covid-19 hjælpepakkerne hvor man fra politisk side vil have den højeste grad på en erklæring hvor det efter normale forhold slet ikke havde krævet en revisor.

AK og KEN vurderer dermed begge at der er en klar forventningskløft imellem hvad politikerne tror de får med indførslen af revisorpligt og hvad de reelt får.

### 12.1 Forventet valg af erklæring og effekt heraf

Selskaberne, som fremover bliver omfattet af revisorpligt kommer til at skulle vælge imellem de gennemgåede erklæringer i afsnit 9. Selskaberne, som fremadrettet alle vil kunne vælge frit imellem de forskellige erklæringer, hvilket betyder at selskaberne b.la. skal overveje flere elementer i forhold til deres valg af erklæring. De skal b.la. overveje hvilken grad af sikkerhed de har behov for i deres erklæring, hvilken omkostning den enkelte erklæring medfører eller hvor tung en administrativ byrde den enkelte erklæring er.

De selskaber, som bliver omfattet af revisorpligt er mindre selskaber, som med få medarbejdere og som typisk har en simpel balance og resultatopgørelse. Disse selskaber har typisk ikke et stort fokus på deres regnskab, hvorfor de måske ikke får gjort sig de relevante overvejelser. Forventningen til erklæringen, som selskaberne kommer til at vælge, er assistanceerklæring. Dette er primært grundet det er den billigste erklæringsform, samt at det er den erklæring, som bør give selskaberne den mindste administrative byrde.

KEN beskriver nedenfor hvorvidt han tror der er en væsentlig forskel i betydningen af revisorerklæring for antallet og størrelsen fejl vedrørende skat.

*"I forhold til det skattemæssige, så tror jeg ikke det gør den store forskel hvilken erklæring der er på. For der tror jeg generelt hvis der er en revisor involveret i også at lave de skattemæssige opgørelser, så er det ikke så afgørende hvilken erklæringstype der afviges på regnskabet. Så ligger det i det assistance arbejde der er forbundet med at opstille skatten."* –

Bilag 3 – Minut 9

*"Så man kan sige det gør en større forskel i at opdage besvigelser i regnskabet, men i forhold til et skattegab, så tror jeg ikke det gør den store forskel hvilken erklæring der skal afgives."*

Bilag 3 – Minut 10.

KEN vurderer at det ikke har den store betydning hvilken form for revisorerklæring, som et regnskab indeholder i forhold til fejl i relation til skat. Det er hans vurdering at det mere er det at der er en revisorerklæring i et regnskab, samt at revisor assistere med at opstille skatten, som gør at der vil være færre skattefejl. Dette er grundet at KEN vurderer at det afgørende er den assistance, som revisor udfører i forbindelse med opstilling af skatten.

KEN vurderer yderligere at revisorpligten vil have en positiv effekt i og med at de selskaber, som bliver omfattet af revisorpligten er selskaber, som ikke tidligere har haft en revisor tilknyttet.

*"Ja, hvis man får ramt de rigtige virksomheder, så tror jeg bestemt på at det har en effekt, fordi man har jo set i undersøgelser at dem der helt har fravalgt revisor, der er der langt flere fejl end dem der har en revisor uanset hvad erklæring det er på det. Så det der er revisorpligt, det der er en revisor der skal kigge på det og der skal afgive en erklæring. Det tror jeg helt bestemt det flytter noget for mange virksomheder."* Bilag 3 – Minut 3.

Til spørgsmålet om hvad KEN tror der vil rykke noget i forhold til skattegab, svarer han nedenstående.

*”Altså det jeg tror der gør den store forskel, det er revisorpligten. Det er det at revisor skal afgive en erklæring på regnskabet og dermed som regel også afgiver en erklæring på skatten. Jeg tror det er det der flytter noget i hvert fald i forhold til skattegab. Og så kan man sige at det at opdage andre former for besvigelser, som eksterne parter kunne lide tab på, det er nok typisk ikke de virksomheder, som i dag er undtaget revisionspligten, det er nok ikke der man ser dem alligevel. Altså der hvor der kan ligge noget, som man ikke opdager ved at opstille regnskabet der er vi nok oppe i en størrelse hvor de ihvertfald allerede er omfattet af udvidet gennemgangspligten”. Bilag 3 – Minut 15.*

KEN tror altså at revisorpligten er et skridt i den rigtige retning eftersom han tror på at revisorpligten vil fange mange af fejlene i forbindelse med opstilling af skatten. Som beskrevet tidligere i afsnit 12 tror KEN dog ikke helt på risikobrancherne da han mener det mere er signalværdien i det end det reelt er en realitet. Som beskrevet tidligere i afsnit 12 mener han derimod at man burde fokusere på størrelsen af selskaberne, da han mener at størrelsen på risikoen følger størrelsen på selskabet. Dette vil formentligt betyde at flere selskaber vil blive omfattet af revisorpligt, såfremt man droppede risikobrancherne og udelukkende, fokuserer på størrelsen af selskaberne, som man også førhen udelukkende har gjort.

