



UDVIDET GENNEMGANG



En analyse af internationale revisionsstandards
påvirkning på erklæringsbekendtgørelsen

Af: Jonas Bredal Thomsen

Titelblad

UDVIDET GENNENMGANG

En analyse af internationale revisionsstandards påvirkning
på erklæringsbekendtgørelsen

EXTENDED REVIEW

An analysis of the impact of international auditing standards on
the executive order on statements by approved auditors

Jonas Bredal Thomsen

Studienummer: 20212071

Aalborg University Business School (AAUBS)
cand.merc.aud. - 7. Semester

Afleveringsdato: 2. januar 2025

Anslag: 143.892

Vejleder: Peter Thor Kellmer

Abstract

The master thesis researches the influence of international regulations on the Danish auditing sector, with a particular focus on the assurance standard known as "extended review," which is tailored for small businesses. As international compliance requirements become more stringent, the thesis investigates whether there will be increased demands for auditors in terms of their work, documentation, and understanding when conducting extended reviews. This thesis is based on data that shows a growing number of companies opting out of audits in favor of extended reviews, which offer a lower level of assurance.

The report outlines the fundamental differences between audits and extended reviews. Audits, which are based on international standards of auditing, provide a high degree of assurance and require a comprehensive understanding of business processes, internal controls, and the control environment. In contrast, extended reviews are a Danish assurance standard that offers limited assurance, positioned between a review and an audit. This standard was introduced in 2013 to accommodate small businesses that do not require the depth of an audit.

The research confirms a significant trend where more companies in reporting class B are choosing extended reviews instead of audits. This shift is due to the gradual decrease in audit obligations since 2006, which has led to a significant decrease in audits. Company management has become increasingly aware that they can avoid the costs associated with an audit. The introduction of extended reviews in 2013 provided an alternative that includes inquiries, analysis, and four additional mandatory actions to offer extra assurance to authorities and limited assurance to financial statement users. The thesis suggests that the revised ISAs have heightened awareness among auditors and companies about alternatives to audits, considering the associated costs.

Despite the decrease in audit statements, the Danish Business Authority has maintained its focus in quality controls, using a risk-based model. This approach does not specifically target audits or extended reviews but aims to include at least one case of extended review in its sampling. The research concludes that the Danish Business Authority focuses on cases within areas with significant accounting estimates and going concern issues. These areas require a higher understanding, to provide better risk assessment. This indicates that further requirements for extended reviews may emerge, based on the revised ISAs. Even though the experts interviewed are not aware of any new requirements, changes in the requirements should be adapted from revised ISAs. This potential shift could be driven by the need to ensure that the assurance provided by extended reviews meets the expectations of stakeholders and regulatory authorities.

Forord

Kandidatafhandlingen er skrevet som afsluttende projekt på uddannelsen cand.merc.aud. på Aalborg Universitet med afslutning i januar 2025. Afhandlingens emne finder jeg særlig relevant i min dagligdag, hvorfor jeg ønsker at undersøge de påvirkninger der potentielt kommer til mit virke som revisor. Der stilles, af samfundet øget krav til revisions- og revisorpligten for virksomheder, hvilket også sætter et pres på revisorerne i Danmark. Samtidig stilles der også øget krav til revisors arbejde, hvilket giver et pres fra flere sider og dermed øger forventningerne fra omverden. Som rådgiver for virksomhedsejere og samtidig udførende revisor, har jeg bemærket en tendens for regnskabsklasse B-virksomheder, der fravælger revision af deres årsregnskab på grund af vurderingen af besparelser og udbyttet ved en revisionspåtegning. Derfor ser jeg emnet som særdeles relevant for mit eget virke og afhandlingen skal dels bruges til at undersøge, hvordan kravene til mit arbejde ved erklæringer på regnskaber muligvis ændres.

I løbet af udarbejdelsen af afhandlingen er der kommet et øget fokus på en ny revisionsstandard "ISA for LCE", der er udsendt af IAASB i december 2024. ISA for LCE træder først reelt i kraft for revision af 2026-regnskaber, men i efteråret 2024 arbejder Erhvervsstyrelsen på, at den kan implementeres tidligere i dansk lovgivning og indgå i fortolkningen af god revisor skik efter RL § 16. Implementeringen har draget en del sammenligninger til den danske standard om udvidet gennemgang, der kan sætte spørgsmålstejn ved afhandlingens effekt i forhold til eventuelle ændringer til erklæringsbekendtgørelsen. Revisionspligten og revisorpligten har løbende de seneste mange år været diskuteret, hvilket også gør afhandlingen relevant i forhold til undersøgelsen af graden af sikkerheden for årsregnskaberne, samt revisors arbejde bag erklæringerne. Derudover er det relevant at undersøge Erhvervsstyrelsens fokus i kvalitetskontroller, når flere fravælger erklæringer med sikkerhed. Det samme gælder revisionskvalitet, som er et komplekst emne for revisorer, idet der ikke er et facit, men offentligheden stiller krav til kvaliteten af revisors arbejde som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Jeg vil gerne takke Peter Thor Kellmer for kyndig og konstruktiv vejledning gennem hele forløbet. Jeg vil også takke Thomas Bjerrehus og Joakim Juul Larsen for at stille deres tid til rådighed for interviews til anvendelse i afhandlingen.

Jonas Bredal Thomsen

Indholdsfortegnelse

ABSTRACT	2
FORORD	3
INDHOLDSFORTEGNELSE	4
ORDFORKLARINGER.....	5
1. INDLEDNING	5
2. PROBLEMFORMULERING.....	6
2.1 UNDERSPØRGSMÅL.....	6
3. VIDENSKABELIG METODE.....	6
3.1 VIDENSKABSTEORETISK GRUNDLAG	7
3.2 AFHANDLINGENS OPBYGNING	7
3.3 EMPIRI OG KILDER.....	8
3.4 AFGRÆNSNING	11
3.4.1 Kildekritik.....	12
4. ERKLÆRING MED SIKKERHED I DANMARK	12
4.1 UDVIDET GENNEMGANG.....	13
4.2 REVISION.....	16
4.3 SAMMENFATNING AF FORSKELLENE MELLEM UDVIDET GENNEMGANG OG REVISION	22
5. FRAVALG AF REVISION	22
5.1 VALG AF ERKLÆRING.....	23
5.1.1 Konsekvenser ved fravalg af revision	24
5.2 UDVIKLING I ERKLÆRINGER MED SIKKERHED.....	26
6. UDVIDET GENNEMGANG I KVALITETSKONTROLLERNE	27
6.1 ERHVERVSSTYRELSENS KVALITETSKONTROL	27
6.1.1 Redegørelser om kvalitetskontrol	29
6.1.2 Erhvervsstyrelsens fokus på udvidet gennemgang	31
6.2 REVISORGRUPPEN DANMARKS INTERNE KVALITETSKONTROL	32
6.2.1 Resultater i RGD's kvalitetskontrol	33
6.3 SAMMENFATNING AF FORBEDRINGSPUNKTER I KVALITETSKONTROLLERNE	34
7. REVISORNÆVNETS SAGER OM UDVIDET GENNEMGANG	35
7.1 AFGJORTE SAGER	35
7.2 SAMMENFATNING AF REVISORNÆVNETS AFGØRELSE.....	38
7.3 SAMMENLIGNING MELLEM KVALITETSKONTROLLER OG REVISORNÆVNET.....	38
8. ISA'ERNES PÅVIRKNING PÅ UDVIDET GENNEMGANG	39
8.1 REVISIONSMÅL I UDVIDET GENNEMGANG	41
9. KONKLUSION.....	43
10. PERSPEKTIVERING.....	45
BIBLIOGRAFI	46
BILAGSOVERSIGT.....	49

Ordforklaringer

IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
BEK	Bekendtgørelse
FSR	FSR - danske revisorer
ISA	International Standards on Auditing
RGD	Revisorgruppen Danmark
RL	Revisorloven
UG	Udvidet gennemgang
ÅRL	Årsregnskabsloven

1. Indledning

I en tid, hvor internationaliseringen giver virksomheder mulighed for at operere på langt flere markeder, øger det også påvirkningen fra udlandet på danske virksomheder. Med den påvirkning kommer der også øget krav til lovgivningen og de krav, der skal efterleves. I revisionsbranchen bliver man ligeledes påvirket af de internationale regler. Den nationale regulering af revisionsbranchen udspringer fra EU og de beslutninger, der træffes her (Madsen, 2024). Det ses blandt andet i den opdaterede revisorlov fra 2016, som direkte er implementering af Europa-Parlamentets forordning nr. 537/2014, også kaldet revisorforordningen. Påvirkningen ses også, når der er tale om en erklæring med sikkerhed på et regnskab. Her er der krav om, at en revision udføres efter god revisorskik, og der har man i EU valgt, at dette skal ske efter de internationale revisionsstandards (Erhvervsstyrelsen (b), 2022). De internationale revisionsstandards, der anvendes i Danmark, har forskellige udgivelsesdatoer, men kan dateres tilbage til 2009. Siden da har der været opdateringer og udgivet forskellige ajourføringer af kravene i revisionsstandards, hvor en længere række ISA'er blev ajourført i 2016. Der arbejdes stadig løbende på opdatering af standards, og der er senest blevet udgivet en række ajourførte standards, herunder ISA 315 i 2019 og ISA 600 i 2022 (Martens (b), 2024).

Med de øgede krav til erklæringsarbejdet ved en revision, der udarbejdes efter internationale standards, giver det anledning til at kigge på den danske erklæringsstandard, udvidet gennemgang. Udvidet gennemgang er en erklæringsstandard, der blev indført i Danmark i 2013 til små virksomheder. Virksomheder der er omfattet af ÅRL § 7, stk. 2, pkt. 1 er i regnskabsklasse B og betegnes derfor som små virksomheder. Ved indførslen mente man, at der for de små virksomheder, var brug for en mindre omfattende erklæringsstandard. Erklæringsbekendtgørelsen er i 2024 blevet ændret fra den tidligere version fra 2017, men uden væsentlige ændringer i forhold til kravene til revisors arbejde (Martens, 2016).

Mens kravene til revisors arbejde øges ved en revisionspåtegning, og kravene til arbejdet og dokumentationen til erklæringer efter udvidet gennemgang forbliver uændret, giver det anledning til at undersøge, om det kan forventes at have en effekt på kravene ved arbejdet med udvidet gennemgang. Flere virksomheder fravælger at få deres

regnskab revideret og vælger i stedet en erklæring med lavere grad af sikkerhed, en revisorerklæring uden sikkerhed i form af assistance eller helt fravælger revisorbistand. I lovteknisk forstand anses udvidet gennemgang og ISA-revision som revision. I afhandlingen anvendes betegnelsen revision for ISA-revision og der skelnes derfor mellem de to begreber.

Ovenstående giver anledning til den efterfølgende problemformulering og understøttende spørgsmål. Her vil det være relevant at undersøge erklæringstypen på regnskaber, der aflægges inden for regnskabsklasse B og hvilke forskelle der er ved de forskellige erklæringstyper, samt kravene. Udover kravene skal det også undersøges, hvorfor virksomhedsejere vælger den ene erklæringstype frem for den anden. Det vurderes ligeledes relevant at undersøge, om myndighederne har fokus på erklæringer efter udvidet gennemgang og det arbejde revisor har udført som grundlag for erklæringen. Slutteligt vil det være relevant at undersøge, hvad revisorerne mener om lovgivningen på området, og om de mener vejledningen er fyldestgørende i sin nuværende form.

2. Problemformulering

Der er løbende kommet betydeligt øgede krav til revision ifølge de internationale revisionsstandarder. Kan der på denne baggrund forventes øget krav til revisors arbejde og dokumentation i forbindelse med erklæringsstandardens udvidet gennemgang?

2.1 Underspørgsmål

- Hvorfor vælger flere regnskabsklasse B-virksomheder udvidet gennemgang når de tidligere har fået revideret deres regnskab efter ISA-standarderne?
- Har Erhvervsstyrelsen i deres kvalitetskontrol ændret fokus på regnskaber efter udvidet gennemgang når antallet af revisionserklæringer efter ISA'erne falder?
- Udfører revisorer i deres arbejde med udvidet gennemgang yderligere handlinger allerede?
- Kan der forventes nye krav til revisors arbejde og dokumentation ved udvidet gennemgang?

3. Videnskabelig metode

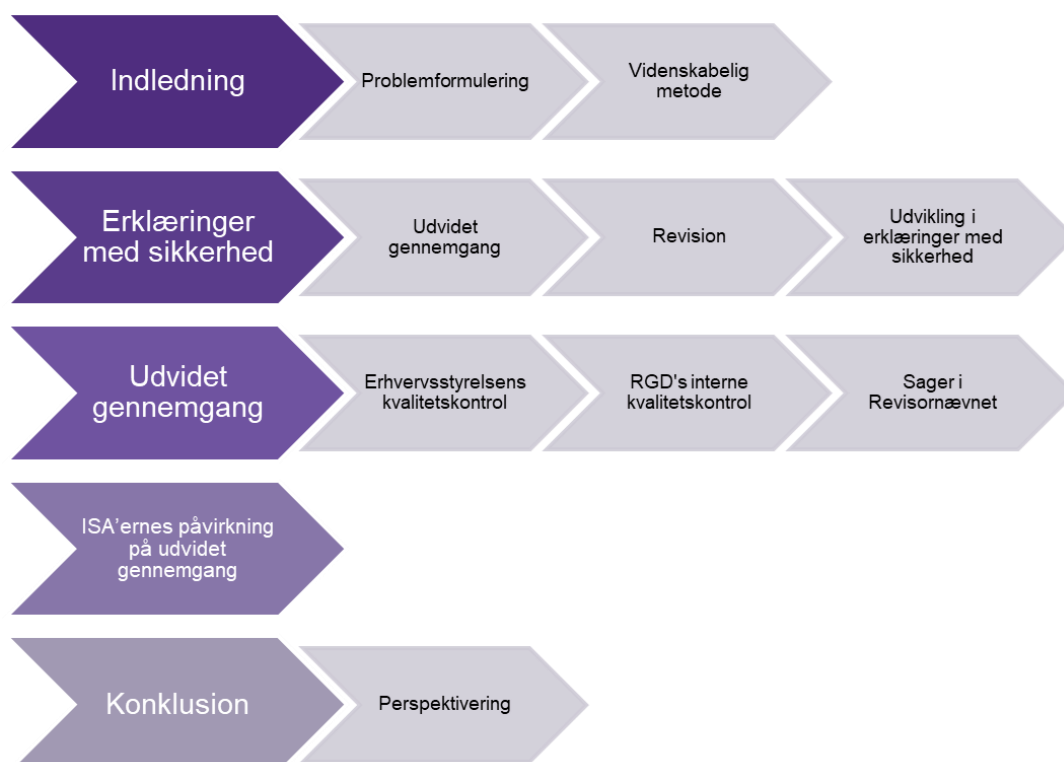
Afhandlingens formål er at undersøge om kravene til revisors arbejde kan forventes at ændre sig ved en erklæring om udvidet gennemgang, set i lyset af de seneste års skærpselser til kravene ved revisionsarbejdet. Faldet i antallet af revisionserklæringer inden for regnskabsklasse B har medført en stigning i erklæringer med udvidet gennemgang. For at undersøge dette foretages en gennemgang af kravene til revision sammenholdt med kravene til udvidet gennemgang, og efterfølgende en analyse af hvorfor virksomhederne fravælger revision. Til besvarelse af problemformuleringen vil det også blive analyseret, hvilke kriterier der anvendes i kvalitetskontrollen fra Erhvervsstyrelsen og hvilke punkter, der typisk fremgår i redegørelserne efterfølgende, samt en parallel til hvilke ligheder, der er i sager med en erklæring om udvidet gennemgang, der ender i Revisornævnet. Slutteligt foretages en vurdering af de forskellige analysedele, der skal give et velbegrunder grundlag for besvarelse af problemformuleringen i

konklusionen. Metodeafsnittet indeholder en gennemgang af afhandlingens opbygning, den videnskabsteoretiske tilgang og en beskrivelse af hvilke kilder, der anvendes til at besvare problemformuleringen. Det vil også blive belyst, hvordan kilderne er anvendt og data er behandlet i processen til opnåelse af forståelse for besvarelsen, samt en afgrænsning og kildekritik til skærpelse af empirien, så der kritisk kan besvares på problemformuleringen.

3.1 Videnskabsteoretisk grundlag

Ud fra den normative metode undersøger afhandlingen, hvordan udgangspunktet er i dag i forhold til kravene til erklæringsstandarderne. Der undersøges, hvordan revisors arbejde vil se ud, hvis der ændres i normen i forhold til normen i dag. Der ses i dag en tilgang til, hvordan revisors arbejde skal udføres og hvad det indebærer, hvilket lægges til grund, at det er normen. Denne omfatter professionel skepsis, revisors dømmekraft og god revisorskik. Her undersøges den deskriptive tilgang til, hvordan den professionelle skepsis udøves i dag. Dertil anvendes undersøgelserne til at vurdere på, om der skal ske ændringer til, hvordan den professionelle skepsis bør udøves. Der vil ud fra denne normative tilgang ikke kunne udledes en konklusion, da præmissen accepterer, at der undersøges hvad der vil ske hvis normen ændrer sig. I revisionsverdenen og dokumentationen er hver revisor forskellig og virkeligheden anses for relativistisk, hvor der i afhandlingen dannes en parallel til den professionelle dømmekraft. I en erklæringsopgave skal revisors dokumentation være tilstrækkelig og egnet, men der vil være fortolkninger i denne, som gør at afhandlingen anerkender en relativistisk tilgang til fortolkningen loven og af de resultater der udledes.

3.2 Afhandlingens opbygning



Figur 1 - Afhandlingens design (Egen tilvirkning)

3.3 Empiri og kilder

Der gøres brug af både primære og sekundær litteratur i afhandlingen. De primære kilder er anvendt som grundlag for en stor del af afhandlingen, da de omfatter den lovgivning, der ligger bag kravene til revisors arbejde. Det gør sig gældende for RL, ÅRL, ISA'erne og de bekendtgørelser, der omfatter en bred del af området problemformuleringen er inden for. Lovgivningen er brugt til at opnå en forståelse for forskellene mellem udvidet gennemgang og revision, samt de krav der ligger bag dokumentationen og arbejdet ved hver erklæring. Der anvendes bekendtgørelser til at understøtte analysens emner, da de henviser til lovbekendtgørelser, og er dermed mere specifikke end loven der henvises til. ISA'erne er udarbejdet af IAASB og oversat af FSR er anvendt, da de indeholder de krav, der er til revisors arbejde ved en revisionserklæring. En enkelt ISA er anvendt i engelsk version, da den på tidspunktet for afhandlings udarbejdelse ikke er oversat til dansk. ISA'erne opdateres løbende og de bruges til analysen og besvarelse af problemformuleringen.

Af sekundær litteratur er der anvendt flere typer af kilder. Der er anvendt en fagbog til beskrivelsen af de forskelle, der er til revisors arbejde ved udvidet gennemgang og revision. Bogen "Når regnskaber ikke revideres" er skrevet af Lars Kiertzner, der er statsautoriseret revisor, ph.d. og tidligere chefkonsulent ved FSR, hvorfor den vurderes særligt relevant til anvendelse i afhandlingen. Der anvendes også sekundære kilder i form af artikler, publikationer og hjemmesider fra revisionsfirmaer, Erhvervsstyrelsen, Skattestyrelsen og brancheforeninger som RGD og FSR. Ved at der henvises til forskellige udgivere giver det et bredere perspektiv på emnet der belyses. Der er tale om forskellige instanser og vinkler fra begge sider af lovgivningen, hvilket giver anledning til at inddrage de forskellige fortolkninger på loven og praksis.

3.3.1 Det semistrukturerede interview

For at besvare afhandlingens problemformulering vurderes det relevant at inddrage udtalelser fra fagpersoner, der dagligt sidder med kvaliteten af revisors arbejde. Der er afholdt interview med en repræsentant fra revisors verden og en fra myndighedernes, for at komme bredere rundt om problemformuleringen. De to interviews er afholdt som semistrukturerede interview, da det giver mulighed for at følge en række spørgsmål, der ønskes besvaret, men stadig mulighed for at bryde ud og stille uddybende spørgsmål. De forberedte spørgsmål og afhandlingens problemformulering var tilsendt på forhånd, da det giver respondenterne mulighed for at forberede sig på strukturen samt emnet.