Til spørgsmålet om hvorvidt KEN mener at aftalen er uambitiøs svarer han nedenstående.

*”Jo, det kan man sige og tilsvarende kunne man forestille sig en revisorpligt, som skulle bestå af en assistanceerklæring plus nogen ekstra handlinger. Det kunne være man skulle gennemgå en momsafstemning, en lønafstemning eller noget i den dur.” Bilag 3 - Minut 13.*

Til spørgsmålet om hvorvidt aftalen er uambitiøs svarer KEN altså klart ja. KEN beskriver derudover at man f.eks. kunne have forslået en assistanceerklæring med nogen bestemte yderligere handlinger.

Yderligere alternative løsningsforslag vil blive gennemgået i afsnit 13.

På trods af AL og FSR er tilfredse i forhold til indførelsen af revisorpligten og at selskaberne kan vælge en valgfri revisorerklæring. Så ser AL det, som en kedelig tendens at flere og flere



selskaber over en længere årrække har tilvalgt en assistanceerklæring fremfor en revisorerklæring med sikkerhed.

*”Det er jo næsten halvdelen af alle selskaber der i dag har assistance og det sker jo i høj grad, det er noget man aftaler sammen med sin revisor, på den måde kryber revisorerne under den her kvalitetskontrol. Og det er en lidt kedelig tendens, som jeg tror der bliver reageret på politisk på et eller andet tidspunkt” Bilag 1 – Minut 34 – 35.*

AL uddyber med nedenstående, hvor han tror at når det går op for politikerne at hovedparten af alle erklæringer fra revisorer er assistanceerklæringer, vil der blive reageret ved at påtvinge revisorerne til at afvige en grad af sikkerhed.

*”Problemet er så at man på et eller andet tidspunkt får øje på det her fra politisk hold og så siger man det går ikke og så kommer man til at indfører nogen regler, hvor man kommer til at skulle give noget mere sikkerhed, det tror jeg, det er i hvert fald en risiko ved den udvikling vi ser” Bilag 1 – Minut 35 – 37.*

I ovenstående citater udtrykker AL en bekymring for at revisorerne bevidst ”kryber” udenom kvalitetskontrollen ved at afgive assistanceerklæringer. Derudover siger han også indirekte at der er en forventningskløft imellem hvad politikerne forventer man får med en assistanceerklæring til hvad man reelt får. Dette tolkes ud fra citatet hvor AL siger ”... at man på et eller andet tidspunkt får øje på det her fra politisk hold...”.

## 12.2 Delkonklusion

På baggrund af ovenstående afsnit må det konkluderes at der er en noget forskellig modtagelse af revisorpligten. FSR er generelt tilfredse med at der er sket en form for tilbagerulning af tidligere lempelser, hvor om end den tilbagerulning der er sket må betragtes, som værende relativ lille. AL og FSR er dog godt tilfredse med at indførslen af revisorpligt betyder at de omfattede selskaber selv kan vælge hvilken revisorerklæring, som de ønsker.

AK og Dansk Industri er derimod overordnet utilfredse med at der overhovedet sker en form for tilbagerulning af de administrative byrder, men derudover er de også yderst kritiske overfor at revisorpligten medfører en valgfri revisorerklæring. Årsagen til at AK og Dansk Industri er kritiske herfor er grundet at AK mener at selskaberne bliver pålagt at betale for

en ydelse, som de reelt ikke får nogen værdi for. Derudover mener AK at indførslen af revisorpligt skyldes et vakuum i kontroltrykket, som man så forsøger at modvirke med en revisorerklæring uden sikkerhed.

KEN mener at revisorpligt er det rigtige at indføre, samt at revisorpligten skal betyde at selskaberne, som bliver omfattet heraf, har mulighed for at være en valgfri revisorerklæring. Årsagen hertil er at KEN mener at en assistanceerklæring vil opfange mange af fejlene, som vedrører skattefejl. KEN mener dog alligevel at aftalen omkring revisorpligt er uambitiøs grundet risikobrancherne i hans vurdering er mere en signalværdi end det er en realitet, hvor han i stedet mener der burde være fokus på størrelsen af selskaberne. Derudover havde KEN gerne set at man havde pålagt revisor at udfører særlige handlinger i forbindelse med assistanceerklæringen.

Foruden ovenstående bekræfter alle tre parter enten direkte eller indirekte at der er en forventningskløft imellem hvad politikerne tror man får af sikkerhed ved en assistanceerklæring og hvad man reelt får. Dette er ifølge KEN med til at gøre det svært at diskutere emnet politisk, da han mener at det kræver faglig indsigt i de forskellige erklæringstyper.

### 13. Alternativt løsningsforslag til at mindske skatte- og momsgab

I forbindelse med mit interview med FSR, kom AL med et alternativt løsningsforslag til hvordan revisorpligten skulle have været risikovurderet. I dette afsnit vil det alternative løsningsforslag fra AL og FSR blive gennemgået. Løsningsforslaget er blevet forklaret for AK og KEN, så de har haft mulighed for at give deres vurdering af om de ser det alternative løsningsforslag fra FSR, som et bedre alternativ.

#### 13.1 Alternativt løsningsforslag – Gæld som risikoparameter

AL fra FSR forklarede i forbindelse med interviewet omkring hvordan FSR havde ønsket at revisorpligten skulle have set ud, såfremt det skulle have været efter deres ønske. AL beskriver i nedenstående citat hvordan han og FSR ønskede at revisorpligtens risikovurdering skulle have set ud hvis det stod til dem.

*"Vi havde gerne set en anden ændring, vi havde gerne set at man havde haft en anden risikobetragtning i virkeligheden. Vi havde lagt op til, syntes vi at den reelle måde at kigge på det på det er at man ser på gæld og især gæld til det offentlige, som et udtryk for at der er en risiko som man skal kigge ind i, i virkeligheden ikke, for det er især når du har selskaber, som har en høj gæld og især en høj gæld til det offentlige at staten risikerer at miste penge kan man sige. Der tror jeg også at Finans Danmark, der er bankernes brancheorganisation de er helt på linje med os, de ser også meget gerne gæld, som et risikoparameter, og det er jo også i deres interesse, som kreditor, det er der de risikere at lide tab. Det som vi syntes lidt er problemet med at udpege nogen risikobrancher, så skærer man alle selskaber i de her brancher over en kam og siger at alle de her skal underlægges den her byrde uden at der måske er en reel risiko og omvendt når du har gæld, hvis man sætter sig i en høj gæld og oparbejder en høj gæld til det offentlige og der dermed er en risiko for at det offentlige lider tab, jamen er det så ikke rimeligt at man så lader sig kigge over skulderen af en revisor i virkeligheden, det er det der har været vores organisation. Og den argumentation vil vi også forfølge i fremtiden."* Bilag 1 – Minut 19-22.

AL uddyber nedenfor argumenterne for hvorfor FSR mener at det bør være gælden og ikke risikobrancher, som afgør hvilke selskaber, som er omfattet af revisorpligten.

*"Der er et stort finsk studie, som viser at når et selskab har en vis gæld, hvor det ligger lige omkring de der 2 millioner kroner i bankgæld eller kredit gæld. Så vil selskabets renteudgifter forbundet med at optage lån, pga. de usikkerheder, som det giver, hvis ikke de har en revisor inde over så vil renteudgifterne være højere end udgifterne til revision. Hvis du har en gæld over en vis grænse, så er det jo en gratis omgang at få udført revision. Så derfor er det jo et eller andet sted en omkostningsneutralt forslag, det har vi i hvert fald hævdet. Det viser i hvert fald et finsk studie og Copenhagen Economics, som også har lavet den her undersøgelse af de skattemæssige konsekvenser. På den måde giver gæld rigtig god mening, som et risikoparameter rigtig god mening for når du har en gæld på over en vis størrelse, hvis ikke du har revision, så vil dine renteudgifter, den ekstra betaling du kommer til at betale for at få dine lån den vil være højere end den udgift du rent faktisk vil have til at have din revisor til at gennemgå dine regnskaber."* Bilag 1 – Minut 33-35.