Første interview er afholdt med Thomas Bjerrehus, der sidder som udviklingschef hos RGD og har 7-8 års erfaring som praktiserende revisor efterfulgt af ca. 30 år som del af RGD med ansvar for kvalitetsstyringssystem og kvalitetskontrol. Thomas Bjerrehus, der sidder med kvalitetskontroller og kvaliteten for medlemmer i revisornetværket, ser en del sagsgennemgange, og derfor også hvilke områder, der stikker ud ved interne og eksterne kvalitetskontroller. Dette gør ham særdeles relevant i forhold til besvarelsen af problemformuleringen. Samtidig er RGD's netværk bestående af revisionsfirmaer med kunder, der primært er inden for regnskabsklasse B, hvilket også giver mening i forhold til afhandlingens fokus på de virksomheder, der kan vælge udvidet gennemgang. Interviewguiden der var sendt til Thomas Bjerrehus inden interviewet er vedlagt i bilag D. Interviewet blev afholdt via Microsoft Teams, og blev med respondentens samtykke optaget samt transskriberet. Denne transskribering er autogeneret

og foretages direkte under mødet, hvor der opdeles i hvem, der siger hvad. Den autogenerede transskribering giver anledning til kludrede sætninger, forkert opdeling af sætninger og gentagelse af ord. Efter interviewet er optagelsen og transskriberingen gennemgået for at rette sætninger til og gøre transskriberingen i bilag E anvendelig samt lettere forståelig. Ved analyse af interviewet, blev det konstateret, at der manglende uddybelse af et ellers forberedt spørgsmål i interviewguiden. Her blev der efterspurgt et skriftligt svar pr. mail til respondente. Svaret på det opfølgende spørgsmål er vedlagt i bilag F.

Andet interview er afholdt med Joakim Juul Larsen, der er kvalitetschef for Erhvervsstyrelsens tilsyn med revisorer. Joakim Juul Larsen har siddet som kvalitetschef i Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder i 3 år og før det ca. 22 år som praktiserende revisor hos KPMG. Interviewguiden var sendt til respondente inden afholdelse af interviewet og er vedlagt bilag G. Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder hos Erhvervsstyrelsen har til opgave at tilrettelægge og udføre kvalitetskontroller på revisors arbejde ved erklæringsafgivelsen. Det giver derfor mening for afhandlingens problemstilling at indhente holdninger fra den ansvarlige i denne afdeling i Erhvervsstyrelsen. Grundet Erhvervsstyrelsens interne retningslinjer ved deltagelse i interviews med studerende, blev interviewet ikke optaget eller transskriberet. For at opretholde validiteten, blev der taget referat af interviewet, som efterfølgende blev sendt til godkendelse hos respondente. Det godkendte referat er vedlagt i bilag H.

Der er en forskel i de to respondentes fokus, idet Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder har fokus på hele revisionsbranchen, hvilket også omfatter PIE-revisionshuse, som ikke er en del af RGD's medlemsnetværk. Afhandlingen anerkender dette og ved forberedelsen af interviewguiden til Joakim Juul Larsen er der forsøgt at rette fokus mod netop revisionsfirmaerne, der servicerer virksomheder i regnskabsklasse B. Idet der er tale om to forskellige vinkler, er det vurderet, at de samme spørgsmål ikke kunne stilles til begge parter. Der er forsøgt samme struktur gennem interviewet for at holde reliabiliteten, men nogle spørgsmål er vinklet anderledes.

3.3.2 Kilder

I afhandlingen henvises der til tidligere kandidatafhandlinger fra samme studie. Specialerne er udgivet på universiteternes projektbiblioteker og er frit tilgængelige for alle. De indeholder undersøgelser, der kan være med til at belyse problemstillingen og give en vinkel på afhandlingen, der vurderes relevant i forhold til trianguleringen. Dermed kan der inden for afhandlingens omfang blive givet et billede af revisors-, myndigheders- og regnskabsbrugers vinkel. Afhandlingerne er udgivet i 2019 og 2020 og er begge med fokus på ændringen i revisionspligten, der var politisk relevant i denne periode. I den ene afhandling er der foretaget interviews med repræsentanter fra flere banker, som giver deres holdning til erklæringer med sikkerhed i forhold til deres engagement og kreditvurdering. Denne afhandling anerkender en lavere validitet ved brug af disse afhandlinger, men for at imødekomme denne, er konklusionerne brugt til at udforme spørgsmål til de afholdte interviews. Det antages, at når det er konkluderet for år tilbage og en relevant interviewperson bekræfter eller afkræfter præmissen i dag, kan det holde validiteten på et tilfredsstillende niveau til at besvare problemformuleringen.

Der anvendes i afhandlingen Bekendtgørelse om godkendte revisors erklæringer. Denne bekendtgørelse blev i 2024 opdateret ved BEK nr. 518 af 24/05/2024 som ophævede BEK nr. 1468 af 12/12/2017. Der er ikke ændret noget væsentligt vedrørende udvidet gennemgang, udover paragrafnumrene for kapitlet med udvidet gennemgang. Det vil sige, at tidligere § 9 nu hedder § 10 og hermed ændres nummereringen af paragrafferne i resten af

bekendtgørelsen (Martens (a), 2024). I bekendtgørelsens bilag 1 beskrives Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder, som i normal omtale kaldes udvidet gennemgang. Ved sammenligning af bilag 1 fra bekendtgørelsen fra 2017 til den nye bekendtgørelse, der er vedtaget i maj 2024 med ikrafttræden fra den 1. juni 2024, ses der ingen væsentlige ændringer til kravene til revisors arbejde. De konstaterede ændringer er ændring fra kvalitetsstyringssystem ISQC til ISQM, benævnelsen af National Enhed for Særlig Kriminalitet (NSK) og referencer til opdaterede paragraffer i RL.

Der henvises i afhandlingen til Revisornævnet og deres årsberetninger. Revisornævnets Årsberetning bliver udgivet hvert år og her udgives alle afgjorte sager i kort form inklusive afgørelsen og straffen. I de sager der henvises til i afhandlingen offentliggøres der ikke hvilke arbejds papirer, der er taget i betragtning ved vurderingen fra Revisornævnet, men der beskrives overordnet om dokumentationen er der. Det antages, at der for størstedelen af sagerne foreligger noget dokumentation, men denne ligger under gennemsnittet af, hvad den gennemsnitlige godkendte revisor ville afgive en erklæring ud fra. Størstedelen af sagerne indsendes af Erhvervsstyrelsen og private, hvilket oftest er regnskabsbrugerne. Selvom det er få sager ud af de mange erklæringer der laves hvert år, der ender hos Revisornævnet, vurderes det at kunne danne grundlag for om revisors arbejde halter efter. Derfor vurderes det, at sagerne beskrevet i årsberetningerne kan bruges til analysen af, hvor revisors dokumentation ikke er tilstrækkelig for den afgivne konklusion.

3.3.3 Datasæt

For at afdække en del af problemformuleringen anvendes et datasæt bestående af udtræk fra det danske virksomhedsregister. Datasættet er indhentet med assistance fra Experian, der er leverandør af data- og analysetjenester. Udtrækket består af data for alle virksomheder, der offentliggør regnskaber på det centrale virksomhedsregister på fordelt på CVR-nummer, regnskabsår, regnskabsklasse, dækningsbidrag, balancesum, antal ansatte og erklæringstype. En beskrivelse af datasættet og forklaringstabeller modtaget sammen med datasættet er vedlagt i bilag B. Der er indhentet data ud fra regnskabsår, der slutter i 2019 og frem til 2023. Desuden er der oplysninger om erklæringstype, om der er modifikationer til konklusionen og der hentes også virksomheder, der ikke har en revisorerklæring. I forhold til sorteringen på regnskabsklasse anvendes den regnskabsklasse, der fremgår af udtrækket. Det vil sige, at der kan være en mindre forskel på regnskabsklasse i de tidligere regnskabsår og frem til 2023. Grundet ÅRL § 32, offentliggør virksomhederne ikke deres omsætning, hvor vi kunne have afdækket forskellene ved at beregne størrelsesgrænserne ud fra de nye eller gamle grænser. Afhandlingen anerkender denne problemstilling, men vurderer ikke det ændrer på konklusionen for analysen af datasættet.

Ved analysen af antallet af erklæringstyper fordelt på de seneste 5 år er der foretaget sortering på år og kun valgt regnskabsklasse B-virksomheder. Derudover er der sorteret på erklæringstype, og her set bort fra eventuelle modifikationer til påtegningen, som også var en del af datasættet. Ved sorteringen ses det tydeligt, at antallet af regnskabsklasse B-selskaber er steget fra 2019 til 2023. Denne stigning svarer til 48 % for regnskabsklasse B-virksomheder og sammenlignes den til det fulde udtræk på antallet af virksomheder i samtlige regnskabsklasser er stigningen også 48 %.

I datasættet er der information om erklæringstypen for hvert CVR-nummer og regnskabsår. Der er, som ved ovenstående sortering, foretaget ændring i regnskabsår, således alle skæve regnskabsår er gjort til hele år i forhold til

det år, der er regnskabsafslutning. For at undersøge problemformuleringen kræves der et datasæt, der viser antallet af revisionserklæringer og erklæringer om udvidet gennemgang. I databehandlingen er der foretaget sortering, så der kun fremgår regnskabsklasse B-virksomheder. Efterfølgende er der sorteret på selskaber, der har haft enten revision eller udvidet gennemgang i alle fem år. Der antages, at disse selskaber er inden for revisionspligten, da de har haft mulighed for at vælge assistance, men ikke har gjort det. Selskaber der har haft første offentliggjort regnskab i 2020 eller senere er sorteret væk. Denne sortering skyldes, at dataene ikke viser om det er nye selskaber, eller de blot ikke har haft revision eller udvidet gennemgang i deres regnskab i årene før stiftelse. Der er efterfølgende sorteret regnskaber fra, der har omlagt regnskabsår i perioden, da datasættet ikke vil kunne vise et korrekt grundlag for 5 år. I denne frasortering er det kontrolleret, at nogle CVR-numre fremgår i datasættet, da de i omlægningsregnskabet har fået en anden erklæring end de havde før, som enten kan være revision eller udvidet gennemgang. Derfor anvendes der et datasæt, der kun består af selskaber med 5 års regnskaber offentliggjort og i regnskabsklasse B og med erklæring om revision eller udvidet gennemgang. Det antages, at denne sortering danner grundlag for helheden af regnskabsklasse B-virksomheder, der har mulighed for at vælge revision eller udvidet gennemgang. Det vil sige, at tendensen også vil gælde for selskaber der fx har offentliggjort regnskab for 2020 frem til 2023 eller selskaber, der har omlagt regnskabsperiode inden for datasættets periode.

3.4 Afgrænsning

Der afgrænses fra selskaber uden for regnskabsklasse B, da selskaber der overskrider grænserne, det vil sige regnskabsklasse C og D, ikke har mulighed for at vælge erklæringen udvidet gennemgang og virksomheder i regnskabsklasse A er udenfor revisionspligten.

Der afgrænses desuden også fra regnskaber, der har fravalgt revision, altså valgt en erklæring efter ISAE 4410, assistanceerklæring eller ISRE 2400, reviewerklæring. Der fokuseres heller ikke på selskaber, der har fravalgt revisor, og dermed ikke har en erklæring fra en revisor på årsrapporten. Der afgrænses også fra erklæringer med høj grad af sikkerhed, der ikke direkte knytter sig til revisionspåtegninger på årsrapporter og regnskaber. Når der nævnes revision, henviser det udelukkende til en revision efter ISA'erne, som man i Danmark har implementeret i god revisorskik.

I maj 2024 vedtager Folketinget "Lov om ændring af årsregnskabsloven, revisorloven og forskellige andre love", der blandt andet indeholder ændring af regnskabsklasserne efter ÅRL fra den 1. juni 2024 (Lassen, 2024). I afhandlingen tages der udgangspunkt i grænserne fra den gamle ÅRL, da de regnskaber og antallet af erklæringstyper i de forskellige regnskabsklasser, der analyseres i afhandlingen, primært er beregnet ud fra de gamle størrelsesgrænser. Da vinklen i afhandlingen er på revisors arbejde og erklæringsafgivelse, afgrænses der fra at undersøge regnskabsaflæggelsen og bestemmelserne i ÅRL om indregningsmetoder i forhold til ledelsens ansvar for årsregnskabet og det retvisende billede.

Der er i løbet af udarbejdelsen af afhandlingen kommet et øget fokus fra revisionsbranchen på ISA for LCE standarden, der er en revisionsstandard til "Less Complicated Entities", og bygger på ISA'erne. Formålet med LCE er at give revisor et værktøj til at revidere efter ISA'erne på mindre komplekse virksomheder, hvor alle kravene i ISA'erne ikke altid kan anvendes. Standarden er udgivet og godkendt i december 2023, men med krav om

anvendelse på regnskabsår, der starter efter 15. december 2025. Der arbejdes på at godkende en førtidsimplementering, som er godkendt i vores nabolande og anbefalet af IAASB, så den kan anvendes på revisioner af 2024-regnskaber. Implementeringen i dansk lovgivning er stadig i proces hos Erhvervsstyrelsen, hvorfor der ikke fuldt kan drages konklusioner på anvendelsen endnu. Der afgrænses i afhandlingen fra at analysere indholdet af standarden, hvor i stedet er fokus på forskellene i udvidet gennemgang og revision efter ISA'erne. Der vil i afhandlingens perspektivering, blive draget paralleller fra LCE-standardens til afhandlingens konklusioner.

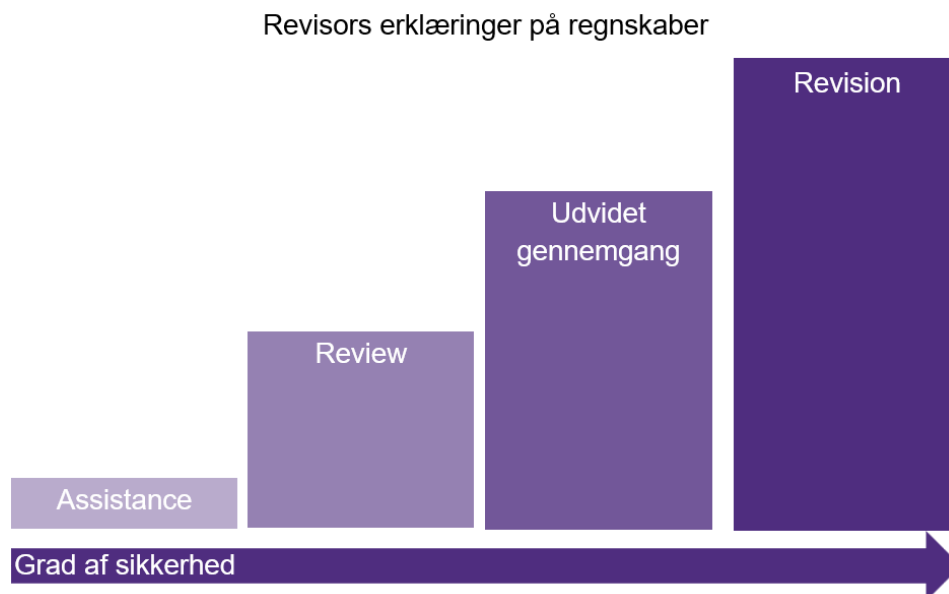
3.4.1 Kildekritik

Afhandlingen gør brug af publikationer, artikler og hjemmesider fra større revisions- og konsulenthuse, hvor afhandlingen anerkender formålet med deres udgivelse, hvilket vurderes at indebære salg af deres ydelser, samt rådgivning til deres eksisterende kunder. Artiklerne kan være farvet af dette, med delvis formål om at fremme udgivelsesvirksomheden som markedsføring. I afhandlingen anvendes der også informationssider fra revisions- og konsulenthuse, hvor der ikke direkte er knyttet udgivelsesdato eller forfatter på. Det vurderes, at da disse sider indeholder information vil de være opdateret til senest lovgivning, og kan derfor anvendes som reference i afhandlingen. Der anvendes desuden artikler udgivet af brancheforeninger og -organisationer, som delvis opvejer subjektiviteten af udgivelserne fra revisions- og konsulenthusene. Brancheforeningers udgivelser vurderes også at have et mål, værende fremme af revisionsbranchen som helhed og som offentlighedens tillidsrepræsentanter. FSR kan have målet om at fremme branchen og øge dens omsætning så meget som muligt ved, at der ændres i lovgivningen, der gør revisor uundværlig i flere tilfælde.

For at imødekomme den vurderede subjektivitet, anvendes der i afhandlingen primærkilder i form af retskilder, bekendtgørelser eller andre love, samt ISA'erne. Disse vurderes som de stærkeste kilder og bruges i afhandlingen til at afdække, hvilke love og standarder revisorerne skal følge i dag, samt hvordan nye revisionsstandarder er udgivet og har ændret deres arbejde. Af ISA'erne bruges der de ajourførte standarder, da der lægges vægt på, hvordan de i de seneste år er blevet opdateret med nye krav.

4. Erklæring med sikkerhed i Danmark

I Danmark er der fire typer erklæringer revisor kan erklære sig efter. Virksomhedernes valg af erklæring er reguleret i ÅRL, og udformningen af erklæringerne er reguleret i Bekendtgørelse om godkendte revisorers erklæringer. Analogien bygger på virksomheders størrelse, så de største virksomheder har krav om en revisionserklæring med høj grad af sikkerhed, mens små virksomheder kan fravælge revision og vælge én af de andre erklæringstyper, alt efter hvor høj grad af sikkerhed man ønsker på sit regnskab. Niveauerne for graden af sikkerhed illustreres nedenfor, og viser et trinvis fald fra revision med høj grad af sikkerhed til en assistanceerklæring uden sikkerhed. For at kunne besvare problemformuleringen belyses det først, hvilke forskelle der er på de to erklæringer med højst grad af sikkerhed, henholdsvis udvidet gennemgang og revision.



Figur 2 - Egen tilvirkning

4.1 Udvidet gennemgang

Virksomheder der er inden for størrelsesgrænserne for regnskabsklasse B jf. ÅRL § 7 kan vælge udvidet gennemgang som erklæring på deres årsregnskab. At være inden for regnskabsklasse B vil sige, at man, efter de tidligere størrelsesgrænser, ikke overstiger to af grænserne på to af hinanden følgende år; en balancesum på 44 mio. kr., nettoomsætning på 89 mio. kr. og gennemsnit antal ansatte på 50. Erklæringen udvidet gennemgang blev introduceret i 2012 og kunne bruges på danske årsrapporter, som et alternativ til revision (Bjerrehus, 2023). Ved lovændringen og introduktionen blev der lagt vægt på, at det var et alternativ til revision for selskaber omfattet af revisionspligten, men som ikke har behov for den sikkerhed, der følger med en revisionspåtegning. Standarden er tilpasset behovet fra små og mellemstore virksomheder, hvor der stadig kan sikres kontrol, kvalitet og troværdighed for regnskabsbrugerne (BDO, u.å.). I dag kan udvidet gennemgang udføres i overensstemmelse Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder eller FSR's standard om udvidet gennemgang af årsregnskaber. Standarderne minder om hinanden og er begge godkendt til anvendelse ved erklæring om udvidet gennemgang, hvorfor der til gennemgangen af udvidet gennemgang, henvises til begge (Deloitte, 2024). Årsagen til at man har to standarder, der kan udarbejdes en udvidet gennemgang efter, skal findes i lovhensvisningerne. Man har i bilaget til erklæringsbekendtgørelsen fra Erhvervsstyrelsen ikke ville gentage samme krav på forskellige niveauer i lovgivningen, men man har i FSR vurderet det hensigtsmæssigt at samle alle krav i en vejledning. Følger man derfor FSR's standard om udvidet gennemgang, følger man med sikkerhed også samtlige krav fastsat af Erhvervsstyrelsen (Kiertzner, 2019, s. 136).

Målet med en udvidet gennemgang er, at revisor kan udtrykke en konklusion om, hvorvidt årsregnskabet giver et retvisende billede i overensstemmelse med ÅRL, på basis af de udførte handlinger (Bekendtgørelse om godkendte revisors erklæringer, 2024). Revisor skal ved en udvidet gennemgang opnå begrænset sikkerhed, hvilket også

indikerer, at der ikke udføres revision efter ISA'erne, som giver høj grad af sikkerhed. I erklæringsstandarden stilles der krav til revisors arbejde, både eksplicit med bundne handlinger og til revisors egen professionelle dømmekraft. Revisor skal have forståelse for hele erklæringsstandarden for at kunne forstå dens mål og anvende dens krav behørigt. Desuden skal revisor kunne planlægge og udføre opgaven med professionel skepsis, samt anvende sin faglighed. Med faglighed forstås faglig vurdering til at anvende relevant oplæring, viden og erfaring inden for området erklæringsstandarden, ÅRL og RL. Det er vigtigt med fagligheden for at kunne træffe beslutninger om de handlinger, der er passende efter opgavens omstændigheder på et kvalificeret grundlag jf. erklæringsbekendtgørelsen.

4.1.1 Aftale og accept af udvidet gennemgang

Ved valget af erklæringen udvidet gennemgang, skal beslutningen træffes på den ordinære generalforsamling, såfremt virksomheden tidligere har fået sit årsregnskab revideret efter ISA'erne. Vokser virksomheden derimod ind i revisionspligten, kan beslutningen om udvidet gennemgang træffes på en ekstraordinær generalforsamling. Der skal ligeledes skelnes mellem anmeldelse til Erhvervsstyrelsen ved registreringen af den valgte revisor, om man er inden for lovpligtig revision eller frivilligt har valgt udvidet gennemgang. Ved lovpligtig revision, skal den valgte revisor anmeldes til Erhvervsstyrelsen, hvilket ikke er et krav ved frivilligt valg af udvidet gennemgang (Erhvervsstyrelsen (c), 2022).