Den store forskel på revisorpligten, som er blevet indført over til den revisorpligt, som FSR ønsker ligger i hvilke selskaber, som bliver omfattet af revisorpligten. Som tidligere

beskrevet afsnit 5.1 er det selskaber med en omsætning på mellem 5 – 8 millioner kr. og som hører under en af de 11 definerede risikobrancher. FSR mener at problemet ved risikobrancherne er at man her skærer alle selskaber over en karm, som opererer i de definerede risikobrancher.

AL og FSR mener i stedet at risikoparameteret for hvilke selskaber, som skal være omfattet af revisorpligten burde være gælden til eksterne parter, som f.eks. banker, eksterne kreditorer eller offentlige myndigheder. FSR lægger her særligt vægt på gælden til de offentlige institutioner, da det er her det offentlige har risici for at lide tab og siger spørgende:

*"... hvis man sætter sig i en høj gæld og oparbejder en høj gæld til det offentlige og der dermed er en risiko for at det offentlige lider tab, jamen er det så ikke rimeligt at man så lader sig kigge over skulderen af en revisor i virkeligheden..."*

Udover AL argumenterer med at der er risici for det offentlige og eksterne kreditorer har risici for at lide tab når der er en større gæld i selskaberne, så er et af deres argumenter også at det er en "gratis omgang" for selskaber med en bankgæld på 2 millioner kr. eller derover. Argumentet omkring det "er en gratis omgang" skyldes at et finsk studie iflg. AL viser at selskaber, som har en bank- eller kreditgæld i niveauet omkring 2 millioner kr. kan spare omkostningen til en revisionserklæring på deres bankengagementer i form af forbedret kreditvurderinger, som bidrager til lavere omkostninger til banken.

Til spørgsmålet om hvis man nu valgte at benytte gælden i selskaberne, som risikoparameter om FSR så stadig mener at selskaberne skal have mulighed for at benytte en valgfri erklæring svarer AL:

*"For den her gruppe selskaber, med en omsætning på under 8 millioner kroner, som i dag ikke er omfattet af revisionspligt ja." Bilag 1 – Minut 35.*

Argumentet om at det skulle være "en gratis omgang" for selskaberne virker til at falde til jorden i og med at FSR fortsat mener at selskaberne skal kunne vælge en valgfri erklæring. Hele argumentet for at "en gratis omgang" ligger i at selskaberne får en revisionserklæring i deres regnskab og ikke f.eks. en assistanceerklæring.

AK fra Dansk Industri er blevet forholdt FSR's alternative løsningsforslag til problemstillingen for at få hans vurdering og tanker omkring gælden, som et muligt risikoparameter.

*"I tilgangen havde vi lagt op til at man skulle fokusere på hvor er det du har en fremmed kapital og dermed nogen tredjepart, som finansiere det her og så vidt jeg husker, så ligger der en undersøgelse der viser at hvis du har omkring 1,6 millioner kroner, det bliver jeg usikker på, jeg mener der ligger en undersøgelse fra Copenhagen Economics der viser med en fremmed gæld på jeg tror det er der omkring, der balancerer gevinsten ved en revision i forhold til omkostningen, fordi gevinsten er i forhold til dine kreditvilkår og det vil sige der havde vi faktisk noget balancepunkt hvor man kan sige jamen der var der i hvert fald noget grundlag for at sige dem man påligger en revisionspligt i givet fald har faktisk også en glæde af det, ikke bare i forhold til samfundets kontrol, men der var en eller anden indikator for at sige hvornår er der egentligt et balancepunkt imellem den omkostning du har ved en revision og så den risiko en ekstern kreditgiver påtager sig." Bilag 2 – Minut 11-12.*

AK forklarer i ovenstående citat at Dansk Industri også havde lagt op til at man i stedet for risikobrancherne skulle afgøre hvilke selskaber, som bliver omfattet af revisorpligten, så skulle man i stedet bruge fremmede kapitalen, som parameter. AK forklare i lighed med AL at der er et studie, som viser hvis selskaber har en fremmed gæld på omkring 1,6 millioner kr., så vil selskabet kunne spare omkostningen til revisionserklæringen ved at deres kreditvurdering bliver forbedret.

I henhold til de gældsgrænser, som AK og AL kommer med er der en afvigelse imellem hvad de siger gælden skal beløbe sig i før at selskaberne kan spare revisionsomkostningen ved et tilvalg af revision, afvigelsen imellem deres gældsgrænser er på 400.000 kr. AK siger dog i interviewet at "... det bliver jeg usikker på..." i forhold til størrelsen på gældsgrænsen.