Når man har valgt udvidet gennemgang, skal der indgås en aftale mellem revisionsvirksomheden og ledelsen. Ifølge punkt 22-23 i standarden fra FSR er det i alles interesse, at der fremsendes og godkendes et aftalebrev, eller anden passende form for skriftlig aftale, inden arbejdet påbegyndes. Det mest hensigtsmæssige er et aftalebrev.

Det vurderes ydermere vigtigt at få klarlagt, hvordan kommunikationen vil foregå mellem revisor og ledelsen, da det er en essentiel del af erklæringstypen. Normalvis sker kommunikationen i forbindelse med en udvidet gennemgang lige fra første kontakt, til løbende kommunikation ved kendskabsprocedure, til forståelse af virksomheden og dens omgivelser, til analyse af regnskabsstallene og videre til forespørgsler. Slutteligt kommunikerer der ofte til ledelsen i et dokument lignende et revisionsprotokollat eller et ledelsesbrev (Kiertzner, 2019, s. 153). Jf. standarden fra FSR punkt A50-A53, skal kommunikationen forstås som forespørgsler, som revisor stiller som led i udførelsen af handlingerne og anden kommunikation i relation til effektiv tovejskommunikation med henblik på at forstå de forhold, der opstår for at udvikle et konstruktivt samarbejde om opgaven. Herudover skal der løbende kommunikeres omkring revisors syn på kvalitative aspekter ved virksomhedens opstillede regnskab, betydelige resultater af udførelsen af handlinger og forhold, der opstår, og som kan føre til modifikation til konklusionen.

4.1.2 Ansvarsfordeling

Som det var en del af aftalebrevet, skal det også klarlægges jf. loven, hvilket ansvar revisor og ledelsen har. Kigger man først på ledelsens ansvar i en udvidet gennemgang, er det den daglige ledelses ansvar, at virksomhedens bogføring sker under iagttagelse af lovgivningens regler herom, samt etableringen af et passende og pålideligt internt kontrolsystem. Den øverste ledelse har ansvaret for, at bogføringen og formueforvaltningen kontrolleres på en passende måde, så det nødvendige grundlag for en udvidet gennemgang er til stede. Samtidig skal den øverste ledelse også gennem hensigtsmæssige forretningsgange samt registrerings- og kontrolsystemer sikre, at tilsigtede og utilsigtede fejl så vidt muligt forebygges samt opdages og korrigeres.

Det er ledelsens ansvar, at bogføringsloven overholdes, samt at årsrapporten hvert år udarbejdes. Den skal opfylde lovgivningen og vedtægternes regnskabsbestemmelser, samt relevante regnskabsstandarder (Deloitte, 2024). Når revisor skal lave den udvidede gennemgang, er det ledelsens ansvar, at revisor får adgang til al information, som ledelsen er bekendt med, er relevant for udarbejdelsen af regnskabet, samt yderligere information som revisor skulle anmode ledelsen om i relation til den udvidede gennemgang. Det er ligeledes ledelsens ansvar, at revisor får adgang til at indhente bevis fra personer i virksomheden, som fastslås, er nødvendige. I det forklarende materiale i FSR's standard, uddybes ledelsens ansvar yderligere. Her understreges det, at det er ledelsens ansvar at udarbejde virksomhedens regnskab ud fra deres egne fastlagte regnskabsmæssige skøn og efter de mest hensigtsmæssige regnskabsmæssige skøn. Revisor skal modtage en accept af, at ledelsen påtager sig og anerkender sit ansvar for årsregnskabet.

Det er et krav jf. FSR's standard, at revisors ansvar er beskrevet i både aftalebrevet og i erklæringen på regnskabet. Revisor har ansvaret for at afgive en erklæring ud fra vurderingen om det udarbejdede årsregnskab indeholder væsentlig fejlinformation, opfylder gældende lovgivning, vedtægternes bestemmelser, samt andre relevant regnskabsstandarder. Desuden skal revisor vurdere den anvendte regnskabspraksis, de udførte regnskabsmæssige skøn og de af ledelsen afgivne oplysninger (Deloitte, 2024). RL er specielt relevant ved definitionen af revisors ansvar, hvilket især gør sig gældende ved bestemmelserne om uafhængighed i § 24 og i § 16 omkring offentlighedens tillidsrepræsentant, hvor der ved erklæringsafgivningen også skal tages hensyn til andre regnskabsbrugere udover virksomhedens ejere.

Revisor skal gøre det klart overfor ledelsen, hvilke pligter de har, og hvilke handlinger de foretager, samt hvilken grad af sikkerhed der skal opnås inden erklæringsafgivning. Revisors konklusion omfatter ikke ledelsesberetningen, og der skal ikke udtrykkes en konklusion med sikkerhed om ledelsesberetningen. Revisor skal læse den igennem og overveje om den er væsentlig inkonsistent med årsregnskabet, vores viden opnået ved arbejdet eller indeholder væsentlig fejlinformation. Desuden skal revisor overveje om den indeholder de lovkrævede oplysninger (FSR - danske revisorer, 2017).

4.1.3 Revisors handlinger

Revisor skal planlægge og udføre reviewhandlinger med henblik på at opnå begrænset sikkerhed for sin konklusion. Som del af reviewhandlingerne ligger der analytiske handlinger, som også laves i arbejdet med en reviewerklæring efter ISAE 2400 (ajourført). Det vil sige regnskabsanalytisk gennemgang med et udgangspunkt i et fastsat væsentlighedsniveau for regnskabet som helhed, samt forståelse af virksomhedens og dens omgivelser. Væsentlighedsniveauet skal anvendes ved udformningen af handlingerne og vurderingen af resultatet af disse, hvor også væsentlighedsniveauet skal genovervejes i løbet af opgavens udførsel, hvis revisor bliver opmærksom på oplysninger, der ville have fået revisor til at fastsætte et andet beløb fra starten jf. Standard om udvidet gennemgang af årsregnskaber, der udarbejdes efter ÅRL, afsnit 29 og 30.

Ud fra væsentlighedsniveauet skal revisor behandle alle væsentlige poster og oplysninger i regnskabet, samt fokusere på de områder, hvor revisor vurderer at væsentlige fejlinformationer sandsynligvis kan opstå. For at kunne lave denne vurdering, kræver det indsigt i virksomheden og dens omgivelser.

Sammen med reviewhandlinger kræver udvidet gennemgang, ligesom ved review, en række forespørgsler til vidende personer i virksomheden. Forespørgslerne skal komme omkring ændringer i virksomhedens aktiviteter eller drift, ledelsens vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften, transaktioner med nærtstående parter og påvirkningen på virksomheden heraf og betydelige posteringer og transaktioner tæt på balancedagen.

Udover analyser og forespørgsler skal revisor også vurdere, om data fra virksomhedens regnskabssystem er fyldestgørende til brug for de analytiske handlinger, samt opnå bevis for, at årsregnskabet stemmer eller kan afstemmes til underliggende bogføring jf. FSR's standard pkt. 35 og 42.

Som del af indførslen af udvidet gennemgang tilføjede man fire supplerende handlinger, så det ikke blot var det samme som review. Disse fire handlinger skal udføres såfremt det er relevant og det er de, når de forhold handlingen vedrører, foreligger i den konkrete situation (FSR - danske revisorer, 2017).

De fire supplerende handlinger indebærer følgende; 1) indhente oplysninger fra tingbog, personbog og bilbog pr. balancedagen for at opnå supplerende bevis for aktiver, forpligtelser, eventualforpligtelser og sikkerhedsstillelser mv. 2) Indhente engagementsbekræftelse fra virksomhedens pengeinstitutter og derved opnå supplerende bevis for likvide beholdninger, værdipapirer, finansielle instrumenter, forpligtelser, eventualforpligtelser og sikkerhedsstillelser mv. 3) Indhente oplysninger fra virksomhedens advokatforbindelser om eventuelle tvister, søgsmål, retssager eller lignende, som kan påvirke virksomhedens finansielle stilling. 4) Indhente dokumentation for, at AM-bidrag, A-skatter, merværdiafgifter og lønsumsafgifter er rettidigt og korrekt indberettet til SKAT på grundlag af bogføringen.

Ud fra de handlinger revisor skal lave som del af den udvidede gennemgang, ses det at der teknisk set er tale om en review med tillæg af nogle få revisionshandlinger. Dog betegnes den lovmæssigt som en "lovteknisk revision", da den i lovgivningen blev indført som en anden form for revision.

Der angives også i standarden, at hvis revisor bliver opmærksom på et eller flere forhold, der giver revisor grund til at mene, at årsregnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation, skal revisor udforme og udføre yderligere reviewhandlinger for at afdække risikoen. Af yderligere handlinger kan det både være mere dybdegående analytiske handlinger eller mere fokuserede forespørgsler, men det kan også være substansbaserede detailtest. Giver disse handlinger ikke tilstrækkeligt og egnet bevis angiver standarden, at revisor skal udføre andre handlinger, som vurderes nødvendige efter omstændighederne, således der kan udformes en konklusion om regnskabet. De yderligere handlinger skal give revisor en overbevisning til at konkludere om posten ikke indeholder væsentlig fejlinformation eller fastslå at den gør, som skal indgå i den samlede vurdering til udformning af revisors konklusion om årsregnskabet.

4.2 Revision

En revision giver en højere grad af sikkerhed på årsregnskabet i forhold til udvidet gennemgang. Det hænger dermed sammen med det arbejde, der skal udføres og de krav der gælder til revisors arbejde. En revision udføres efter ISA'erne, som er omfattende og spænder bredere end kravene til udvidet gennemgang. Overordnet set er der en række ligheder, både i forhold til aftalegrundlaget og til kendskab til virksomhedens og dens omgivelser. Ved en revision skal revisor have et dybere kendskab til virksomheden, dens interne kontrolsystem og samtidig teste om det fungerer. Uanset de to erklæringstyper, skal revisor kontrollere om oplysningerne i årsregnskabet giver et

retvisende billede af virksomhedens finansielle stilling jf. ÅRL § 11, og om årsregnskabet derudover er opstillet efter og indeholder de oplysninger loven kræver (FSR - danske revisorer, u.å.). Den danske lovgivning ved revision bygger på ISA'erne, hvilket kommer til udtryk i flere elementer af kravene til revisors arbejde, herunder uafhængighed. RL § 16, der også er relevant ved udvidet gennemgang, indeholder begrebet offentlighedens tillidsrepræsentant. Begrebet beskriver revisors rolle og hvordan man skal agere i opgaven, som øger troværdigheden på revisors erklæring.

Kigger man på ISA'erne i bilag A, dækker disse hele revisionsprocessen fra aftalegrundlag til erklæringsafgivelse. Ikke alle ISA'er passer til alle revisioner, men det er revisors ansvar at tilpasse og anvende standarderne efter behov. Efter ISA 200 pkt. 3, er formålet med revision at styrke regnskabsbrugers tillid til regnskabet ved en konklusion med høj grad af sikkerhed afgivet af revisor. Ligesom ved udvidet gennemgang skal der udarbejdes et aftalegrundlag inden opgaven påbegyndes. Her kommer ISA 210 i spil omhandlende aftale om revisionsopgavers vilkår. Aftalegrundlaget udarbejdes med det formål at få klarlagt revisors ansvar og ansvaret for den daglige ledelse og den øverste ledelse.

4.2.1 Revisors handlinger

Der er krav til revisors vurderinger, dokumentation, kommunikation med ledelsen, handlinger og udformningen af konklusionen. Som nævnt, dækker de hele processen og allerede ved planlægningen er der krav til, hvad revisor skal opnå forståelse for. ISA 300 indeholder krav til planlægning, og hvordan revisor skal udarbejde en strategi for revisionen, så den bliver udført effektivt. ISA 315 indeholder krav om, at revisor skal forstå virksomheden og dens omgivelser, så der kan foretages korrekte vurderinger om risikoen for væsentlige fejl. Fejlinformationen kan opstå på baggrund af besvigelser eller regulære fejl. Det er revisors ansvar, at der designes og udføres de rigtige risikovurderinger, for at opnå bevis for risikoen for fejlinformation i regnskabet. Herudover kræver ISA 315, at der opnås forståelse for kontrolmiljøet, brugen af IT, samt virksomhedens generelle IT-kontroller (Berthing & Bjerrehus, 2022). Når man har forståelsen for virksomheden, dens omgivelser og risikoen for fejlinformation, bruges ISA 320 til at fastlægge og anvende væsentlighedsniveauet i planlægningen og udførelsen af revisionen. Væsentlighedsniveauet skal bruges gennem hele revisionen og konstateres der væsentlig fejlinformation, skal revisor anvende ISA 450 til vurderingen af indvirkningen. Væsentlighedsniveauet fastsættes af revisor ud fra en vurdering af, hvilke beløbsmæssige ændringer der må forventes at påvirke regnskabsbrugers vurdering af årsregnskabet (FSR - danske revisorer, 2022). I planlægningsfasen skal revisor også inddrage kravene fra ISA 330 omkring reaktionen for de vurderede risici. Revisor skal udforme og gennemføre reaktioner på risici for væsentlig fejlinformation på regnskabsniveau og revisionsmålsniveau. Reaktionerne kan være enten test af kontroller, som er en revisionshandling, der skal vurdere kontrollernes funktionalitet med hensyn til at forebygge, eller opdage og korrigere væsentlig fejlinformation, eller detailtest i form af substansanalytiske handlinger og test af grupper af transaktioner, balanceposter eller oplysninger. Ud fra valget af handlinger, skal revisor også planlægge tidsmæssig placering af handlinger, da nogle handlinger kan foretages i løbet af det regnskabsår, der revideres og andre først efter regnskabsårets afslutning jf. ISA 330 pkt. 11 og 22.

I løbet af revisionen skal revisor indsamle og efterprøve revisionsbeviser gennem forskellige handlinger. De vurderede risici skal ramme nogle revisionsmål, som skal afdækkes ved forskellige handlinger. Revisionsmålene

beskriver specifikt, hvor der er risiko enten ved et område eller en balancepost. Her skal revisors professionelle dømmekraft komme i spil til vurdering af hvilke handlinger, der er passende efter omstændighederne til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Efter ISA 500 skal revisor uanset, hvor dokumentationen kommer fra, blandt andet vurdere om det er pålideligt, egnet, nøjagtigheden samt kompetencerne fra dem, der udarbejder det. Alle handlinger skal dokumenteres efter ISA 230 revisionsdokumentation, da formålet med dokumentationen er at kunne danne grundlag for konklusionen der afgives. Det skal desuden være muligt for en ekstern kvalitetskontrol at kunne kontrollere dokumentationen, samt at gøre opgaveteamet ansvarlig for arbejdet. Af handlinger revisor kan udføre kan der nævnes forespørgsler til ledelsen og andre relevante personer i virksomheden efter ISA 500, eksterne bekræftelser efter ISA 505, analytiske handlinger efter ISA 520, stikprøver efter ISA 530. Revisionshandlinger er angivet i figuren nedenfor, hvor der er forskel på, hvor stærkt et bevis hver handling giver.



Figur 3 - Egen tilvirkning efter forelæsning på cand.merc.aud.

Et stærkt revisionsbevis er eksterne bekræftelser, da de giver mere pålidelighed, når det kommer fra uafhængig tredjemand. ISA 330 kræver, at revisor opnår et stærkere revisionsbevis, jo højere risikoen er vurderet, og derfor er det vigtigt at revisor ved, hvilke typer revisionsbevis der indhentes for hver risiko og styrken af det.

Der er flere ligheder til de generelle krav i revisionen og udvidet gennemgang. Det bygger på et årsregnskab efter ÅRL og derfor skal dette afspejle de generelle krav. De krav vil ud fra graden af sikkerhed være større ved revisionsarbejdet end udvidet gennemgang. Revisor skal ved arbejdet i begge erklæringer afdække om forudsætningen for at fortsat drift er til stede og i en revision gøres dette efter ISA 570. Der skal også vurderes på transaktioner med nærtstående parter, efterfølgende begivenheder, koncernregnskaber og komponentrevisor.

Når der er samlet det revisionsbevis, som revisor har vurderet tilstrækkeligt og egnet, skal revisor rapportere til ledelsen. Det gøres i første omgang i revisionspåtegningen, hvor revisor afgiver sin konklusion på regnskabet, og

skriver om årsregnskabet er udarbejdet i overensstemmelse med de relevante revisionsstandards, og om årsregnskabet giver et retvisende billede af virksomhedens aktiver, passiver og finansielle stilling pr. balancedagen og resultater af virksomhedens aktiviteter for regnskabsåret (FSR - danske revisorer, 2022). Revisionspåtegningen bliver offentliggjort sammen med regnskabet, men der kommunikeres også til øverste ledelse via en revisionsprotokol eller anden skriftligt brev, der ikke offentliggøres. Jf. ISA 230, skal revisor kommunikere skriftligt med den øverste ledelse om betydelige resultater af revisionen, men det er ikke nødvendigt at kommunikere alle forhold, der har vist sig i løbet af revisionen.

4.2.2 Ajourførte ISA'er

Siden introduktionen af ISA'erne i 2009, er der efterfølgende løbende kommet ajourføringer til de første udgivet standarder i takt med øvrig lovgivning er ændret. I 2016 blev der lanceret en lang række nye revisionsstandards, hvilket hænger sammen med den større ændring i EU-lovgivningen og heraf efterfødt ændring til RL i 2016 (Erhvervsministeriet, 2016). I de seneste år er der sket større ændringer til en række ISA'er, og de væsentlige ændringer til revisors arbejde i ajourføringerne vil blive gennemgået nedenfor.

ISA 220

Der blev i 2020 godkendt en ajourføring af ISA 220 Kvalitetsstyring ved revision af regnskaber gældende for alle regnskaber, der begynder efter 15. december 2022. Det vil sige, at ajourføringen gælder for alle 2023-revisioner. Den engelske titel er "ISA 220 (revised), quality management for an audit of financial statements". Ajourføringen skærper kravene til den opgaveansvarlige partners involvering i revisionsopgaven og hans ansvar for at sikre høj kvalitet i opgaven. Desuden skærpes kravene til opgaveteamets proaktivitet i forhold til styring af opgaven og opnåelse af kvalitet (Martens, 2023). I FSR's Revisionstekniske udvalg (REVU), har man udgivet et notat til opdateringen af ISA 220. REVU's formål er at bidrage til at sikre ensartet og høj kvalitet, samt drive den faglige udvikling i revisionsbranchen. I notatet beskrives det, at ISA 220 nu indeholder krav til, at den opgaveansvarlige partner også har ansvaret for at skabe et miljø, der lægger vægt på revisionsfirmaets kultur og adfærden i teamet. Der er blevet specificeret en del i den opdaterede standard, hvilket også ses i antallet af krav. Der er i den ajourførte ISA 220 41 krav mod 25 punkter i den gamle standard fra 2016. Den opdaterede standards indvirkning på opgaveteamet og partneren afhænger naturligt af, hvordan arbejdet har været tidligere. Alt andet lige, vil den nye ISA 220 dog vurderes at give teamet øget fokus på at overholde kravene og dermed øge indsatsen for at efterleve kravene.

Et af formålene i den opdaterede standard er at styrke en uafhængig og professionel skeptisk tankegang hos revisionsteamet. Der skal yderligere kunne dokumenteres, at den opgaveansvarlige partner er involveret, herunder de vurderinger vedkommende er med i og den dokumentation der skal gennemgås. Det kan blandt andet dokumenteres i timeregistreringssystemet og i signoffs i revisionsdokumentationen. Den opgaveansvarlige partner har også fået en række nye krav, hvor nogle skal lægges hos den opgave ansvarlige partner selv, og andre skal der tages ansvar for, hvilket vil sige, at opgaven kan tildeles til et passende medlem af revisionsteamet. Giver opgaven videre skal medlemmet af teamet, der får opgaven være kvalificeret, så konklusionerne og grundlaget for dem tilfredsstiller den opgaveansvarlige partner, hvilket også indebærer tilsyn og review af teammedlemmets arbejde (Revisionsteknisk Udvalg, 2023).

ISA 315

For regnskaber der begynder den 15. december 2021 eller senere gælder den nye ISA 315 Identifying and assessing the risks of material misstatement (revised 2019), der erstatter udgaven fra 2016. Denne standard er helt central i revisionens planlægningsfase, da den kræver forståelse af virksomheden og dens omgivelser for at kunne foretage en korrekt risikovurdering og en effektiv revision. Den ajourførte standard er blevet mere omfattende og indeholder blandt andet helt nye krav til forståelsen af virksomhedernes it-anvendelse (Hesselby, 2022). Den nye standard er ligeledes gjort mere anvendelig og man har gjort det nemmere at arbejde med den i forhold til dokumentationskrav og risikovurderingerne.

Udviklingen inden for digitalisering og it-anvendelse hos virksomhederne har gjort det nødvendigt med en opdatering af kravene til forståelsen af virksomheden. Denne it-anvendelse har direkte påvirkning på regnskabsaflæggelsen og tallene i regnskabet, hvilket gør at revisor skal have forståelse for det, der ligger til grund herfor. Dette medfører også risiko for cybersikkerheden, herunder it-nedbrud, cyberangreb og tab af data, som alt sammen kan påvirke regnskabsaflæggelsen og virksomhedens drift (Berthing & Bjerrehus, 2022).

I de nye krav til revisors arbejde ligger der forståelse for, hvordan information flyder gennem virksomhedens informationssystem, forståelse for hvordan transaktionerne bliver indregnet i systemet og dokumenteret, samt processerne for korrektioner og registreringen i finans (Boul & Bouaissi, 2023). Dertil kommer forståelse for, hvordan der bruges serviceorganisationer og it-applikationer, samt hvordan de påvirker regnskabet. Ydermere specificerer den ajourførte ISA 315, at revisor opnår forståelse for hvordan ledelsen har kontrol, overvågning og opstillet sikkerhedsforanstaltninger på it-systemerne.

Alt dette skal forstås og dokumenteres efter ISA 230 revisionsdokumentation. Dokumentationen skal være fyldestgørende og tilstrækkeligt i forhold til it-området, hvilket også lægger vurderingen over på revisors dømmekraft, hvornår forståelsen er dokumenteret. Der skal som dokumentation og forståelse også kommunikeres mere med virksomhedens ledelse og øvrige afdelinger, der kan have indflydelse på regnskabsaflæggelsen og virksomhedsdriften. Derudover skal der dokumenteres intern kommunikation i revisionsteamet, da det skal danne grundlag for, at man har fælles forståelse for risici i revisionen. Ser man på dokumentation for forståelse af serviceorganisationer, kan der efter ISA 315 indhentes en ISAE-3402 erklæring, der er afgivet af en it-revisor med formålet af at afdække om it-leverandøren har styr på it-sikkerheden og overholder god it-skik (Berthing & Bjerrehus, 2022).

Ovenstående viser, at ajourføringen ændrer en del ved forståelsen af it, men der sættes også øget fokus på professionel skepsis i forbindelse med risikovurderingsprocessen. Denne professionelle skepsis skal også bruges til at vurdere, hvilke handlinger der er tilstrækkeligt i forhold til kompleksiteten og virksomhedens størrelse (Revisionsteknisk Udvalg, 2021).

ISA 540

I 2018 offentliggjorde IAASB en ajourført ISA 540 til revision af regnskabsmæssige skøn. Standarden trådte i kraft for revisioner af regnskaber for perioder, der begynder den 15. december 2019 eller senere, hvilket vil sige at være 2020-årsrapporter. I den ajourførte standard stilles der højere krav til revisionen af regnskabsmæssige skøn og samtidig højere krav til virksomheders dokumentation ved de regnskabsmæssige skøn. Der ønskes en mere

uafhængig, udfordrende og skeptisk revision, der dermed stiller øgede krav til revisors dokumentation af regnskabsmæssige skøn. Der skal altså stilles en mere skeptisk tilgang, når ledelsen har fastlagt eksempelvis levetid på anlægsaktiver, nedskrivningsbehovet på tilgodehavender, værdien af leasingkontrakter, dagsværdien eller hensættelser (Revisionsteknisk Udvalg, 2020). ISA 540 (ajourført) skal læses i sammenhæng med flere øvrige standarder. Herunder ISA 315 (ajourført), ISA 330, ISA 450 og ISA 500, da der stilles krav til forståelsen af de skøn, der er foretaget og dokumentationen heraf for at opnå egnet og tilstrækkeligt revisionsbevis. Revisor skal i sin dokumentation identificere og vurdere risici for væsentlig fejlinformation vedrørende et regnskabsmæssigt skøn jf. ISA 540 (ajourført), art. 16. Hvis der identificeres en øget risiko for fejlinformation, skal der udføres test og handlinger for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, hvilket både kan være test af kontroller i relation til det regnskabsmæssige skøn, men også være bevis fra begivenheder indtruffet frem til datoen for revisors erklæring.

I standardens afsnit 39 er der oplyst en række punkter, som revisors dokumentation skal inkludere i relation til regnskabsmæssige skøn. Dette omfatter revisors forståelse af virksomheden og dens omgiver, forbindelse mellem revisors yderligere revisionshandling og de vurderede risici for væsentlig fejlinformation, revisors reaktion når den daglige ledelse ikke har taget passende skridt til at forstå og adressere skønsmæssig usikkerhed, indikationer på mulig manglende neutralitet hos ledelsen og slutteligt de betydelige vurderinger relateret til fastlæggelse af, om de regnskabsmæssige skøn er rimelige i forhold til den relevante regnskabsmæssige begrebsramme.

Med ajourføringen er der kommet øget fokus på revisors skepsis, og dét at revisor i højere grad skal udfordre ledelsen på de regnskabsmæssige skøn, der er foretaget. Det vil sige, at ledelsen i højere grad også skal involveres ved revisionen af de regnskabsmæssige skøn. Der er også præciseret nogle krav i forhold til, hvilke revisionshandling der kan udføres, og hvordan revisor kan dokumentere sin revision tilstrækkeligt (Revisionsteknisk Udvalg, 2020).

ISA 600

Den seneste revisionsstandard der har fået en opdatering, er ISA 600 (revised) om koncernrevisioner og brug af komponentrevisor. Standarden er opdateret på det grundlag, at man ønsker at gøre det nemmere at arbejde med koncernrevisioner, samt inkorporerer andre ajourførte ISA'er til koncernrevisioner. Ligeledes vil den ajourførte ISA 600 sætte mere ansvar hos koncernrevisor i forhold til kommunikation, væsentlighed og dokumentation, hvor definitionen af koncernrevisor også er blevet ændret. Efter ISA 220 inkluderes komponentrevisor i koncernrevisions-teamet. Det er den ansvarlige koncernrevisors opgave at sætte revisionsstrategien, lede komponentrevisor og evaluere konklusionerne, således der kan udtrykkes en konklusion på baggrund af revisionsbeviserne (IAASB, u.å.).

I planlægningen af koncernrevisionen skal revisor ikke længere fokusere på væsentlige eller signifikante komponenter i koncernen, men derimod bruge sin professionelle dømmekraft og foretage en risikovurdering ud fra forståelsen af koncernen. I relation til dette skal koncernrevisor bruge ISA 315 til at få forståelse for hele koncernen og dens omgivelser, regnskabsmæssig begrebsramme og koncernens interne kontroller jf. ISA 600 (revised) punkt 30. ISA 600 (revised) angiver desuden, at koncernrevisor skal kommunikere løbende med komponentrevisor og samtidig skal revisor anmode om al information fra komponentrevisor, der kan være relevant for udformningen af en konklusion. Det er koncernrevisors ansvar at sætte et væsentlighedsniveau ved udførsel på komponentniveau,

således det matcher koncernrevisionens risikovurdering og er lavere end væsentlighedsniveau ved udførsel på koncernniveau.

Dokumentationskravene er i den ajourførte ISA 600 også blevet skærpet og blevet gjort sammenhængende med ISA 230 om dokumentationen. Det er vigtigt, at koncernrevisor dokumenterer sin involvering i komponentrevisors arbejde, og at der dokumenteres mere specifikt på de områder, hvor der er vurderet største risici.

4.3 Sammenfatning af forskellene mellem udvidet gennemgang og revision

Der er både forskelle og sammenfald i erklæringen om udvidet gennemgang og revision. Revisor skal, for at opnå høj grad af sikkerhed, udføre detaljerede handlinger med test af interne kontroller og substansbaserede detailtest. I en udvidet gennemgang skal revisor opnå begrænset sikkerhed ved primært forespørgsler og analytiske handlinger. Derudover skal der udføres fire supplerende handlinger, da det kræves for at hæve graden af sikkerhed i forhold til review-erklæringen. Det kan være nødvendigt med øvrige handlinger, hvis revisor ved de førnævnte handlinger ikke opnår tilstrækkeligt og egnet bevis til konklusionen. Der er også forskel i grundlaget for revisors arbejde, da en revision udføres efter ISA'erne og udvidet gennemgang er en dansk standard i erklæringsbekendtgørelsens bilag. Udvidet gennemgang er indført til små- og mellemstore virksomheder, der ikke nødvendigvis har behov for den høje grad af sikkerhed for regnskabet. Det er derfor kun virksomheder i regnskabsklasse B, der kan anvende standarden på deres regnskab. Modsat er revision lovpligtig for virksomheder i regnskabsklasse C og D, da der alt andet lige er flere interessenter og regnskabsbrugere.

Udvidet gennemgang udspringer fra de to udenlandske erklæringstyper, review og revision og skulle være en mellemting mellem de to. Kravene til arbejdet med udvidet gennemgang henter derfor inspiration fra begge. Review-handlingerne kommer til udtryk ved analyser og forespørgsler, og revisionskravene kommer til udtryk i de supplerende handlinger og yderligere handlinger, hvis revisor finder det nødvendigt. Der er også flere krav til udvidet gennemgang, der henter fortolkning fra ISA'erne. Væsentlighedsniveauet og dets anvendelse er forklaret i erklæringsbekendtgørelsen, men har sin egen ISA i de internationale standarder. Det samme gælder for regnskabsmæssige skøn, hvor det ikke er uddybet yderligere for udvidet gennemgang, men i ISA 540 er der en række krav til, hvordan revisor skal opnå høj grad af sikkerhed i revisionen af regnskabsmæssige skøn. Ligeledes er ISA 315 omkring forståelse af virksomheden og dens omgivelser også indarbejdet i kravene til udvidet gennemgang.

5. Fravalg af revision

Ved undersøgelse af antagelsen i problemformuleringens underspørgsmål om, at flere regnskabsklasse B-virksomheder vælger udvidet gennemgang, er det relevant at undersøge antalsfordelingen mellem anvendelsen af erklæringer med revision og udvidet gennemgang for selskaber i regnskabsklasse B. Der er taget udgangspunkt i alle regnskaber, der har offentliggjort regnskab for regnskabsperioder der slutter i 2019 og frem til 2023. Figuren nedenfor viser, at der netto er tilkommet ca. 93.000 nye virksomheder i regnskabsklasse B. I 2019 blev 34 % af alle regnskabsklasse B-virksomheder revideret af en godkendt revisor mod 19 % i 2023. I samme periode blev der på de i alt 196.009 udgivet regnskaber i regnskabsklasse B afgivet erklæring om udvidet gennemgang på 15 % i 2019 mod 21 % på de i alt 289.376 udgivet årsrapporter for 2023.

Klasse B	2019	2020	2021	2022	2023
I alt	196.009	228.338	251.235	272.072	289.376
Revision	66.519	71.166	70.102	62.903	54.763
UG	28.577	33.628	39.054	49.551	59.647
Review	2.558	2.477	2.216	1.877	1.525
Assistance	78.298	94.574	107.857	119.942	129.885
Ingen	20.057	26.493	32.006	37.799	43.556

Figur 4 - Antal årsrapporter udgivet af regnskabsklasse B-virksomheder fordelt på erklæringstype og pr. år

Klasse B	2019	2020	2021	2022	2023
I alt	196.009	228.338	251.235	272.072	289.376
Revision	34%	31%	28%	23%	19%
UG	15%	15%	16%	18%	21%
Review	1%	1%	1%	1%	1%
Assistance	40%	41%	43%	44%	45%
Ingen	10%	12%	13%	14%	15%

Figur 5 - Andel af årsrapporter af regnskabsklasse B-virksomheder fordelt på erklæringstype og pr. år

Det tegner et billede, som hænger sammen med den analyse FSR lavede i 2020. Her kom man frem til, at lempelsen af revisionspligten løbende fra 2006 til 2013 har medført et kraftigt fald i andelen af revisionspåtegninger fra 2012 til 2019. Sammen med denne udvikling vurderede man, at op til 30.000 revisionsanmærkninger er gået tabt, som følge af fravalg af revision (FSR Analyse, 2020). Denne konklusion ligger dels i, at flere helt fravælger revisor og selv står for udarbejdelse af årsrapporten. Ifølge analysen viste udviklingen, at andelen af årsrapporter uden bistand fra revisor udgjorde en væsentligt større del. Det hænger også sammen med ovenstående figur, hvor andelen er steget fra 10 % i 2019 til 15 % i 2023. Lempelsen af revisionspligten har gjort virksomhederne bevidste om, at de kan undgå at gennemgå en revision og i stedet selv stå for det, eller lade revisor assistere med opstilling uden sikkerhed. Sammen med FSR's analyse konkluderer Skattestyrelsen, at fravalget af revision giver flere fejl, dels i forhold til de manglende anmærkninger (Skattestyrelsen, 2022). Efter analysen er der kommet politiske tiltag for at skærpe netop dette, hvilket indebærer revisorpligt for en række specifikke brancher og valget mellem revision eller udvidet gennemgang for selskaber med en balancesum over 50 mio. kr. (BDO, 2023).

5.1 Valg af erklæring

Ledelsens valg af erklæring på årsrapporten er påvirket af flere faktorer. Når ledelsen er i regnskabsklasse B og inden for revisionspligten, er der en række forhold ledelsen skal tage stilling til ved valget mellem revision og udvidet gennemgang.

Forhold, der taler for at selskaber skal fastholde revision	Forhold, der taler for, at selskaber skal vælge udvidet gennemgang
Selskaber med store banklån og andre kreditter.	Selskaber med mindre gældsandel eller selskaber, der er selvfinansierende.
Selskaber, hvor leverandører vurderer selskabet, eller hvor der er kreditforsikring af selskabet.	Selskaber, hvor der ikke er øvrige eksterne interessenter, der foretager væsentlige vurderinger.
Flere ejere/professionel bestyrelse.	Hovedaktionærselskaber/sammenfald mellem bestyrelse og direktion.
Komplekse regnskabsposter med mange skøn – eksempelvis entreprenører med store igangværende arbejder mv.	Simple selskaber, der ikke har komplekse regnskabsmæssige problemstillinger.
Selskaber, der påtænkes solgt eller skal fremskaffe kapital i nærmeste fremtid.	Selskaber, der ikke forventer yderligere kapitalindskud eller gældoptagelse af væsentlig karakter.
Hvis det er et krav at fastholde revision fra ejere/moderselskab. Hvis det ikke er væsentligt med revision.	Svage interne kontroller og ingen overvågning fra ledelse og ejere. Hovedaktionærer, der overvåger alle væsentlige forhold i selskabet.

Figur 6 - Forhold der taler for hhv. revision og udvidet gennemgang (BDO, u.å.)

I figuren vises det primært, at så snart der er andre end ejeren, der skal bruge regnskabet til noget anbefales det, at man har en revisionserklæring. Det er altså nogle af overvejelserne, der skal gøres ved valget af erklæring, men ikke de eneste. Som mindre eller mellemstor virksomhed er udvidet gennemgang tilpasset det og giver stadig interessenterne en grad af sikkerhed. Når der skal udføres udvidet gennemgang, foretager revisor vurderingen af risikofyldte områder, hvorfor skøn og andre usikkerheder vil blive afdækket tilstrækkeligt. Dermed vurderes det, at selvom man er i regnskabsklasse B og har flere eksterne regnskabsbrugere jf. skemaet ovenfor, kan en udvidet gennemgang være brugbar. Det er desuden angivet i erklæringsvejledningens punkt 7.7, hvor man af hensyn til kreditorer eller potentielle investorer kan aftale yderligere handlinger for at opnå høj grad af sikkerhed på et specifikt område. Det kunne være lageret, hvor man afgiver en erklæring med høj grad af sikkerhed om værdiansættelsen af varelageret ud fra de af revisor vurderet tilstrækkelige handlinger (Erhvervsstyrelsen (b), 2022).

Målet med lempelsen af revisionspligten var at gøre byrden mindre for virksomheder i regnskabsklasse B og samtidig gøre det muligt at vælge et billigere alternativ til revision. Man ville spare de berørte virksomheder, og en undersøgelse lavet i 2020 har vist, at man med lempelsen i 2013 har sparet virksomhederne godt 900 mio. kr. i blandt andet revisionshonorar og administrativ byrde (Holstein, 2020).

5.1.1 Konsekvenser ved fravalg af revision

Afhandlinger fra 2019 og 2020 omkring revisionspligten og lempelsen af denne har undersøgt konsekvenserne ved fravalg af revision. Her konkluderes det blandt andet, at der ikke er væsentlig økonomisk forskel på revision og udvidet gennemgang, hvorfor ledelsen enten vælger revision og dermed høj grad af sikkerhed eller helt fravalg af revisor og ingen erklæring på årsrapporten. Det vurderes dog i dag, at besparelsen mellem revision og udvidet gennemgang vil være større end de 10 %, som afhandlingen konkluderede (Yasen & Sarenac, 2020). Med de øgede krav til revisionen ved de ajourførte ISA'er, vil en revision i dag kræve mere, hvorimod kravene og

erklæringsbekendtgørelsen ikke er ændret siden afhandlingens udgivelse. Denne udvikling vurderes at have gjort forskellene større mellem de to erklæringstyper og arbejdet mere omfangsrigt for revisor og virksomheden ved revision.

Bankerne er ofte en af de største interessenter til virksomhedens regnskabet, hvilket skyldes deres kreditgivning og virksomheders behov for bankkonto. For at dette kunne lade sig gøre, skal bankerne have sikkerhed for deres udlån. Flere afhandlinger har undersøgt bankers behov for sikkerhed i regnskabet. Her har blandt andet Jyske Bank indført krav om revisorerklæring på deres erhvervskunders regnskab, dog uden krav til hvilken af de fire erklæringer der er i årsrapporten. Bankerne vil have tryghed for, at de omsætningsaktiver de finansierer, faktisk også er der. Ved samme afhandling har Nordeas leder af Credit Rating Øst beskrevet, at man ikke tillægger virksomhedspantet en værdi ved udvidet gennemgang, men kun hvis der er foretaget revision. Det samme beskriver repræsentanten fra Jyske Bank og Danske Bank. I Nordea påvirkes renten heller ikke direkte af erklæringstypen, men i stedet af en samlet risikovurdering (Nellermann & Bentsen, 2019). Ved en undersøgelse af revisionspligten lavet af Erhvervsstyrelsen, konkluderer de, at fravalg af revision giver højere kapitalomkostninger og begrænset adgang til fremmedkapital (Erhvervsstyrelsen, 2018). Det vil altså have en negativ effekt for virksomheders vækst ved fravalg af revision, men det vurderes, at effekten ikke vil være lige så stor ved valg af udvidet gennemgang.

I interviewet med Thomas Bjerrehus fra RGD, beskriver han de forskellige vinkler på, hvorfor virksomhederne vælger udvidet gennemgang som erklæring på deres årsregnskab. Først bekræfter han antagelsen om, at revisionen er blevet dyrere foranlediget af de ajourføringer i ISA-standarderne, hvor han efterfølgende kommer ind på, om udvidet gennemgang ikke passer bedre til en regnskabsklasse B-virksomhed, hvor der sjældent er formelle forretningsgange og interne kontroller. Det må der være noget om, siden dataene i figur 7 nedenfor, der blev præsenteret for ham, også viser en retning for antallet af revisioner og udvidet gennemgang for regnskabsklasse B-virksomheder i revisionspligten. Thomas Bjerrehus kommer også ind på interessenternes holdning, som må antages også at finde erklæringsydelsen relevant og tilstrækkelig. Slutteligt kommenteres der på revisors vinkel, der afspejler en risikobetragtning. *"Der er der en eller anden form for risikobegrænsning ved at løse en erklæringsopgave efter standarden om udvidet gennemgang frem for at løse den efter ISA-standarderne"* (Bjerrehus, 2024).