Både AL og AK henviser til en rapport, som Copenhagen Economics i 2014 har offentliggjort, hvor Copenhagen Economics belyser hvordan selskabernes kreditvurdering og udvikling i omkostningerne til finansiering af gæld bliver påvirket af at have et revideret regnskab kontra et ikke revideret regnskab. Det fremgår af denne rapport på side 14 at Copenhagen Economics har opstillet to forskellige scenarier hvor låneomkostningerne stiger med henholdsvis 110 basispoint og 360 basispoint. I det optimistiske scenarie hvor låneomkostningerne stiger med 110 basispoint vil besparelsen i låneomkostningerne

overstige omkostningen til en revisionserklæring ved en gæld på 3 millioner kr. I det mindre optimistiske scenarie hvor låneomkostningerne stiger med 360 basispoint vil besparelsen i låneomkostninger overstige omkostningen til revision ved en gæld på 1 million kr. Det er på baggrund af de opstillede scenarier estimeret at den gennemsnitlige gældspost hvor besparelsen i låneomkostningerne vil overstige omkostningen til en revisionserklæring er en gældspost på 2 millioner kr., hvilket stemmer overens med citatet fra AL. (Copenhagen Economics, 2014)

Til spørgsmålet om hvorvidt KEN tror at gælden i selskaberne vil være en bedre risikoparameter, svarer han:

*"Jeg vil sige det vil igen afhænge af hvad man gerne vil ramme med det, fordi hvis det rent er skattegabet så er det nok ikke størrelsen af gælden man skal kigge på, så giver det mere mening at kigge på brancher og aktiviteter og sådan noget, størrelsen af omkostninger eller et eller andet. Hvor i mod man kan sige hvis det er besvigelser generelt, tiltro til regnskabet, jamen så kan det godt give mening at sige jamen jo mere gældsat en virksomhed er jo mere vigtigt er det at der kommer en revisor ind og kigger på det fordi risikoen for tab er større. Jeg tror det er et spørgsmål om hvad man godt vil opnå."* Bilag 3 – Minut 8.

KEN vurderer altså ikke at man kan benytte gælden, som risikoparameter for at mindske skattegabet. Han tror mere gælden kan benyttes, som risikoparameter såfremt det er generelle besvigelser man vil ramme eller man vil have en større overbevisning for regnskabet.

### 13.2 Vurdering af alternativt løsningsforslag

Forslaget om at benytte gæld, som risikoparameter, frem for risikobrancherne vurderes, som et godt alternativ i og med at der ved at benytte gælden, som parameter er en balance imellem omkostningerne til revisor og besparelsen på finansieringsomkostningerne. FSR' forslag om en frivillig revisorerklæring hvor gælden er risikoparameter virker som et modsigende argument i forhold til argumentet om i første omgang at benytte gælden, som risikoparameter i og med at kreditvurderingen af selskaberne ikke vil blive den samme om de får en assistanceerklæring eller om de får en revisionserklæring. Selskaberne, som vil blive omfattet med gælden, som risikoparameter skulle derfor blive pålagt revisionspligt. Dette vil også for et samfundsmæssigt perspektiv give en langt højere sikkerhed for

oplysningerne i regnskaberne. Ved at skifte til gæld, som risikoparameter forventes det også at langt flere end de ca. 700 selskaber vil blive omfattet og man derved vil kunne få en større effekt.

### 13.3 Delkonklusion

FSR's alternative løsningsforslag til mindskning af skattegabet går på at man i stedet for at benytte risikobrancher, som risikoparameter i stedet benytter gælden i selskabet som risikoparameter. Årsagen til FSR mener dette er en bedre løsning er at de ved at benytte gælden, som risikoparameter ikke skærer alle selskaber over en karm, som man gør ved risikobrancherne. Derudover begrundes FSR med at der er et stort finsk studie (som også er benyttet af Copenhagen Economics), som viser at selskaber, som har en bank- eller kreditgæld på minimum 2 millioner kr. opnår en besparelse på deres finansieringsomkostninger, som overstiger den omkostning, som selskaberne vil have ved en revisionserklæring.