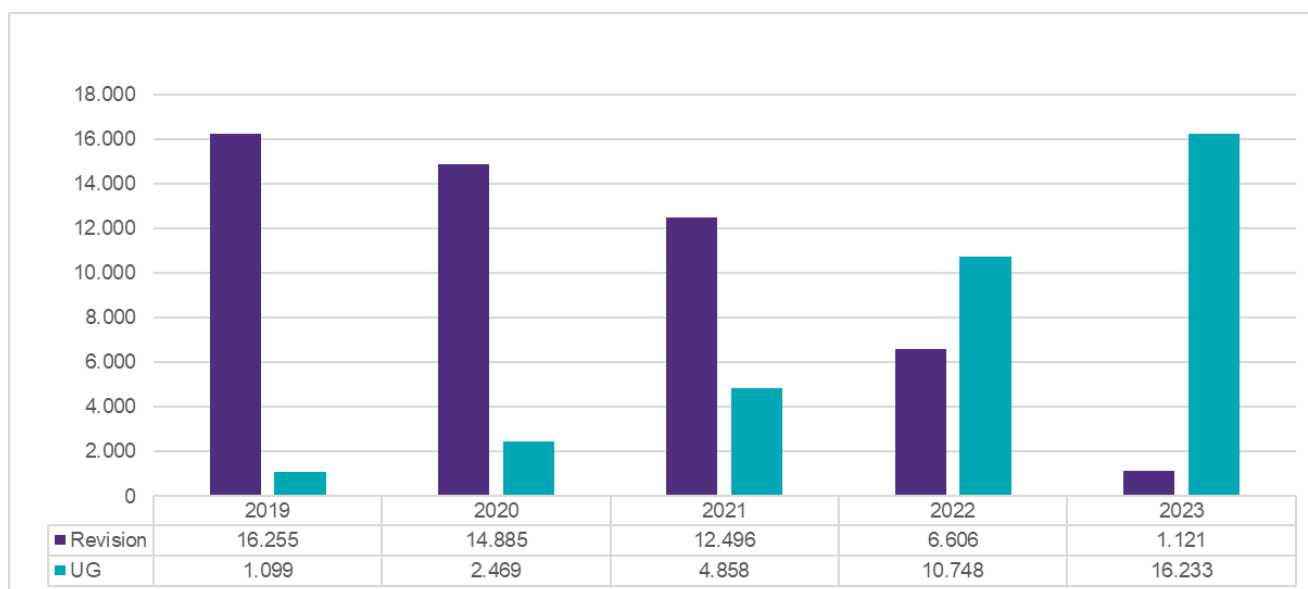
Thomas Bjerrehus sidder ikke selv med kundekontakten, og har derfor ikke den direkte kontakt i forhold til rådgivning af erklæringstype og kravene fra bankerne. Han har dog en faglig interesse, og er opdateret med fagartikler og sidder også som censor på diverse universiteter. Han har ved flere lejligheder oplevet, at der er en forventnings- og forståelseskluft mellem bankerne og revisorerne. Det er hans opfattelse, at nogle banker forholder sig passivt, hvis blot en revisor har været inde over opgaven, uanset graden af sikkerhed i erklæringen. Andre derimod ved hvad erklæringsarbejdet indeholder, og har kendskab til indholdet af eksempelvis en erklæring om udvidet gennemgang. Ifølge Thomas Bjerrehus er fordelene ved udvidet gennemgang for en bank som regnskabsbruger, at de præcis ved hvad revisor har gjort, når det gælder de fire supplerende handlinger, hvor en revisionserklæring ikke indeholder information om, hvilke risikofyldte områder der er revideret. Forventningskluften opstår specielt ved forståelsen af begrænset grad af sikkerhed vejet op mod høj grad af sikkerhed. Der findes ingen definition på hvad høj grad af sikkerhed betyder, men ud fra en betragtning om revisionsrisiko og at den ofte ligger på 5 %, vurderes den høje grad af sikkerhed til ca. 95 %. Det betyder at udvidet gennemgang alt andet lige må være lavere grad af sikkerhed end 95 %. Dertil kommer diskussionen om, hvor højt udvidet gennemgang kommer op ved forespørgsler

og analyser, samt de fire supplerende handlinger. Det er dog Thomas Bjerrehus opfattelse, at uanset hvor høj grad af sikkerhed, der er ved udvidet gennemgang, forventer bankerne, at revisorerne har udført et forholdsvis grundigt stykke arbejde (Bjerrehus, 2024).

I forhold til ovenstående og skilningen mellem revision og udvidet gennemgang, vurderes det, at ejerledere ofte vælger udvidet gennemgang for at spare tid og omkostninger i forhold til det arbejde, der ligger ved en revision. Der skal i stedet lægges stor vægt på, at ejerlederen har uformel overvågning over alle interne processer og de væsentlige forhold. I denne vurdering kan ledelsen få sparring fra revisor til, hvad der stiller virksomheden bedst. Rådgivningen vil tage udgangspunkt i figur 6 ovenfor med forhold, der taler for de to erklæringer.

5.2 Udvikling i erklæringer med sikkerhed

Det er relevant at undersøge udviklingen de seneste år i forhold til, hvor mange der er gået fra en revisionserklæring til udvidet gennemgang. Figuren nedenfor viser antallet af virksomheder, der har i årene fra 2019 til 2023 har udgivet et regnskab hvert år, hvor der har været enten revisionspåtegning eller udvidet gennemgang på regnskabet. Efter behandlingen af datasættet er der nedenfor hvert år 17.354 CVR-numre med i analysen.



Figur 7 - Antallet af regnskabsklasse B-selskaber med revision eller udvidet gennemgang i 5 år og typen af erklæring (Data fra Experian)

Analysen af antallet af erklæringer viser en tendens, hvor antallet af revisionspåtegninger i regnskabsklasse B-virksomheder er faldende de seneste år. Andelen af revisioner i 2019 er 94 %, hvor den løbende falder med 86 % i 2020, 72% i 2021, 38 % i 2022 og til 6 % i 2023. Vendepunktet for virksomhederne er i 2022, hvilket vurderes især at hænge sammen med det år, hvor den ajourførte ISA 315 trådte i kraft. Kravene blev skærpet og gjort mere omfangsrige, hvilket har fået virksomhederne, der er inden for revisionspligten til at tilvælge udvidet gennemgang og dermed fravælge revision (Berthing & Bjerrehus, 2022). Udviklingen mellem 2022 og 2023 er markant og vurderes at grunde i samme årsager. Desuden skulle valget om udvidet gennemgang frem for revision vælges på den ordinære generalforsamling, hvilket efter 2022-regnskabet har fået ledelsen til at genoverveje valget af erklæring.

Ledelsen har valgt udvidet gennemgang i et større omfang og det vurderes også at grunde i revisors rådgivning om hvilken erklæringstype der passer til virksomheden og dens interessenter, taget revisoromkostningerne in mente. Som resultat heraf vurderes det at lette arbejdet hos både revisor og virksomhederne. Revisorerne skal ikke udføre arbejdet, der skal give høj grad af sikkerhed og virksomhedernes administration skal ikke levere stikprøver og andet materiale til revisor.

Denne udvikling leder hen til et af underspørgsmålene til problemformuleringen om, hvor fokus i forhold til Erhvervsstyrelsens kvalitetskontroller skal være for regnskabsklasse B-virksomheder. I takt med at antallet af erklæringer efter standarden for udvidet gennemgang stiger, vil det åbne spørgsmålet om et øget fokus på arbejdet og dokumentationen revisor udfører.

6. Udvidet gennemgang i kvalitetskontrollerne

Der er ved lov bestemt, at der skal udføres kontrol med revisors arbejde. Myndigheden der har fået til opgave at udføre kvalitetskontrollerne er Erhvervsstyrelsen. Kvalitetskontrollen har til formål at øge tilliden til de erklæringer med sikkerhed, som revisor afgiver, da denne tillid kommer fra rollen som offentlighedens tillidsrepræsentant. Kvalitetskontrollerne har hjemmel i RL og BEK nr. 521 af 24-05-24 om kvalitetskontrol af revisionsvirksomheder.

Erhvervsstyrelsen er ansvarlig for det offentlige tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder, som dækker over den ordinære kvalitetskontrol og temabaserede kvalitetskontroller. Opgaven dækker over kvalitetskontrol, undersøgelser og efteruddannelse. I en kvalitetskontrol foretages der en vurdering af revisionsvirksomhedens interne organisation og kvalitetsstyringssystem. Derudover udføres der en stikprøvevis gennemgang af erklæringsopgaver for at vurdere om revisorerne har anvendt kvalitetsstyringssystemet, om der er den fornødne dokumentation, samt om der er foretaget vurdering af uafhængighed, væsentlighed og risiko (Erhvervsstyrelsen (a), 2024).

For at sikre den gode kvalitetskontrol og den høje kvalitet hos revisorerne, har FSR nedsat et udvalg til at understøtte brancheforeningens arbejde. Kvalitetsudvalget skal på revisorens side sikre, at kvalitetskontrollerne fra Erhvervsstyrelsen udføres efter de retningslinjer, der er fremsat og efter den tilgang RL ligger op til. Desuden skal udvalget også understøtte hele branchens udvikling således, at resultaterne af kvalitetskontrollerne formidles og evalueres (Hansen, u.å.).

6.1 Erhvervsstyrelsens kvalitetskontrol

Som en del af den årlige kvalitetskontrol udsender Erhvervsstyrelsen hvert år retningslinjer, der gælder for de kvalitetskontroller, der skal afholdes i året. De offentliggjorte retningslinjer skal efter BEK nr. 521 § 46 blandt andet indeholde en udvælgelse af revisionsvirksomheder og kontrollanterne, gennemførelsen, sagsbehandlingen af Erhvervsstyrelsen og en offentliggørelse af resultaterne.

I retningslinjerne opdeler man revisionsvirksomhederne i fire kategorier. Dem der afgiver erklæringer på PIE-virksomheder, dem der ikke afgiver erklæringer på PIE-virksomheder, men på regnskabsklasse C, statslige aktieselskaber eller derunder, dem der ikke afgiver erklæringer på PIE eller regnskabsklasse C, men på øvrige selskaber

og til sidst dem der ikke afgiver erklæringer. Ved udvælgelsen af sagerne gøres det efter figuren nedenfor fra retningslinjerne offentliggjort af Erhvervsstyrelsen.

Erklæringsafgivelse	1-399 erklæringer	400-799 erklæringer	≥800 erklæringer og PIE revisions-virksomheder til kvalitets-kontrol mindst hvert 6. år	PIE revisions-virksomheder til kvalitets-kontrol mindst hvert 3. år	
Regnskabsklasse B	3 (minimum 1 regnskabs-klasse B)	4 (minimum 1 regnskabs-klasse B)	0,25 % (minimum 2 regnskabsklasse B og minimum 2 regnskabsklasse C mellem)	0,125 % (minimum 1 regnskabs-klasse B og minimum 1 regnskabsklasse C mellem)	
Regnskabsklasse C mellem					
Regnskabsklasse C stor og statslige aktieselskaber	10 %		10 % (minimum 2)	5 % (minimum 1)	Heri indgår erklærings-opgaver, for de største virksomheder i Danmark
PIE virksomheder			15 %	7,5 %	
Heraf gennemgang af erklæringsopgaver, der har været genstand for overvågning af erklæringsopgaver *)	1	2	3-12 (fordeles med 1-4 fra hver af ovenstående kategorier)		

*) Hvis den seneste interne overvågning af erklæringsopgaver er foretaget vedrørende erklæringsopgaver, der af afgivet mere end 18 måneder før kontrolbesøget, skal stikprøven IKKE omfatte gennemgang af den seneste interne overvågning. Denne del af stikprøven skal da erstattes med stikprøver fra en af de andre kategorier (risikobaseret).

Figur 8 - Udvalgelse og fastsættelse af stikprøvestørrelsen (Erhvervsstyrelsen (c), 2024)

Af skemaet fremgår det, at der ikke specifikt skal vælges sager efter udvidet gennemgang, og det fremgår heller ikke direkte, hvilke erklæringsopgaver der skal udvælges. Skemaet ovenfor er uændret fra 2023 til 2024, men er blevet ændret fra 2022 til 2023. Ændringen fra 2022 til 2023 medførte blandt andet en ændring i, hvordan regnskabsklasse B og regnskabsklasse C opdeles. I 2022 var regnskabsklasse C en kategori for sig, men regnskabsklasse B var opdelt i to ud fra en balancesum større eller mindre end 40 mio. kr. Forskellene ligger også i andelen af PIE-virksomheder der skal udvælges, som er steget med 50 %. Der fremgår, at uanset antallet af erklæringer der er afgivet, skal der tages minimum 3 eller 4 stikprøver og én af dem skal være regnskabsklasse B. Desuden skal der ved revisionsvirksomheder, der afgiver over 800 erklæringer udtages minimum to sager efter regnskabsklasse B og to sager efter regnskabsklasse C mellemstor.

Blandt kriterierne til udvælgelse af sagerne indgår en vurdering på kundernes regnskaber, herunder risikofyldte brancher, negativ finansiell udvikling, indikationer på going concern, regnskabsposter med væsentlige regnskabsmæssige skøn eller regnskabsposter der måles til dagsværdi. Kriterierne indeholder blandt andet også vurdering af virksomhedsstørrelse, koncernregnskaber med komponentrevisor, revisorer med høj belastning af erklæringsopgaver og opgaver udført i fusioneret eller opkøbte afdelinger. Ud fra antallet af stikprøver og kriterierne kan det vurderes, hvor der er størst risiko i forhold til revisors arbejde, og hvor stor en andel af de udtagne erklæringsopgaver der er udvidet gennemgang. I forhold til retningslinjerne de seneste fire år har der ikke været ændringer i fokusset på udvidet gennemgang. Der bliver i retningslinjerne brugt betegnelsen erklæringsopgaver, hvilket også indebærer udvidet gennemgang og review. Der findes som tillæg til retningslinjerne en række bilag, som blandt andet

indeholder skemaer til kvalitetskontrollens udførelse, særlige krav, arbejdsprogrammer og andre rapporter, samt eksempler på udfyldelse af skemaerne. Ét af bilagene er et arbejdsprogram til gennemgang af en konkret opgave vedrørende udvidet gennemgang eller review.

Arbejdsprogrammerne er i forhold til kontrollantens arbejde uændret fra 2021 til 2024. Det vil sige, at der ikke er skærpet krav til de områder kvalitetskontrollanten skal gennemgå i sin kvalitetskontrol af sagen. Områderne der gennemgås ved brug af arbejdsprogrammet, dækker over revisionsvirksomhedens overvågnings- og evalueringsproces, kundeaccept, planlægning, omsætning, væsentlige poster, supplerende handlinger, going concern, generelle spørgsmål vedrørende dokumentation og konklusion. Kontrollanten kommer hele vejen rundt om erklæringsopgaven ved udfyldelse af arbejdsprogrammet og skal blandt andet vurdere på revisors udvalgte områder, samt vurdere om man er enig. Et af punkterne i arbejdsprogrammets område om en væsentlig post indeholder følgende spørgsmål:

Baseret på de udformede og udførte handlinger har revisor da - efter kvalitetskontrollantens vurdering:

- 1) udført tilstrækkelige handlinger til sikring af tilstrækkeligt og egnet bevis?*
- 2) opnået tilstrækkeligt og egnet bevis?*
- 3) taget dokumenteret stilling til, om der er opnået tilstrækkeligt og egnet bevis, herunder udvist fornøden professionel skepsis (tilstrækkelig konklusion)?*
- 4) dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet bevis?*
- 5) Såfremt revisor har vurderet, at der ikke er opnået tilstrækkeligt og egnet bevis, har revisor da taget begrundet stilling til, hvorledes dette skal komme til udtryk i den afgivne erklæring?*

Der henledes ikke direkte til, at revisor skal udføre review handlinger og forespørgsler. Revisor skal udføre de handlinger der er lovpligtige, planlagt og yderligere handlinger, der sikrer tilstrækkeligt og egnet bevis for regnskabsposten. Der lægges også op til, at kvalitetskontrollanten kun gennemgår de områder, der vurderes relevante ud fra risiko og væsentlighed. Ligeledes skal kvalitetskontrollanten vurdere om man generelt er enig i revisors foretagne vurdering af væsentlige poster og områder, hvor væsentlig fejlinformation sandsynligvis kan opstå. Hvis kvalitetskontrollanten ikke er enig i revisors arbejde, skal der vurderes om det har betydning for de planlagte handlinger, de udførte handlinger, den foreliggende dokumentation, det indhentede bevis og området der ikke er afdækket tilstrækkeligt, samt den afgivne erklæring (Erhvervsstyrelsen (b), 2024).

6.1.1 Redegørelser om kvalitetskontrol

Udover retningslinjerne og de tilhørende bilag, offentliggør Erhvervsstyrelsen også et sammendrag af den årlige kvalitetskontrol i en redegørelse, hvor resultaterne angives i statistisk form. Derudover skal resultatet af kvalitetskontroller for PIE revisionsvirksomheder offentliggøres i et sammendrag, hvor kun revisionsfirmaets navn nævnes. De offentliggjorte sammendrag indeholder ikke specifikke områder eller henføres til specifikke stikprøver, men kan dog indeholde forbedringspunkter jf. BEK nr. 521 §§ 35-39.

Seneste offentliggjorte redegørelse om kvalitetskontrol er fra februar 2022. I redegørelsen beskriver Erhvervsstyrelsen først kriterierne for kontrollen, for udvælgelse og for forløbet af en kvalitetskontrol. Der udvælges efter

Erhvervsstyrelsens risikoanalyse samt kravene om periodevis kontrol for revisionsvirksomheder der reviderer mellemstore og store virksomheder. Risikoanalysen indeholder en identifikation af de revisionsvirksomheder, der afgiver erklæringer på opgaver, hvori der indgår væsentlige og risikofyldte regnskabsposter. Ligeledes ses der på en samfundsmæssig risiko i forhold til områder, hvor potentielle væsentlige fejl og mangler vil være betydelige (Erhvervsstyrelsen (a), 2022). I statistikken omkring antallet af revisionsvirksomheder, der er omfattet og har fået gennemført en kvalitetskontrol, er der udgivet tal for 2017 til 2019. Der er i hvert år udtaget flest revisionsvirksomheder i Ikke-PIE Øvrige og dernæst Ikke-PIE regnskabsklasse C. I alt i 2019 er der udtaget 93 revisionsvirksomheder til kontrol og 58 af dem er i kategorien Ikke-PIE Øvrige. Ud fra kvalitetskontrollerne udført i 2017 til 2019 offentliggør Erhvervsstyrelsen hovedtyperne af identificerede forbedringspunkter. Bilag C viser, at planlægningen af erklæringsopgaven er et punkt, man har identificeret og i endnu flere sager viste det sig, at der ikke udføres tilstrækkelige handlinger eller der dokumenteres tilstrækkeligt. I forhold til udvidet gennemgang er der ca. 60-70 sager, hvor Erhvervsstyrelsen har identificeret, at der mangler sikring af, at der udføres de påkrævede handlinger ved erklæring om udvidet gennemgang. Ved forbedringspunkterne nævnt ovenfor kan det både henføres til revisionserklæring og erklæring om udvidet gennemgang, men uanset viser det, at Erhvervsstyrelsen har vurderet, at der i de år ikke blev udført og dokumenteret tilstrækkeligt i forhold til risikovurderingen. Da det er data fra den senest udgivet redegørelse om kvalitetskontrollerne, kan det ud fra dem ikke dokumenteres om Erhvervsstyrelsen har fundet de samme forbedringspunkter i årene efter 2019. I de to ældre udgivelser fra Erhvervsstyrelsen redegør de for antallet af forbedringspunkter, og hvor mange sager de har anmærkninger til. I redegørelsen fra 2016 er det ca. 32 % af alle gennemgåede erklæringsopgaver, der gav anledning til forbedringspunkter og i 2017 er det ca. 45 %. I 2019 er der af de i alt 529 gennemgåede erklæringsopgaver 41 % med væsentlige observationer (Erhvervsstyrelsen (a), 2022). Niveaulet er nogenlunde det samme fra 2016 frem til 2019. Ovenstående gennemgang af redegørelserne efter afholdte kvalitetskontroller giver ikke en direkte indikation på, om det er forbedringspunkter til revision eller udvidet gennemgang, men ser det som en samlet gruppe. Der kan derfor ikke konkluderes, om Erhvervsstyrelsen finder flere fejl ved udvidet gennemgang.

Der er i 2023 afholdt en temabaseret kvalitetskontrol som resultat af, at Erhvervsstyrelsen har kunne konstatere, at den ajourførte ISA 540 stadig ikke var blevet inkorporeret tilstrækkeligt i revisionsfirmaernes kvalitetsstyringssystemer. Erhvervsstyrelsen oplevede, at regnskabsmæssige skøn var et af de områder, hvor man så flest mangler ved revisors arbejde. Derfor indledte man den temabaseret kvalitetskontrol "Politikker og procedurer vedrørende regnskabsmæssige skøn samt dokumentation af regnskabsmæssige skøn i forbindelse med revisionsplanlægning og udførelse af erklæringsopgaver." Nogle temabaseret kvalitetskontroller skal have en forebyggende og vejledende karakter, hvilket det vurderes, at kvalitetskontrollens fokus på regnskabsmæssige skøn har. Man har i de ordinære kvalitetskontroller vurderet et behov for skærpelse af revisors arbejde og dokumentation, og derfor skal denne temabaseret kvalitetskontrollers resultater give vejledning (Erhvervsministeriet, 2023). Der er ikke udgivet en redegørelse endnu, hvilket skyldes, at der efter en afholdt kvalitetskontrol er en del sagsbehandling og dermed udgives rapporterne oftest nogle år senere (Larsen, 2024). Ud fra ovenstående fokus, giver det mening, at der i de kommende år udføres temabaseret kvalitetskontroller på de øvrige ajourførte ISA-standarder. Det fremgår af skemaet i bruttolisten med mulige temaer for de næste år, at intern overvågning og samspil mellem underskrivende revisor og IT-revisor ved revision af generelle IT-kontroller kan indgå inden for de kommende år. Her er tydelig reference

til ISA 220 og ISA 315, hvor Erhvervsstyrelsen må forventes, på baggrund af resultaterne, at give vejledning til revisionsvirksomhederne i sagsløsningen.

6.1.2 Erhvervsstyrelsens fokus på udvidet gennemgang

Med det faldende antal revisionserklæringer på virksomheders regnskaber i regnskabsklasse B, giver det anledning til at undersøge, om Erhvervsstyrelsen har ændret deres fokus på denne kategori. Retningslinjerne der sendes ud af Erhvervsstyrelsen har, som beskrevet ovenfor, ikke ændret fokus på udvidet gennemgang. I interviewet med kvalitetschef Joakim Juul Larsen, forklarer han, at der ikke er ændret praksis i forhold til den del. Han forklarer, at der først udvælges revisionsvirksomheder, og at de største revisionsvirksomheder er underlagt kontrol minimum hvert 6. år. For mindre revisionsvirksomheder er der ingen krav til hyppigheden af kontrolbesøgene, men der vælges ud fra en risikobaseret model og med et fokus på revisionsvirksomheder med revisorer, der har haft sager i Revisionnævnet. Til udvælgelsen af sager bruges den risikobaseret model, der er angivet i retningslinjerne for kvalitetskontrollen. Erhvervsstyrelsen trækker data fra XBRL-indberetningerne med data på regnskabsposter og nøgletal herfra. Joakim Juul Larsen forklarer, at det kunne være en virksomhed med større immaterielle anlægsaktiver og underskud, hvilket får Erhvervsstyrelsens tilsyn til at udvælge sådan en sag. En sådan sag ville give en indikation af, at der stilles højere krav til revisors professionelle skepsis, dokumentation, kriterier for indregning og værdiansættelse, hvorfor tilsynet synes sagen er interessant at udvælge. Det kan også være nøgletal via XBRL, der indikerer going concern-problemer eller indregnet udskudt skatteaktiv, der ligger i udvælgelsen efter den risikobaseret model. Her er altså ikke tale om specifikke erklæringstyper, men hvordan revisors dokumentation er i forhold til sikkerheden i erklæringen (Larsen, 2024).

Stikprøvemodellen i retningslinjerne viser heller ikke et fokus på udvidet gennemgang. Her vælges en procentdel af samlet antal erklæringer med sikkerhed og ud fra regnskabsklasser. Erhvervsstyrelsens tilsyn med revisorer har et bredt fokus, hvilket også indebærer PIE-revisionsvirksomheder, hvor risikoen fra Erhvervsstyrelsens side vurderes større. Der er generelt, ifølge Joakim Juul Larsen, et mindre fokus på de små sager i de større revisionsvirksomheder, hvorimod fokuset i de mindre revisionsvirksomheder er uændret. Opdateringen af stikprøvemodellen for to år tilbage ændrede fokus endnu gang på, hvilke sager der skulle tages ud. Ændringen medførte, at der kom et endnu mindre fokus mod regnskabsklasse B-virksomheder, da den gruppe der nu indeholder regnskabsklasse B og mellemstor C flytter fokus på sidstnævnte. Før var regnskabsklasse B i en kasse for sig, men tilsynet ønskede, at der skulle være fokus på både mellemstor C og stor C. Med et mindre fokus på regnskabsklasse B i stikprøveudvælgelsen, giver det naturligt også et mindre fokus på udvidet gennemgang. Joakim Juul Larsen henviser til, at man ved større revisionsvirksomheder i stedet for at kigge ned i sagerne, mere kigger på en kontrol af kvalitetsstyringssystemerne. Det vil sige, at kontroltrykket på sagerne i regnskabsklasse mellemstor C og B er lavere, men at man i stedet foretager en kontrol af de interne kontroller i revisionsvirksomheden. Hvis der er udvalgt en revisionsvirksomhed med en stor andel af sager med udvidet gennemgang, vil der også blive valgt flere sager med denne erklæringstype (Larsen, 2024). Selvom stikprøvevælgeren ikke fokuserer på udvidet gennemgang, ønsker Erhvervsstyrelsen stadig at udtage nogle sager med udvidet gennemgang i deres kvalitetskontroller, da det trods alt er en erklæring med sikkerhed.

Resultaterne af Erhvervsstyrelsens kontrolindsats har et fællestræk ved sager med udvidet gennemgang. Kvalitetschef, Joakim Juul Larsen, påpeger at det oftest er ved de fire supplerende handlinger, man har bemærkninger til. Typisk er de ikke alle udført, ellers er de ikke udført tilstrækkeligt. Er alle fire handlinger ikke udført påpeger Joakim Juul Larsen, at sagernes sendes i revisornævnet, da det anses for grove overtrædelser. Når alle fire handlinger ikke er udført, giver det, ifølge ham, en bøde i Revisornævnet på 30.000 kr. hver gang. Det er et lovkrav for at kunne afgive en erklæring om udvidet gennemgang, så skal alle handlinger være udført, da det er en positiv erklæring med begrænset sikkerhed (Larsen, 2024). Her kommer han ikke ind på, om det også gælder, hvis der er dokumenteret tilstrækkeligt for, hvorfor man har undladt at udføre en af handlingerne. Det vurderes kun at gælde, hvis de ikke er udført, da det fremgår i bilaget til erklæringsbekendtgørelsen, at man ved tilstrækkelig dokumentation for, at de ikke vurderes relevante, kan undlade at udføre dem. Udover de supplerende handlinger, ser Erhvervsstyrelsen også andre forbedringspunkter i revisors arbejde. Der er ved sager om udvidet gennemgang også kontrolleret, at revisor i sin afdækning af regnskabsposter med regnskabsmæssige skøn, ikke har dokumenteret sin professionelle skepsis tilstrækkeligt. Joakim Juul Larsen henviser til, at revisor i nogle sager bør udføre mere, hvis forespørgsler og analyser giver anledning til ekstra handlinger.

"Hvis revisor ved udførelsen af forespørgsler og analyser bliver opmærksom på forhold, der tyder på en risiko for væsentlige fejl i årsregnskabet, skal revisor udføre yderligere handlinger for at be- eller afkræfte, om der er en væsentlig fejl" (Larsen, 2024).

Det vurderes, at revisors professionelle dømmekraft og skepsis tillægges høj værdi, men det kræver god dokumentation for, hvad man har gjort yderligere eller omvendt hvorfor man ikke gør yderligere for at få afdækket et område med væsentlige regnskabsmæssige skøn.

6.2 Revisorgruppen Danmarks interne kvalitetskontrol

Som en del af Erhvervsstyrelsens kvalitetskontrol, skal der også vurderes på revisionsvirksomhedens interne overvågning. Den interne overvågning er et punkt i den eksterne kvalitetskontrol fra Erhvervsstyrelsen og efter BEK nr. 521 § 26 stk. 1, pkt. 5, skal kvalitetskontrollen indeholde en kontrol af, at revisionsvirksomheden har etableret en overvågningsproces, der omfatter såvel overvågning af kvalitetsstyringssystemet som periodisk efterfølgende intern kontrol af kvaliteten af udførte erklæringsopgaver.

I RGD har man samlet den interne kvalitetskontrol for de 24 medlemsvirksomheder under sig. Netværket består af uafhængige godkendte revisionsfirmaer og har til formål at skabe høj kvalitet i deres arbejde og ydelser. RGD foretager årligt en gennemgang af medlemsfirmaernes kvalitet af systemer og sagsløsning ved uafhængige kontrollanter, for netop at sikre høj kvalitet (Bjerrehus, 2022). Medlemsfirmaerne servicerer primært små- og mellemstore virksomheder, hvilket, når det gælder selskaber, er regnskabsklasse B-virksomheder. Derfor giver det mening at undersøge RGD's kvalitetskontrol, og hvordan denne har udviklet sig. Det gælder både resultaterne heri, og hvordan man som netværk med mange uafhængige medlemmer sikrer, at der arbejdes med høj kvalitet. RGD bruger den interne kvalitetskontrol til at styrke kvaliteten hos medlemsvirksomhederne og vejlede til en højere kvalitet.

RGD bruger samme udvælgelsesproces som Erhvervsstyrelsen i deres interne kvalitetskontrol. Her henviser Thomas Bjerrehus til Retningslinjer for kvalitetskontrol 2024 fra Erhvervsstyrelsen og den risikobaseret udvælgelse, som også er beskrevet ovenfor. Det hænger sammen med parallellen mellem Erhvervsstyrelsens kvalitetskontrol og kontrol af revisionsvirksomhedernes interne overvågningsproces, og hvilke sager der er risiko for udvælgelse. Derfor giver det mening, at den interne kontrol udvælger samme sager, som der er risiko for udvælgelse af Erhvervsstyrelsen. Forskellen i udvælgelsen mellem den kvalitetskontrol Erhvervsstyrelsen og den interne kvalitetskontrol RGD udfører, ligger i RGD's medlemsfirmaers kundesammensætning. I og med de fleste kunder er inden for regnskabsklasse B-grænserne, har RGD et særskilt fokus på at udvælge erklæringsopgaver med udvidet gennemgang. Som nævnt, har Erhvervsstyrelsen ikke direkte fokus på erklæring med udvidet gennemgang i deres risikobaseret udvælgelse, hvilket gør at RGD har indført et ekstra fokus. Thomas Bjerrehus beskriver således i det opfølgende spørgsmål, svaret i bilag F, at der ofte udvælges en sag med udvidet gennemgang i kvalitetskontrollerne af de enkelte firmaer.

6.2.1 Resultater i RGD's kvalitetskontrol

Der offentliggøres ikke resultater fra den interne kvalitetskontrol afholdt af RGD, men Thomas Bjerrehus kommer ind på flere af de punkter, der går igen ved de sagsløsninger, der udtages i kontrollen. Først og fremmest er det udførelse af de fire obligatoriske supplerende handlinger, man oplever som typiske fejl. Som Joakim Juul Larsen kom ind på i interviewet, kan der, pga. lovkravet, ikke afgives en erklæring med udvidet gennemgang på et regnskab, hvis ikke alle obligatoriske handlinger er udført. Der er dog mulighed for at lempe på de fire handlinger, hvilket fx gælder på advokatbrevet. Får revisor ikke kendskab til, at virksomheden i det forløbne år er eller har været involveret i tvister, søgsmål, retssager eller lignende forhold, kan advokatbrev undlades at blive indhentet. Det er således ikke et krav, medmindre de er relevante, som det fremgår af punkt 34 i erklæringsbekendtgørelsen. RGD ser ikke de store mangler på indhentelse af advokatbrevene, tingbøger, personbøger, bilbøger og engagementsbekræftelser. I forhold til engagementsbekræftelserne, ser RGD i enkelte tilfælde, at der ikke er modtaget engagementsbekræftelse, og hvor der ikke er foretaget andre handlinger til at komme i mål på dokumentationen. Andre handlinger kan efter erklæringsbekendtgørelsen være en anden oversigt fra pengeinstituttet over likvide beholdninger og engagementer. Kan revisor ikke ved forespørgsler eller ved egen kendskab til virksomheden få overbevisning, skal det overvejes, om det skal indarbejdes i regnskabet (Erhvervsministeriet (a), 2024).

Det er primært i afstemningen af bogholderi og indberetning af skatter, moms og afgifter, RGD ser fejl. I interviewet med Thomas Bjerrehus kommer han blandt andet ind på, at de områder der scorer lavest, er der RGD griber ind og tilføjer assistance til opgaveløsningen. Her har man i deres procesmodel til udarbejdelse af regnskaber og arkivering af dokumentation til erklæringsopgaven opdateret modellen, så der kommer et skærpet fokus på de supplerende handlinger og især den handling, der hedder afstemninger af bogholderi og indberetning af skatter, moms og afgifter (Bjerrehus, 2024). Før kontrollen kan laves skal revisor sikre sig, at der er et bogholderi, hvor tallene umiddelbart kan identificeres over i den indberetning, der er foretaget og det så skal gøres for tre perioder. Thomas Bjerrehus ser dog, at revisionsfirmaerne har fået indarbejdet nogle rutiner og praksisser, hvor dokumentationsarbejdet bliver mere eksplicit og revisor bliver taget i hånden til at få indhentet egnet bevis for den obligatoriske handling.

Udover de fire obligatoriske handlinger, blev Thomas Bjerrehus også spurgt ind til, om man har fundet andre forhold, hvor man ikke mener revisor er nået langt nok i forhold til den afgivne erklæring. Her er Thomas Bjerrehus ikke så eksplicit, som ved de supplerende handlinger. Det er ikke så galt, at RGD griber i værktøjskassen og giver ekstra vejledning til deres procesmodel. Dog ser man stadig sager, hvor den interne kvalitetskontrollant mener, at revisors professionelle skepsis burde have spillet ind ved de resultater, man har fået ved forespørgsler og analyser og dermed udført yderligere. Det kunne være yderligere forespørgsel eller revisionslignende handlinger, der kunne danne grund til et mere dokumenteret grundlag for konklusionen. Den professionelle skepsis er vigtig ved den udvidet gennemgang og Thomas udtaler:

"Og det er der nok stadigvæk nogle revisorer der måske glemmer lidt i den her sammenhæng, at det er ikke nok bare at spørge. Man skal rent faktisk også lige have sin opmærksomhed rettet mod de svar der kommer"
(Bjerrehus, 2024).

De punkter der er fundet ved kvalitetskontrollerne i RGD, ville måske ikke automatisk give anledning til en anden konklusion i erklæringen. Det ville kræve mere indsigt i hver enkel sagsløsning at komme frem til den konklusion, men uanset ses der, at revisors dokumentation af sin professionelle skepsis mangler til en vis grad. Revisors overbevisning tillægges meget værdi i det daglige arbejde, men en kvalitetskontrollant ville udfordre revisor på den manglende dokumentation eller hvorfor man fx mener man er kommet i mål med begrænset sikkerhed ved forespørgsler og analyser.

6.3 Sammenfatning af forbedringspunkter i kvalitetskontrollerne

Kvalitetskontrollerne er indarbejdet i loven for at øge tilliden til revisors erklæring, og det er Erhvervsstyrelsens ansvar at føre tilsyn med revisorer og revisionsvirksomhederne. Der ligger både et fokus på kvalitetsstyringssystemerne og på kvaliteten i arbejdet. RGD har, som medlemsnetværk med en række revisionsvirksomheder, ansvar for den interne kvalitetskontrol i netværket og denne bliver også brugt af Erhvervsstyrelsen i kvalitetskontrollen. Derfor opsummeres resultaterne af kvalitetskontrollerne samlet for det Erhvervsstyrelsen har observeret med det Thomas Bjerrehus fra RGD har. Der udvælges sager efter den samme risikobaseret model udgivet af Erhvervsstyrelsen.

Den klart typiske fejl i dokumentationen af erklæringsopgaven er manglende udførelse eller dokumentation af en eller flere af de fire obligatoriske handlinger. Kravet for at kunne afgive en erklæring om udvidet gennemgang uden modifikationer kræver efter loven, at de udføres og dokumenteres tilstrækkeligt. Til de obligatoriske handlinger er det bemærket, at de efter erklæringsstandarden kan undlades, hvis de ikke er relevante. RGD ser, at det er kontrollen og afstemning af bogføring til indberetninger af skatter, moms og afgifter, der mangler eller ikke er dokumenteret tilstrækkeligt. Det samme gør Erhvervsstyrelsen, og hvis en af handlingerne ikke er dokumenteret, sendes sagen til Revisornævnet, hvor det ofte giver bøde til revisoren.

I og med det er sager med større krav til revisors dokumentation, der udvælges gennem risikomodellen, giver det også udslag i de forbedringspunkter der opsummeres. Det overordnede tema i forbedringspunkterne til dokumentationen er den professionelle skepsis. Den professionelle skepsis skal bruges i planlægningen af opgaven, da de risikofyldte områder skal identificeres, og der skal planlægges handlinger til at afdække denne for at opnå

begrænset sikkerhed. Den professionelle skepsis bruges også ved de forespørgsler og analyser der skal udføres som en del af reviewhandlingerne. Svarene og resultaterne skal vurderes af revisor og hvis revisor ikke har opnået overbevisning til en begrænset sikkerhed, skal der indhentes yderligere bevis ved enten yderligere analyser og forespørgsler eller revisionslignende handlinger. Områderne der typisk udtages til kvalitetskontrol, er også dem der gengives i redegørelserne og af Joakim Juul Larsen. Regnskabsposter med væsentlig regnskabsmæssige skøn kræver ekstra dokumentation, også ved udvidet gennemgang, så der ser Erhvervsstyrelsen, at revisor burde have gjort mere i forhold til sin professionelle skepsis. Det samme gælder going concern, hvor nogle nøgletal indikerer, at revisor burde have brugt sin professionelle skepsis til at indhente yderligere bevis for at going concern forudsætningen er opfyldt.

7. Revisornævnets sager om udvidet gennemgang

Revisornævnet er en uafhængig administrativ klageinstans og behandler klager over godkendte revisorer, der har afgivet erklæringer efter RL § 1, stk. 2 og 3. Der kan klages over revisor, der ved erklæringsafgivning har tilsidesat sine pligter som offentlighedens tillidsrepræsentant i tilfælde, hvor erklæringen ikke udelukkende skal bruges af hvervgiveren. I revisornævnet er der et formandskab bestående af to dommere, en række godkendte revisorer fra flere revisionsvirksomheder og brancheorganisationer og en række repræsentanter for regnskabsbrugere. Repræsentanterne kommer fra forskellige led i det danske erhvervsliv, der dækker over bankerne, virksomheder, brancheforeninger og lignende. Sammen skal de vurdere de indkomne sager, som typisk vedrører revisors uafhængighed, påtegningsfejl, manglende overholdelse af selskabsloven, ÅRL eller revisionsstandarderne, manglende planlægning eller manglende dokumentation ved erklæringsafgivelse. Hvert år udgives Revisornævnets årsberetning, der indeholder årets statistik, formandens beretning og nævnets praksis for året (Revisornævnet, u.å.).

I seneste udgivet årsberetning for 2023, der er udgivet i juni 2024, er der en statistik for Revisornævnets behandlede sager. Der er i 2023 afgjort 84 sager og modtaget 97 klager. Nogle modtagne klager bliver afvist, da de kan være uden for nævnets område eller bliver tilbagekaldt af klager. Flest klager kommer fra Erhvervsstyrelsen eller fra private og sådan har det været de seneste 7 år og sagsbehandlingstiden har i 2023 i gennemsnit været på 5,4 måneder. I årsberetningen opdeles de afgjorte sager ud fra områderne nævnt ovenfor. I gennemgangen af afgjorte sager bliver der ikke fokuseret på sager, der omhandler uafhængighed ved erklæringsafgivelse. De afgjorte sager er relevante, da revisorer i deres arbejde skeler til resultaterne for at vurdere, hvornår man i det daglige arbejde har dokumenteret tilstrækkeligt.

7.1 Afgjorte sager

2023

Der er afgjort én sag i 2023, hvor der er nævnt erklæring om udvidet gennemgang. Sagen indeholder i alt 10 klagepunkter til indklagede fra Erhvervsstyrelsen. Sagerne har været udtaget til en kvalitetskontrol gennem Erhvervsstyrelsen, og derigennem er man blevet opmærksom på de angivne klagepunkter for en række selskaber i en koncern. Ikke alle klagepunkter i denne klage vedrører udvidet gennemgang og dokumentationen af

erklæringsopgaven, dog er sagen alligevel relevant, da en del af klagepunkterne vedrører specifikke handlinger ved udvidet gennemgang (Revisornævnet, 2024).

I klagepunkt c har revisor ikke afdækket koncerngoodwill tilfredsstillende i forhold til værdiansættelsen og klassifikationen og ikke modificeret sin påtegning da ÅRL § 99a og b, samt skemakravene ikke er overholdt. Klagepunkt d omhandler revisors manglende modifikation til påtegningen ved begrundet formodning om, at ledelsen kan ifalde straf- eller erstatningsansvar, samt at der ikke er dokumenteret udførsel af de obligatoriske supplerede handlinger. I klagepunkt e findes indklagede skyldig, da man samlet set har vurderet, at der ikke blev udøvet professionel skepsis ved arbejdet, manglede revisionsbevis vedrørende udskudt skatteaktiv, værdiansættelsen af grunde og bygninger samt going concern. I klagepunkt f findes revisor også skyldig, da RL § 16, stk. 1 og erklæringsbekendtgørelsens § 11, stk. 1, jf. § 6, stk. 1, nr. 2, jf. § 6, stk. 2, nr. 1, litra b, er overtrådt. Revisor har ikke kontrolleret, at de krævede noter er med i årsrapporten og skemakravene i ÅRL ikke er overholdt. Dermed burde revisor have afgivet en konklusion modificeret med fremhævelse af forbehold på sin erklæring om udvidet gennemgang. Klagepunkt g omhandler det samme som e, da nævnet også finder indklagede skyldig i ikke at have tilstrækkeligt revisionsbevis vedrørende grunde og bygninger, going concern og udskudt skatteaktiv. I klagepunkt h har revisor ikke modificeret sin påtegning, hvor der var, efter nævnets vurdering, åbenlyse fejl i regnskabet efter ÅRL og der ikke er redegjort for korrekt anvendt regnskabspraksis samt mangler noter. Her skriver Revisornævnet at; *det ikke er tilstrækkeligt, at revisor efterfølgende kan redegøre for sine overvejelser. Revisors viden og vurderinger skal fremgå skriftligt af den foreliggende revisionsdokumentation* (Revisornævnet, 2024, s. 86). Denne sætning fra Revisornævnets årsberetning hænger sammen med den sætning, der ofte bruges ved dokumentationsbeviser; er en handling ikke dokumenteret, er den ikke udført. Klagepunkt i omhandlede de supplerende handlinger, revisor skal udføre jf. erklæringsbekendtgørelsen. Her havde revisor ikke dokumenteret tre af de fire obligatoriske handlinger, der er ufravigelige, når forhold som handlingen vedrører foreligger.