FSR mener dog fortsat at selskaberne med en omsætning imellem 5-8 millioner kr. skal kunne vælge en valgfri erklæring. I og med at FSR foreslår at selskaberne fortsat skal kunne vælge en valgfri revisorerklæring, virker hele ideen med at benytte gælden som risikoparameter til at falde til jorden, i og med at det er revisionserklæringen, som gør at besparelsen som selskaberne opnår i deres finansieringsomkostninger, overstiger omkostningen til selve revisionserklæringen.

AK og Dansk Industri er som udgangspunkt positive overfor at benytte gælden, som risikoparameter. AK beskriver at der her er et balancepunkt imellem hvad selskaberne har af omkostninger, kontra hvad selskaberne får af besparelser på deres finansieringsomkostninger, samt at selskaberne opnår en højere grad af sikkerhed på deres regnskab.

Det overraskende i forbindelse med interviewene af FSR og Dansk Industri er at det er Dansk Industri, som ønsker at såfremt selskaberne skal pålægges at benytte en revisor, så advokere Dansk Industri for at det skal være en revisionserklæring og ikke en frivillig revisorerklæring. Årsagen til at Dansk Industri advokere herfor er, som tidligere gennemgået at AK og Dansk Industri har det "stramt" med en revisorpligt, som omhandler en frivillig

erklæring da de mener at selskaberne, som Dansk Industri repræsenterer, kommer til at betale for en erklæring uden værdi for selskabet.

KEN vurderer dog at gælden, som risikofaktor er den rigtige i forhold til hvis man ønsker at mindske skattegabet. KEN Mener derimod at man burde kigge på størrelsen af selskaberne. Gælden, som risikoparameter vurderes dog at være et rimeligt risikoparameter i forhold til de risikobrancher, som der er blevet indført, som KEN også selv pointerer at han tror er indført mere af signalværdi end af en realitet. Derudover giver gæld, som risikoparameter også en form for balancepunkt imellem hvad selskaberne skal betale for en revision og de besparelser selskaberne har i deres finansieringsomkostninger.

## 14. Konklusion

Formålet med specialet var at undersøge hvorvidt indførslen af revisorpligt ville have en effekt i forhold til at mindske svindel med skat og moms, hvilket var hele formålet med indførslen. Specialets problemformulering er i indledningen beskrevet, som:

”Hvor vidt vil indførelsen af revisorpligten medføre færre fejl og besvigelser for skat og moms, samt kunne andre tiltag afhjælpe problemet?”

Jeg har i specialet redegjort for aftalegrundlaget, som omhandler revisorpligt og beskrevet hvad dette kommer til at have af betydning. Jeg har yderligere redegjort for de forskellige revisorerklæringer, samt revisors rapporteringspligter i forbindelse med erklæringerne. I forbindelse med dataindsamlingsprocessen (interview delen) har det hurtigt fremgået at der er en forventningskløft, som har påvirket den politiske diskussion og de beslutninger der er blevet truffet i forbindelse med indførslen af revisorpligten, hvorfor jeg har redegjort for den bagvedliggende teori omkring forventningskløften.

Specialets analyser viser tydeligt at der eksisterer et skatte- og moms gab, som efter lempelserne af revisionspligten har vist sig at være voksende. Analyserne viser også at der er en forventningskløft imellem hvad politikerne tror de får ved en assistanceerklæring og hvad de reelt får. Derudover er der klare indikationer på at forventningskløften har påvirket indførslen af revisorpligt i og med at politikerne umiddelbart tror de får mere end de egentligt gør ved indførelsen af revisorpligt. På baggrund af må det vurderes væsentligt at



forventningskløften bliver mindsket for at sikre at der i fremtiden bliver indgået aftaler hvor politikerne er indforstået med hvad der lægger i de enkelte erklæringstyper.

De afholdte interviews med FSR, Dansk Industri og PwC sammenholdt med analysen har givet grundlag for et alternativt løsningsforslag til hvordan man kan nedbringe fejl og svindel med skat og moms for selskaberne med en omsætning op til 8 millioner kr.

Som alternativt løsningsforslag til nedbringelse af fejl og svindel med skat og moms, er at man benytter bank- og kreditgæld, som risikoparameter. Selskaberne, som bliver omfattet heraf, vil så skulle være pålagt revisionspligt, grundet der her for selskaberne med bank- og kreditgæld vil være et balancepunkt, hvor selskaberne vil spare omkostningen til revisionen i deres finansieringsomkostninger. For samfundets side vil man styrke kontrollen med selskaberne og mindske fejl og svindel med skat og moms, da det i analysen fremgår at selskaber med en revisortilknyttet både har færre og mindre fejl. Ved at benytte bank- og kreditgæld, som risikoparameter skærer man ikke specifikke brancher over en karm. Derudover er de risikobrancher, som man har indført, måske mest af alt blevet indført på grund af den en signalværdi, som der ligger i det.