Samlet for ovennævnte sag med flere klagepunkter, er det specielt i forhold til dokumentationen for afdækningen af områderne. De områder der har været fokus på, er vedrørende going concern og områder med væsentlige skøn, som dagsværdi på ejendomme og udskudte skatteaktiver. Desuden viser det, at revisor skal ved afgivelse af en erklæring om udvidet gennemgang, udføre de supplerende handlinger, såfremt de vurderes relevante.

2022

I Revisornævnets årsberetning for 2022 er der afgjort tre sager vedrørende udvidet gennemgang. To sager minder om hinanden, da de, som det ene klagepunkt i sagen afgjort i 2023, indeholder kravet om de supplerende handlinger. Her har revisor ikke udført og dokumenteret alle supplerende handlinger og derfor brude have fremhævet forholdet i erklæringen. Selvom revisor i den ene sag havde indhentet skattekonto og udskrifter fra bogføring vedrørende A-skat og AM-bidrag, var der ikke tilstrækkeligt dokumenteret kontrol for tre perioder. Revisornævnet fandt revisor skyldigt i overtrædelse af RL § 23, stk. 1, samt erklæringsbekendtgørelsens § 11, stk. 4, jf. bilag 1, Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder, afsnit 34, punkt 1, 2 og 4, jf. A62, A63 og A65 og afsnit 49 og tilsidesættelse af god revisorskik efter RL § 16, stk. 1 (Revisornævnet, 2023).

I den tredje sag fra 2022 blev revisor fundet skyldig i tre klagepunkter omhandlende professionel skepsis, manglende planlægning og udførte handlinger generelt og mod specifikke områder og manglende modifikation i

erklæringen. Først og fremmest havde revisor ikke udført en tilstrækkelig planlægning og udførte handlinger for at opnå egnet og tilstrækkeligt revisionsbevis. Dette er blandt andet rettet specifikt mod udviklingsprojekter, tilgodehavender fra salg og andre tilgodehavender. Desuden burde revisor have modificeret sin konklusion, da årsregnskabet ikke var fyldestgørende ved manglende note om udviklingsomkostninger, manglende binding på reserven for udviklingsomkostninger og oplysninger om forudsætningerne for indregning af udviklingsprojekter. Igen viser det, at når der er tale om områder forbundet med væsentlige skøn, skal revisor være skarp for at få indhentet tilstrækkeligt og egnet bevis for værdiansættelsen af tilgodehavender og i dette tilfælde også kriterierne for indregning af udviklingsprojekter (Revisornævnet, 2023).

2021

I 2021 blev der behandlet en række sager vedrørende udvidet gennemgang. Flere af sagerne vedrører det ufravigelige krav om supplerende handlinger, som er overtrådt. Der er en sag hvor der ikke var indhentet engagementsbekræftelse pr. balancedagen fra virksomhedens pengeinstitut, en sag, hvor revisor ikke havde hentet tingbog, personbog og bilbog pr. balancedagen og en sag hvor revisor ikke havde afstemt indberettet moms til bogføringen. I sidstnævnte sag bemærkede revisor, at man havde assisteret med momsindberetninger, og de derfor de facto var afstemt, men Revisornævnet ligger til grund, at regnskabsassistance ikke kan erstatte lovpligtige revisionshandling.

En sag vedrørende to punkter til et regnskab med erklæring om udvidet gennemgang. Sagen indeholder oplysning om en væsentlig momsreguleringsforpligtelse, som ikke bliver oplyst i regnskabet og det derfor indeholder væsentlig fejlinformation. Indklagede havde ikke dokumenteret denne del i sine arbejds papirer, selvom revisor var klar over det. Revisor burde have udformet og udført yderligere gennemgangshandlinger, der er tilstrækkelige til, at revisor kan konkludere, at forholdet sandsynligvis ikke vil medføre, at årsregnskabet som helhed indeholder væsentlig fejlinformation. Her burde revisor have modificeret sin konklusion. I samme regnskab burde revisor have fremhævet et forhold i regnskabet for at henlede opmærksomheden på oplysning om, at der er væsentlig usikkerhed forbundet ved værdiansættelsen af investeringsejendommen. Ledelsens beretning, samt noten til investeringsejendomme indeholder oplysningen, men revisor burde også have henledt regnskabslæseren til punktet i sin erklæring. En anden sag vedrører en forkert konklusion i revisors erklæring. Selv om revisor havde de rigtige arbejds papirer og udført de relevante handlinger på tilgodehavender fra salg og kommet frem til en nedskrivning på 20 mio. kr., burde revisor have lavet en afkræftende konklusion og ikke en bortset fra-konklusion, da nedskrivningen var et gennemgribende forhold. I samme sag var der også et klagepunkt på revisor professionelle skepsis til udøvede skøn ved indregning og måling af det udskudte skatteaktiv. Her blev revisor fundet skyldig, selv om der var beskrivelser omkring budgetter og drøftelser med ledelsen, men der var ikke dokumenteret med tilstrækkelig professionel skepsis i forhold til indvirkningen ved nedskrivningen på tilgodehavendet på 20 mio. kr. (Revisornævnet, 2022). En tredje sag indeholder fire punkter, hvor revisor blev fundet skyldig i alle fire. Først havde revisor taget et forbehold for 2016 årsrapporten, men det burde efter Revisornævnets vurdering have været en manglende konklusion. Næst havde revisor ikke haft mulighed for at indhente engagementsoplysninger pr. balancedagen fra virksomhedens pengeinstitut, som burde have givet anledning til, at revisor tog forbehold for denne del. Som tredje punkt havde revisor ikke angivet i erklæringen, at bogføringsloven ikke var overholdt. Sidst havde revisor ikke, i sin udtalelse om

ledelsesberetningen, udtalt sig om uoverensstemmelserne mellem oplysningerne i regnskabet og ledelsesberetningen, hvor det fremgik, at der ikke var usikkerhed ved indregning og måling i årsrapporten og manglede oplysninger om væsentlige ændringer i virksomhedens aktiviteter og økonomiske forhold (Revisornævnet, 2022).

7.2 Sammenfatning af Revisornævnets afgørelser

Ved at sammenligne ovennævnte afgjorte sager gennem de seneste tre år ses der tydeligt nogle ligheder. Det bemærkes især, at de supplerende handlinger er et ufravigeligt krav og skal udføres ved en erklæring om udvidet gennemgang. Der skal afgives en modificeret erklæring, hvis revisor er forhindret i at udføre en af handlingerne. Revisor skal i sine arbejdspapirer begrunde, hvorfor de ikke er udført, hvis de er vurderet irrelevante. De supplerende handlinger er relevante, når de forhold, som handlingen vedrører, foreligger i den konkrete situation. Det vil sige, at kravet om at indhente advokatbrev kan fraviges, hvis der ved kontrol af advokatombudsninger ikke ligger forhold, der giver anledning til forespørgslen.

I Revisornævnets afgørelser oplyses ikke hvilken dokumentation der foreligger til deres vurderinger, men når Revisornævnet har afgjort sagerne, har det typisk været inden for samme områder. Når det gælder væsentlige regnskabsmæssige skøn, kræves der ekstra opmærksomhed fra revisor og derfor også tilstrækkelig professionel skepsis, planlægning og udførte handlinger. Det samme gælder for udskudte skatteaktiver samt going concern, som har været emner i sager behandlet i alle tre år i Revisornævnet. I Erhvervsstyrelsens kvalitetskontroller er fokus netop også rettet mod de samme områder, hvilket også understøtter, at sagerne beskrevet ovenfor er indsendt til Revisornævnet af Erhvervsstyrelsen. I standarden fra FSR angives det også, at professionel skepsis er nødvendig for en kritisk vurdering af bevis ved udvidet gennemgang, og at det kræves for at kunne vurdere behovet for yderligere handlinger. I flere tilfælde af sagerne har revisor ikke udvist den fornødne professionelle skepsis ved revisionen og derfor ikke har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Det vurderes derfor, at revisor i de tilfælde burde have udført yderligere revisionshandling for at afdække risikoen og opnå begrænset sikkerhed. Revisor burde, modsat i de tilfælde det ikke har kunnet lade sig gøre, modificere konklusionen i erklæringen.

7.3 Sammenligning mellem kvalitetskontroller og Revisornævnet

En sammenligning af sagernes forbedringspunkter fra kvalitetskontrollerne intern og eksternt, samt fra konklusioner fra Revisornævnet, ses der en række ligheder. Sagerne i Revisornævnet er primært indsendt af Erhvervsstyrelsen, så det giver naturligt nogle ligheder, da det kan være de samme sager der omtales. Den interne kvalitetskontrol fra RGD viser også nogle ligheder til Erhvervsstyrelsens, da der bruges samme risikomodell til udvælgelsen af sager. Punkterne der udgives til forbedring af revisors kvalitet, er primært inden for de obligatoriske supplerende handlinger. Alle handlinger skal udføres for, at revisor kan afgive en erklæring med udvidet gennemgang, ellers skal det argumenteres, hvorfor en eller flere handlinger ikke er udført, da de kan udelades i revisors arbejde, hvis de vurderes irrelevant. Udover de supplerende handlinger er der forbedringspunkter til revisors professionelle skepsis i sager med væsentlige regnskabsmæssige skøn, going concern og udskudte skatteaktiver. Der er i alle instanser bemærkninger til den professionelle skepsis, der ikke er dokumenteret tilstrækkeligt i planlægningen eller udførelsen. Konsekvensen af manglende dokumentation kommer til udtryk i Revisornævnet, hvor der kan gives bøder til revisorerne, men der er også konsekvenser ved Erhvervsstyrelsens kvalitetskontrol. Her vil Erhvervsstyrelsen komme på

genbesøg for at kontrollere om revisor har rettet op på de forbedringspunkter, der blev identificeret på den ordinære kvalitetskontrol.

8. ISA'ernes påvirkning på udvidet gennemgang

Der er i kravene til udvidet gennemgang store dele, der har paralleller fra ISA'ernes krav, bare i en lempeligere version. Som nævnt ved sammenligningen af revision og udvidet gennemgang bygger udvidet gennemgang også på nogle af revisionsstandarderne, som er indarbejdet i kravene til erklæringen. Sidste del af problemformuleringen indeholder en undersøgelse af, om der kan forventes øget krav til revisors arbejde i erklæringsbekendtgørelsen med udvidet gennemgang. Der vil blive besvaret på baggrund af undersøgelserne, om revisor gør tilstrækkeligt allerede eller om der kunne være et behov for at kravene blev skærpet, og de interviews der er afholdt med Thomas Bjerrehus fra RGD og Joakim Juul Larsen fra Erhvervsstyrelsen. De seneste års ajourføringer til flere ISA'er har præciseret kravene til revisors arbejde og dokumentation, og det giver mening at undersøge om nogle af præciseringerne giver mening at implementere i kravene til udvidet gennemgang.

I en del sager fra både Erhvervsstyrelsens kvalitetskontrol og Revisornævnet bliver der henvist til, at revisors professionelle skepsis ikke er dokumenteret tilstrækkeligt. Det gælder specielt ved planlægningen af opgaven og hvilke handlinger, der skal udføres for at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis til erklæringen med begrænset sikkerhed. I ISA'erne relaterer dette sig blandt andet til ISA 315 Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation igennem forståelse af virksomheden og dens omgivelser. Ajourføringen af denne i 2019 gav et øget fokus på it, men også på den professionelle skepsis i risikovurderingen i forhold til valget af handlinger til at afdække risici. Med det øget fokus i samfundet på digitalisering er en forståelse af virksomhedens it relevant for at kunne identificere risici. I kravene til udvidet gennemgang skal revisor efter punkt 32 i FSR's standard, opnå forståelse for virksomhedens regnskabssystemer og bogføring. Ved en skarpere forståelse vurderes det at give et bedre grundlag for at kunne målrette arbejdet for at afdække risici. Det kunne igangsætte en diskussion om, at en mere simpel udgave af ISA 315 (revised 2019) kunne implementeres i kravene til udvidet gennemgang. Med flere og flere automatiserede processer i virksomheder, vil det kræve bedre forståelse af virksomhedens interne processer, kontrolmiljø og interne risikovurderingsproces. Der kan ikke laves en direkte implementering, da virksomhederne i regnskabsklasse B ofte har et uformelt kontrolmiljø, og der mest lægges vægt på en ejerleders overvågning. Alligevel vurderes det, at revisor vil skabe en bedre forståelse ved også at dokumentere, hvordan it anvendes og hvordan information flyder gennem virksomhedens systemer. Det vurderes dog at give en mere konsistens og dokumenteret risikovurdering ved at adaptere nogle krav fra den ajourførte ISA 315. Det vil også give mulighed for, at den professionelle skepsis dokumenteres og sikres at de rette handlinger udføres, hvis det i planlægningen ikke er fundet tilstrækkeligt med forespørgsler, analyser og de fire supplerende handlinger.

I relation til den generelle professionelle skepsis kan der også inddrages den ajourførte ISA 220 fra 2020. Formålet med ajourføringen var at styrke revisionen med en uafhængig og professionel skeptisk tankegang hos revisions-teamet. I FSR's standard er der henvist til kvalitetsstyring på opgaveniveau, hvor den opgaveansvarlige partner blandt andet har ansvaret for kvaliteten af opgaven, at erklæringen er passende efter omstændighederne og at opgaven udføres efter firmaets kvalitetsstyringspolitikker. Kravene i ISA 220 (ajourført) Kvalitetsstyring ved revision

af et regnskab er mere omfattende end i erklæringsarbejdet med udvidet gennemgang, men for at få udført og dokumenteret de tilstrækkelige handlinger, kunne det give mening at inkorporere en præcisering. Det kunne være krav om, at den opgaveansvarlige partner tidligt i processen er involveret i udvælgelsen af handlinger til afdækning af risici, samt dokumentation for, at der er den rette opgaveovervågning og de vurderinger vedkommende er med i og den dokumentation, der skal gennemgås. Det kan måske allerede udledes af kravene i standarden om udvidet gennemgang, men en præcisering vil igen give en mere konsistent dokumentation.

I den risikobaseret model udvælges ofte sager, hvor der er væsentlige regnskabsmæssige skøn, da de kræver mere dokumentation og professionel skepsis fra revisor. Det er netop de sager, der også behandles i kvalitetskontrollerne og Revisornævnet. Både den interne og eksterne kvalitetskontrol ser, at revisor ikke har udvist tilstrækkelig professionel skepsis i dokumentationen af skønnet. Det var årsagen til, at man udførte en temabaseret kvalitetskontrol fra Erhvervsstyrelsen i 2023, da ISA 540 ajourført burde være implementeret i revisionsvirksomhedernes kvalitetsstyring. Der ses også sager i Revisornævnet, hvor revisor får bøder for manglende dokumentation og den fornødne professionelle skepsis på regnskabsmæssige skøn i erklæringsarbejdet ved udvidet gennemgang. ISA 540 ajourført præciserede kravene til øget professionel skepsis og dét at revisor i højere grad skal udfordre ledelsen på de regnskabsmæssige skøn, der er foretaget. Der er også præciseret nogle krav til, hvilke revisionshandling der kan udføres, og hvordan revisor kan dokumentere sin revision tilstrækkeligt. I og med der også ses fejl og mangler ved den udvidede gennemgang kunne det indikere et behov for præciseringer til kravene for opnåelse af begrænset sikkerhed for væsentlige regnskabsmæssige skøn. Hvis der i planlægningen er vurderet risiko ved væsentlige regnskabsmæssige skøn, hvor der måske ikke kan opnås begrænset sikkerhed ved forespørgsler og analyser, kunne det medføre krav om enkelte revisionshandling foreslået i ISA 540 ajourført. Selvom der står i standarden, at revisor skal udføre øvrige handlinger, hvis forespørgsler og analyser ikke er nok, kunne det netop på væsentlige regnskabsmæssige skøn være nødvendigt med mere eksplicite krav. Det kunne være en look-back analyse, hvor begivenheder efter balancedagen kan lægges til grund for dokumentationen af skønnet, fx varelagre der er solgt eller tilgodehavender der er indbetalt. Desuden kunne der indføres præciseringer til kravet om rapportering i ledelsesbrevet eller anden kommunikation omkring kriterierne for skønnet. Efter standarden nu, skal revisor kommunikere til den daglige- og den øverste ledelse; *"vores syn på anvendte regnskabsprincipper, herunder anvendt regnskabspraksis, regnskabsmæssige skøn og oplysninger i årsregnskabet"* (FSR - danske revisorer, 2017). I ISA 540 er kommunikationen uddybet og afspejler meget godt forskellene til ISA'erne, hvor det i punkt 38 fremgår at; *revisor skal overveje om der er eventuelle forhold vedrørende regnskabsmæssige skøn, der skal kommunikeres, og tage i betragtning, om årsagerne til risiciene for væsentlig fejlinformation relaterer sig til skønsmæssig usikkerhed eller til de afledte effekter af kompleksitet, subjektivitet eller andre iboende risikofaktorer, der er forbundet med udøvelsen af regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger."*

Ved koncernregnskaber og revision af regnskaber med kapitalandele indregnet til indre værdi er ISA 600 (revised) trådt i kraft. ISA 600 (revised) lægger mere ansvar hos koncernrevisor og præciserer kommunikationen med komponentrevisor og inkluderer denne i revisionsteamet. Der er således en sammenhæng med ISA 220 (ajourført) i forhold til hele revisionsteamet. Der er i sagerne gennemgået ovenfor ikke fundet forhold, der gav anledning til bemærkninger i forhold til koncerner eller indregning af kapitalandele. ISA-standard træder først i kraft for revisioner af 2024-regnskaber, og de præciserede krav gælder naturligvis heller ikke for udvidet gennemgang. Alligevel

vurderes det, at ISA 600 (revised) kunne have en effekt på kravene i udvidet gennemgang, når det gælder regnskaber, hvor der indregnes kapitalandele til indre værdi. Kravene kunne være relevante, hvis der er en assistance-erklæring på et regnskab, der indregnes til indre værdi i et regnskab med erklæring om udvidet gennemgang. Revisor skal indhente overbevisning for den indregnede værdi, og idet der ikke er nogen grad af sikkerhed, må det alt andet lige være at udføre handlinger på væsentlige områder i det indregnede selskab. Der behøves måske ikke at udføres fuld udvidet gennemgang på kapitalandelen, men en risikovurdering af væsentlige områder og målrettede handlinger for at skabe tilstrækkelig overbevisning af begrænset sikkerhed. Igen indikerer standarden med udvidet gennemgang, at der skal udføres handlinger, hvis revisor finder det nødvendigt. Med de præciserede krav i ISA 600 (revised) kunne der måske ske uddybelse i erklæringsstandard, hvilket kunne være mere involvering i processen for komponentrevisors arbejde eller en professionel skepsis dokumenteret til komponentrevisors arbejde efterfølgende.

Der er i flere sager fra Revisornævnet også givet bemærkninger til sager, hvor revisor i sin dokumentation ikke har udvidet tilstrækkelig professionel skepsis ved vurderingen af fortsat drift. Ifølge erklæringsbekendtgørelsen skal revisor overveje virksomhedens evne til at fortsætte driften og der henvises direkte til ÅRL omkring de grundlæggende forudsætninger i § 13. Hvis der er indikationer på going concern-problemer skal revisor forespørge, analysere og endeligt konkludere om resultaterne heraf giver anledning til ændringer til indregningskriterierne og forudsætningen om going concern. Disse krav bygger på ISA 570, hvor revisor i samme grad skal vurdere på virksomhedens evne til fortsat drift, men revisor skal i højere grad stille sig kritisk til ledelsens vurderinger om fortsat drift. I ISA 570 om going concern er der yderligere beskrevet revisionshandling rettet mod de identificerede begivenheder eller forhold der skaber betydelig tvivl om evnen til den fortsatte drift. Der vurderes ikke direkte et behov for ændringer i kravene til udvidet gennemgang og vurderingen af den fortsatte drift, selvom nogle sager i Revisornævnet indeholder manglende professionel skepsis fra revisors side. Det kunne give mening at tilføje nogle eksempler på yderligere handlinger, der kan udføres for at opnå tilstrækkeligt bevis for forudsætningen om fortsat drift, som ville hjælpe revisor med den dokumentation, der er nødvendig for konklusionen.

Selvom gennemgangen af ISA'erne kunne give anledning til, at kravene til udvidet gennemgang skulle præciseres, henleder både Thomas Bjerrehus fra RGD og Joakim Juul Larsen fra Erhvervsstyrelsen til, at der efter deres viden ikke er nye ændringer på vej. Der er tale om præciseringer i ajourføringerne af ISA'erne af hvilket der kan udledes, at kravene implicit allerede er dækkende nok ved udvidet gennemgang. Sagerne der er gennemgået i afhandlingen viser, at der kunne være et behov for, at nogle krav til den professionelle skepsis præciseres. Der må fra myndighedernes side skeles til den risikobaseret model, hvor udvidet gennemgang ikke er den erklæring med størst risiko, men revision i stedet kræver mere arbejde for den højere grad af sikkerhed og derfor får mere fokus.