På baggrund af gennemgangen af aftalegrundlaget fremgår det hurtigt at aftalen omkring revisorpligt er en meget lille aftale i og med at den kun omfatter ca. 700 selskaber, som nu bliver omfattet af revisorpligten. For at belyse hvor lille aftalen om revisorpligt er var der i 2019, 66.843 selskaber, som ikke benyttede en revisor, hvorfor de ca. 700 selskaber virker næsten ubetydelige. Analyserne viser dog at der er klare indikationer på at der er færre fejl og besvigelser i regnskaber som indeholder en valgfri revisorerklæring i modsætning til regnskaber, som ikke indeholder en revisorerklæring.

På baggrund af mit arbejde i forbindelse med specialet kan det konkluderes at indførslen af revisorpligt vil få en effekt i forhold til de få selskaber, som bliver omfattet af revisorpligten. Dog må aftalen omkring revisorpligt konkluderes, som værende uambitiøs, samt at den næppe vil få en væsentlig effekt i forhold til det samlede skattegab. Dette er grundet antallet af selskaber, som bliver omfattet af revisorpligt. Det er kun 700 selskaber, som bliver omfattet af revisorpligt, ud af samlede 66.843 selskaber (pr. 2019), som ikke benytter en revisor. På baggrund af aftalens størrelse vil det formentligt blive svært at måle effekten af indførslen af revisorpligten.

## 15. Perspektivering

Specialets problemformulering tager udgangspunkt i indførslen af revisorpligten.

Revisorpligten er indført grundet man fra politisk side har ønsket at mindske antallet af fejl og svindel med skat og moms. I specialet kommer de involverede interessenter med alternative tiltag, som kan indføres for at mindske det nuværende skatte- og momsgab. I dette afsnit vil jeg perspektivere til yderligere undersøgelsesspørgsmål, som ville kunne være med til at understøtte og eller uddybe den viden jeg allerede har indsamlet i forbindelse med specialet.

I forbindelse med interviewet af AL, fremhævede AL at han var sikker på at omfanget af revisorpligten blev påvirket af Covid-19. Han mener at grundet sammenfaldet imellem forhandlingerne omkring revisorpligt og Covid-19 samtidig ramte Danmark havde en stor betydning for hvor lille aftalen omkring revisorpligt endte med at blive. Årsagen til at AL mener at Covid-19 havde påvirkning på den endelige aftale omkring revisorpligt, skyldes at politikerne ikke iflg. AL ikke ville pålægge selskaber yderligere administrative byrder i den uvisse situation, som landet stod i på daværende tidspunkt. Det kunne på baggrund af ovenstående være interessant at undersøge hvorvidt Covid-19 havde en reel effekt på den indgåede aftale. Foruden undersøgelsen af hvorvidt Covid-19 havde en reel effekt på den indgåede aftale, så kunne det være interessant at undersøge hvorvidt der har været en stigning i antallet af bevidste fejl med skat og moms. Årsagen til dette kunne være interessant ligger i at flere selskaber har været likviditetspresset under Covid-19, hvilket man kan forestille sig vil føre til en stigning i bevidst svindel med skat og moms.

I forbindelse med specialet fremgår det at der uanset hvilke tiltag man vil indføre for at begrænse fejl og svindel med skat og moms vil der være fordele og ulemper ved tiltagene. Det fremgår også at specialet at fordelene og ulemperne varierer efter hvilken interessent, som ser på de enkelte tiltag. Det kunne på baggrund heraf være spændende at sammenholde situationen i Danmark med de øvrige nordiske lande og se hvordan de øvrige nordiske lande har forsøgt at dæmme op for lignende problemstilling.

I forbindelse med interview af AK, forklarede han at han mente at indførelsen af revisorpligten var et udtryk for et vakuum i kontrolindsatsen fra SKAT. Så indførslen af revisorpligten er et forsøg på at lægge kontrolindsatsen over på revisorerne. Det kunne her

være interessant at undersøge hvordan SKAT selv kunne optimere deres kontrolindsats og derved tidligere og nemmere vil kunne opdage svindel med skat og moms.

Arbejdet i forbindelse med specialet har ledt til flere alternative emner og problemstillinger, som sagtens kunne have været indeholdt i specialet eller have dannet grundlag for egen særskilt opgave. Dog har jeg i specialet valgt at behandle den givende problemstilling omkring hvorvidt indførslen af revisorpligt vil have den ønskede effekt på skatte- og momsgabet.

## 16. Referencer

- 190, R. 2. (26. . marts 2010). *Retsinformation.dk*. Hentet 22.. Marts 2022 fra <https://www.retsinformation.dk/eli/ft/200912L00190>
- Andersen, I. (2019). *Den Skinbarlige Virkelighed*. København.
- Copenhagen Economics. (13. November 2014). *Effekten af lempet revisionspligt på det samlede skattegab*. Hentet 6. December 2021 fra <https://www.copenhageneconomics.com/dyn/resources/Publication/publicationPDF/8/468/1544425826/effekten-af-lempet-revisionspligt-paa-det-samlede-skattegab.pdf>
- Ebdrup, N. (15.. Februar 2012). *www.Videnskab.dk*. Hentet 4.. Marts 2022 fra <https://videnskab.dk/kultur-samfund/hvad-er-hermeneutik>
- Ebdrup, N. (3.. Marts 2015). *www.Videnskab.dk*. Hentet 3. Marts 2022 fra <https://videnskab.dk/miljo-naturvidenskab/hvad-er-videnskabelig-metode>
- Erhvervsministeriet. (23.. Juni 2021). Aftale mellem regeringen (Socialdemokratiet), Venstre, Socialistisk Folkeparti, Radikale Venstre, Enhedslisten, Nye Borgerlige og Alternativet om Det fremadrettede behov for revision. Hentet 10.. December 2021 fra <https://em.dk/media/14220/revisionspligt-aftaletekst.pdf>
- Erhvervsstyrelsen. (7. December 2018). Undersøgelse af det fremadrettede behov for revisionspligt. Hentet 6. December 2021 fra <https://www.ft.dk/samling/20181/almdel/SAU/bilag/75/1983953.pdf>
- Erhvervsstyrelsen. (August 2020). Tidsplan fra 2020 for Erhvervsstyrelsens tilsyn med godkendte revisorer og revisionsvirksomheder. s. 14. Hentet 9. December 2021 fra <https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2020-08/Tilsynsplan%20fra%202020%20for%20Erhvervsstyrelsens%20tilsyn%20med%20godkendte%20revisorer%20og%20revisionsvirksomheder.pdf>
- FSR. (4.. Januar 2018). Den svenske rigsrevision anbefaler den svenske regering at genindføre revisionspligten. Hentet 10.. December 2021 fra <https://www.fsr.dk/den-svenske-rigsrevision-anbefaler-den-svenske-regering-at-genindfoere-revisionspligten>
- Füchsel, G. L. (2017). *Revisor - Regulering & Rapportering*. Karnov Group.
- Füchsel, G. L. (2017). *Revisor - Regulering & Rapportering*. Karnov Group.
- Holm, S. S. (18.. Marts 2018). Årsregnskabet - Hvilken sikkerhed skal du vælge? Hentet fra <https://www.fsr.dk/aarsregnskabet-hvilken-sikkerhed-skal-du-vaelge>
- Juel, F. M. (21. . Marts 2012). 75.000 firmaer slipper for revision. *Berlingske Tidende*.
- Kiertzner, L. (2018). *Når revisorer "sladrer" - Særlig rapporteringspligter*. Karnov.
- Kiertzner, L. (2019). Når regnskaber ikke revideres.
- Kiertzner, K. C. (2007). *Professionsetik for revisorer*. Viborg: Foreningen af statsautoriserede revisorer .
- Lau, A. (15.. November 2017). *WWW.FSR.dk*. Hentet fra <https://www.fsr.dk/112-000-virksomheder-har-fravalgt->



## 17. Bilag

Bilag 1 – Interview – Anders Lau – FSR

Bilag 2 – Interview – Anders Koktvedgaard – Dansk Industri

Bilag 3 – Interview – Kasper Elkjær Nielsen – PwC – Faglig afdeling

Bilag 4- Aftale mellem regeringen (Socialdemokratiet), Venstre, Socialistisk Folkeparti, Radikale Venstre, Enhedslisten, Nye Borgerlige og Alternative om Det fremadrettede behov for revision.

Bilag 5 – Samlet interview guide