8.1 Revisionsmål i udvidet gennemgang

I interviewet med Thomas Bjerrehus kommer han ind på, hvad der efter hans overbevisning kunne give mening at ændre ved arbejdet med udvidet gennemgang. Hvis man skulle adaptere nogle elementer fra ISA-revisionerne, skulle det være revisionsmålene. Da revisionsmål vedrører revision, kunne de kaldes reviewmål eller andet, der indikerer at de anvendes ved udvidet gennemgang. Formålet ved at have revisionslignende mål er, at man målretter sine analyser og forespørgsler efter de områder, hvor der er risiko for væsentlig fejlinformation. Det kunne efter

Thomas Bjerrehus' overbevisning hjælpe revisorerne i deres arbejde med at forstå det de søger afklaret (Bjerrehus, 2024). Ved revisionsmålene målrettes arbejde mod at afdække den risiko, der er vurderet, hvilket kunne være stikprøvekontrol på omsætningen for at afdække revisionsmålet fuldstændighed eller en lagerkontrol for at vurdere tilstedeværelsen på varelageret. Der er i arbejdet med udvidet gennemgang krav om, at revisor skal opnå begrænset sikkerhed ved yderligere forespørgsler eller analyser og hvis relevant, revisionslignende handlinger. Det kunne give mening, at revisionslignende mål ville hjælpe revisor, således der kan opnås tilstrækkelig overbevisning. Skulle det implementeres i udvidet gennemgang, skulle der komme krav om, at man i planlægningen af opgaven vurderer, om man forventer at kunne komme i mål med reviewhandling. Forventes det ikke, bør man planlægge revisionslignende handlinger målrettet mod de områder, hvor man vurderer risiko for væsentlig fejlinformation. Her bør man planlægge handlinger ud fra revisionslignende mål, således arbejdes rettes mod det risikofyldte. Når revisor kommer frem til udførslen af den udvidede gennemgang, vil de målrettede handlinger måske mere effektivt kunne afdække risikoen tilstrækkeligt.

I standarden som den foreligger nu, er der formuleret, at revisor skal udforme og udføre yderligere gennemgangshandlinger, hvis revisor bliver opmærksom på forhold, der kan gøre, at årsregnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation. Handlingerne målrettes dermed mod det forhold, som revisor vurderer risiko ved og afdækker dette ved handlingerne. Det kan diskuteres om, det ville give mening at indføre revisionsmålene for at give øget vejledning til revisor i arbejdet mod det målrettede forhold. Punkt 35 i erklæringsbekendtgørelsen henviser til, at de yderligere gennemgangshandlinger skal være tilstrækkelige til, at revisor kan (a) konkludere at årsregnskabet som helhed ikke indeholder væsentlig fejlinformation eller (b) fastslå, at forholdene medfører, at årsregnskabet som helhed indeholder væsentlig fejlinformation. Det er meget bredt formuleret og assisterer ikke revisor ret meget i forhold til valget af handlinger, og hvordan de skal målrettes de forhold, der er fundet. Dermed kan revisor være nødt til at skele til afgjorte sager i Revisornævnet for at få et styringsværktøj.

Der er tale om Thomas Bjerrehus' ønske, hvis standarden skulle ændres, og det vurderes ikke at behovet er der på nuværende tidspunkt. Det vurderes dog, at hvis der skulle ændres øvrige punkter i standarden fx ovenstående afsnit, kunne det være relevant at præcisere, hvordan revisor skal komme frem til konklusionen, om der er forhold der vil medføre, at årsregnskabet som helhed ikke indeholder væsentlig fejlinformation.

9. Konklusion

Afhandlingen er udarbejdet med målet om at besvare problemformuleringen; *Der er løbende kommet betydeligt øgede krav til revision ifølge de internationale revisionsstandarter. Kan der på denne baggrund forventes øget krav til revisors arbejde og dokumentation i forbindelse med erklæringsstandarten udvidet gennemgang?*

I afhandlingen er det først og fremmest konkluderet, hvilke forskelle der ligger i erklæringsarbejdet med revision og en erklæring om udvidet gennemgang. Revision bygger på ISA'erne og giver høj grad af sikkerhed, hvor en udvidet gennemgang er en dansk erklæringsstandard, der giver begrænset sikkerhed og ligger et sted imellem erklæringen review og revision. En revision adskiller sig især fra udvidet gennemgang ved omfanget af handlinger, samt at der kræves dybere forståelse for forretningsgange, interne kontroller og kontrolmiljø. Dertil er der gennemgået de seneste ajourføringer i ISA-standarderne, hvor en række krav er præciseret og skærpet til revisors arbejde. Dette gælder blandt andet kravet om partnerinvolvering, øget krav til revision af regnskabsmæssige skøn og øget krav til forståelsen af virksomheden og risikovurderingen. I Danmark gælder revisionspligten de små- og mellemstore virksomheder, der er inden for grænserne i revisionspligten, men stadig i regnskabsklasse B. De kan vælge at få en erklæring om udvidet gennemgang på deres regnskab. Historisk har langt de fleste fået revideret deres årsrapporter, men der har i de seneste år været en tendens til, at flere fravælger revision. Politisk er revisionspligten lempet løbende gennem årene siden 2006, hvilket har medført et kraftigt fald i revisionserklæringer, da virksomhedernes ledelse er blevet opmærksomme på, at de kan undgå en ISA-revision. Dertil blev udvidet gennemgang indført i 2013 for at tilbyde en erklæring, der gav begrænset sikkerhed som fra review, med fire ekstra obligatoriske handlinger. De skulle give en ekstra sikkerhed i forhold til myndighederne og en begrænset sikkerhed for regnskabsbrugere. Problemformuleringens antagelse om, at flere virksomheder i regnskabsklasse B fravælger revision, er blevet bekræftet med en analyse af antallet af erklæringer fra 2019 til 2023. Der har netto været en stigning i antallet af regnskabsklasse B-virksomheder, og andelen er steget hvert år af dem, der har valgt en erklæring med udvidet gennemgang. Ud fra de 17.354 CVR-numre, der indgik i analysen af revisionspligtige regnskabsklasse B-virksomheder, er andelen af revisioner i 2019 faldet fra 94 % til 6 % i 2023. Afhandlingen konkluderer, at udviklingen dels skyldes interessenterne forventninger og krav til regnskabet og dels revisors rådgivning om, hvilken erklæringstype der passer bedst til virksomheden. Derudover konkluderes det også, at de ajourførte ISA'er og præciseringerne heri, har gjort revisor og virksomhederne mere bevidste om alternativer til at lade årsregnskabet gennemgå en revision efter ISA'erne, taget revisoromkostningerne der følger med in mente.

På trods af et faldende antal revisionserklæringer på regnskabsklasse B-virksomheders regnskaber, har Erhvervsstyrelsen ikke ændret fokus i deres kvalitetskontroller. Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder er lovbestemt og dækker over flere parametre i revisionsbranchen. Et af punkterne er tilsynet med opgavekvaliteten og om revisor udfører sin rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant tilstrækkeligt og med den fornødne professionelle skepsis. Det kan konkluderes, at Erhvervsstyrelsen tværtimod de seneste år, har ændret deres fokus væk fra regnskabsklasse B-virksomheder, da stikprøvemodellen til udvælgelse er ændret, således der er fokus på regnskabsklasse mellemstor C og C stor. Udvælgelsen af sagerne sker efter en risikobaseret model, hvor især regnskabsposter der stiller ekstra krav til revisors dokumentation i højere grad udvælges. Det kan både være indikationer på problemer med fortsat drift, væsentlige regnskabsmæssige skøn og indregning af udskudte skatteaktiver. Her stilles

der ikke krav om at specifikt udvælge revision eller udvidet gennemgang, men man forsøger at udvælge mindst én sag med udvidet gennemgang. Ud fra antallet af stikprøver i Erhvervsstyrelsens kvalitetskontroller og kriterierne for dem, kan det vurderes, hvor der er størst risiko i forhold til den sikkerhed, der stilles ved revisors arbejde og hvor stor en andel af de udtagne erklæringsopgaver, der bør være udvidet gennemgang.

Til problemformuleringens spørgsmål om der kan forventes yderligere krav til revisors arbejde med udvidet gennemgang er der undersøgt sager fra Revisornævnet og forbedringspunkterne fra kvalitetskontrollerne. Det er konstateret, at der er en naturlig sammenhæng mellem de punkter, der findes i de interne kvalitetskontroller til Erhvervsstyrelsens kvalitetskontrol og til sagerne i Revisornævnet. Erhvervsstyrelsens kvalitetskontrol indeholder en undersøgelse af revisionsvirksomhedernes interne overvågning, og det er konstateret at Revisorgruppen Danmark anvender samme risikomodel til udvælgelsen af sager, som Erhvervsstyrelsen udgiver i retningslinjerne for kvalitetskontrollerne. Revisorgruppen Danmark har dog et større fokus på sager med udvidet gennemgang, da medlemsvirksomhedernes kunder primært er små- og mellemstore virksomheder. Sagerne der ender i Revisornævnet er primært indsendt af Erhvervsstyrelsen på baggrund af deres kvalitetskontrol, hvilket giver sammenhængen her. I sager med udvidet gennemgang ses der typisk, at de fire obligatoriske handlinger ikke er udført eller ikke er udført og dokumenteret tilstrækkeligt. Det er et lovkrav for at kunne afgive en erklæring om udvidet gennemgang, at de fire handlinger udføres eller det dokumenteres, hvorfor de er vurderet irrelevante og dermed udeladt i arbejdet. Udover de fire obligatoriske handlinger, ser man mangler ved dokumentationen af den professionelle skepsis. Det gælder i risikovurderingen og valget af de rette handlinger, for at opnå tilstrækkeligt bevis, samt vurderingen af going concern. De sager der er gennemgået i afhandlingen, har givet et billede af, at sager med væsentlige regnskabsmæssige skøn kræver yderligere dokumentation af den professionelle skepsis og i udvidet gennemgang er det sjældent nok med blot forespørgsler og analyser. Hvis revisor ikke er nået i mål med sit arbejde ved forespørgsler og analyser kræver erklæringsstandarden, at revisor udfører revisionslignende handlinger for at opnå den begrænset sikkerhed.

Slutteligt er det undersøgt, om der er ændringer på vej til erklæringsstandarden, hvor hverken Thomas Bjerrehus, udviklingschef i Revisorgruppen Danmark og Joakim Juul Larsen, kvalitetschef hos Erhvervsstyrelsen, har kendskab til at, der er det. Det vil sige, at selvom der er flere forbedringspunkter og områder i Revisornævnet der går igen ved sager om udvidet gennemgang, er der ikke noget nyt på vej. Det er dog vurderet, at hvis der skulle indføres yderligere krav til arbejdet med udvidet gennemgang, skulle de adapteres fra de ajourførte ISA'er. Det kunne give mening at præcisere kravene til risikovurderingen og den professionelle skepsiske tilgang hertil. Det vil give et bedre grundlag for udvælgelsen af handlinger og målrettet revisionslignende handlinger på de risikofyldte områder, hvor forespørgsler og analyser ikke er nok. Det vurderes, at et øget fokus på IT og forståelsen af, hvordan information flyder gennem virksomheden, kunne give en bedre forståelse til risikovurderingen. De præciserede krav til revisionen af regnskabsmæssige skøn kunne give anledning til at præcisere kravene til, hvordan der opnås begrænset sikkerhed i en erklæring om udvidet gennemgang, når regnskabet indeholder væsentlige regnskabsmæssige skøn. Der er i nogle sager konstateret mangler i dokumentationen af revisors professionelle skepsis på virksomheders evne til at fortsætte driften. Der er det konkluderet, at det kunne give mening at tilføje eksempler på yderligere handlinger i erklæringsstandarden, som revisor kan udføre, når der konstateret tvivl. Dermed vil revisor blive hjulpet mere med at komme i mål i forhold til dokumentationen, der er nødvendig for konklusionen.

10. Perspektivering

Afhandlingens problemformulering kan anskues fra flere vinkler, og der blev i afgrænsningen fravalgt en vinkel, der kunne give anledning til en anden konklusion end afhandlingens. Der er introduceret en ny revisionsstandard, der skal anvendes til revision af mindre komplekse virksomheder. Begge interviews i afhandlingen havde også fokus rettet delvis mod den nye ISA for LCE. LCE-standardens forventes implementeret i god revisorskik og tager udgangspunkt i alle ISA'er og gør dem anvendelige på mindre komplekse virksomheder, hvorimod en ISA-revision er tilpasset store multinationale koncerner. Der kan drages en klar parallel fra den danske erklæringsstandard udvidet gennemgang og så til den nye LCE-standard. Der er ved udgivelsen lagt vægt på, at LCE-standardens skal give samme høje grad af sikkerhed som en ISA-revision, men blot være tilpasset revision af de små- og mellemstore virksomheder. Det er med samme begrundelse, man indførte udvidet gennemgang, blot med en anden grad af sikkerhed. Det kunne derfor være interessant at undersøge, om udvidet gennemgang bliver erstattet eller om der i Danmark er plads til både revision efter LCE-standardens og erklæringsstandardens udvidet gennemgang. Hvis man kan lave en smule mere arbejde ved LCE-standardens end ved udvidet gennemgang og opnå højere grad af sikkerhed, må det antages, at regnskabsbrugere og virksomhederne er interesseret i det. Dertil skal medtages myndighedernes ønske om standardens fire supplerende handlinger, da de blev indført efter deres ønske. Afhandlingen konkluderer blandt andet, at der bør præciseres krav til udvidet gennemgang ud fra de ajourførte ISA'er, men den nye ISA for LCE indeholder de samme krav der anbefales implementeret. Et perspektiv til ovenstående er vurderingen for anvendelse og hvornår en virksomhed anses for mindre kompleks. Der er ingen endelig afgørelse, om der kommer kvantitative grænser til anvendelse eller om det er op til revisors professionelle dømmekraft.

En anden vinkel til problemformuleringen der kunne anskues, er kvalitetskontrollernes fortolkning af ajourføringer og hvordan kontroltrykket er på revisionsbranchen. FSR har i løbet af 2024 haft et fokus på antallet af sager, der får bemærkninger i Erhvervsstyrelsens kvalitetskontroller, og hvordan denne er tilpasset de virksomheder der erklæres på. Direktør i FSR, Lone Strøm har udtalt, at de mener, at kontroltrykket er på nogle områder vokset ud af proportioner, og det der var tilstrækkelig dokumentation sidste år, pludseligt ikke er godt nok længere. Det kunne give anledning til en analyse af, hvordan Erhvervsstyrelsen fortolker de ajourføringer, der er kommet til ISA'erne contra hvordan revisorerne gør.

Afhandlingens fokus er på arbejdet med udvidet gennemgang og revisors dokumentation hertil, men det vurderes, at flere perspektiver i afhandlingen kan anvendes til analysen af revisionsarbejdet og kvaliteten af revisors arbejde ved implementeringen af de ajourførte ISA'er.

Bibliografi

- BDO. (7. juni 2023). *De nye regler om revisorpligt*. Hentet 6. november 2024 fra BDO Depechen: <https://www.bdo.dk/da-dk/faglig-info/depechen/depechen-artikler-2023/de-nye-regler-om-revisorpligt>
- BDO. (u.å.). *Udvidet gennemgang*. Hentet 11. oktober 2024 fra BDO: <https://www.bdo.dk/da-dk/services-1/revision-og-regnskab/erklæringer-udvidet-gennemgang-og-review/udvidet-gennemgang>
- Berthing, H., & Bjerrehus, T. (2022). *ISA 315 (ajourført) – Risikovurdering med fokus*. Hentet 22. oktober 2024 fra Revision & Regnskabsvæsen nr. 6: https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Faglig/Revision/Revision%20og%20erkl%C3%A6ringsopgaver/Andet/RR%2006%202022_ISA_315_artikler%20-%203%20lt-anvendelse.pdf
- Bjerrehus, T. (22. august 2022). *Din revisor bliver kontrolleret!* Hentet 21. november 2024 fra Revisorgruppen Danmark: <https://www.revisorgruppen.dk/din-revisor-bliver-kontrolleret>
- Bjerrehus, T. (5. marts 2023). *Udvidet gennemgang – et muligt alternativ til revision?* Hentet 11. oktober 2024 fra Revisorgruppen Danmark: <https://www.revisorgruppen.dk/udvidet-gennemgang-et-muligt-alternativ-til-revision>
- Bjerrehus, T. (28. november 2024). Interview til speciale. (J. B. Thomsen, Interviewer) Transskribering vedlagt i Bilag E.
- Boul, P.-M., & Bouaïssi, K. (23. februar 2023). *Revised ISA 315 and IT risks: how to reduce the additional workload it creates on the alternative industry?* Hentet 31. oktober 2024 fra Ernst & Young: https://www.ey.com/en_lu/insights/assurance/revised-isa-315-and-it-risks-how-to-reduce-the-additional-workload
- Deloitte. (12. juni 2024). *Udvidet Gennemgang - Formål, omfang, ansvarsfordeling mv.* Hentet 13. oktober 2024 fra Deloitte - Insight: <https://www2.deloitte.com/dk/da/pages/audit/articles/Standardvilkar-og-betingelser-revision-udvidet-gennemgang.html>
- Erhvervsministeriet (a). (24. maj 2024). *Bekendtgørelse om godkendte revisorers erklæringer*. Hentet 13. oktober 2024 fra BEK nr 518 af 24/05/2024: <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2024/518>
- Erhvervsministeriet (b). (24. maj 2024). *Bekendtgørelse om kvalitetskontrol af revisionsvirksomheder*. Hentet 14. november 2024 fra BEK nr. 521 af 24/05/2024: <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2024/521>
- Erhvervsministeriet. (8. juni 2016). *Lov om ændring af revisorloven og forskellige andre love*. Hentet fra <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2016/631>
- Erhvervsministeriet. (juli 2023). *Bruttoliste med fremtidige temabaserede kvalitetskontroller*. Hentet 1. december 2024 fra Erhvervsstyrelsen: https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2023-07/Bruttoliste-med-fremtidige-temabaserede-kvalitetskontroller_WA.pdf
- Erhvervsstyrelsen (a). (februar 2022). *Redegørelse om Erhvervsstyrelsens kvalitetskontrol af revisionsvirksomheder*. Hentet 14. november 2024 fra Erhvervsstyrelsen: https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2023-04/Redegørelse-Erhvervsstyrelsens-kvalitetskontrol-revisionsvirksomheder-Feb2022_WA.pdf
- Erhvervsstyrelsen (a). (25. oktober 2024). *Kvalitetskontrollens elementer og forløb*. Hentet 14. november 2024 fra Erhvervsstyrelsen: <https://erhvervsstyrelsen.dk/kvalitetskontrollens-elementer-og-forlob>
- Erhvervsstyrelsen (b). (juni 2022). *Vejledning om godkendte revisorers erklæringer efter revisorlovgivningen (erklæringsvejledningen)*. Hentet 8. oktober 2024 fra Erhvervsstyrelsen: <https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2022-06/Vejledning%20om%20godkendte%20revisorers%20erkl%C3%A6ringer%20%28TA%29.pdf>
- Erhvervsstyrelsen (b). (17. oktober 2024). *Bilag 4 - Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret opgave vedrørende review eller udvidet gennemgang*. Hentet 20. november 2024 fra Retningslinjer for kvalitetskontrol: <https://erhvervsstyrelsen.dk/retningslinjer-for-kvalitetskontrol>
- Erhvervsstyrelsen (c). (25. august 2022). *Vejledning til erklæringer*. Hentet 15. oktober 2024 fra Erhvervsstyrelsen: <https://erhvervsstyrelsen.dk/vejledning-til-erklæringer>
- Erhvervsstyrelsen (c). (juli 2024). *Retningslinjer for kvalitetskontrol af revisionsvirksomheder 2024*. Hentet 14. november 2024 fra Retningslinjer for kvalitetskontrol: <https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2024-06/Retningslinjer-a.pdf>

Erhvervsstyrelsen. (7. december 2018). *Undersøgelse af det fremadrettede*. Hentet 7. november 2024 fra Erhvervsstyrelsen: <https://www.ft.dk/samling/20181/almde/SAU/bilag/75/1983953.pdf>

FSR - danske revisorer. (november 2017). *Standard om udvidet gennemgang af årsregnskaber, der udarbejdes efter årsregnskabsloven*. Hentet fra FSR - Revisionsteknisk Udvalg: <https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Faglig/Revision/Revision%20og%20erkl%C3%A6ringsopgaver/G%C3%A6ldende%20standarder/FSRs%20Standard%20om%20udvidet%20gennemgang.pdf>

FSR - danske revisorer. (januar 2022). *Fakta om godkendte revisorer*. Hentet 22. oktober 2024 fra FSR - danske revisorer: <https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/V%C3%A6rkt%C3%B8j/Publikationer/Fakta%20om%20revision.pdf>

FSR - danske revisorer. (u.å.). *Hvad er en revision?* Hentet 16. oktober 2024 fra FSR - danske revisorer: <https://www.fsr.dk/politik-analyse/om-revisor-og-aarsregnskaber/hvad-er-en-revision>

FSR Analyse. (november 2020). *Vigtige risikoplysninger går tabt - Analyse af regnskaber for 2019*. Hentet 6. november 2024 fra FSR - danske revisorer: https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Politik%20og%20analyser/Analyser/2020/FINAL_An%C3%A6rkningsanalyse%202020.pdf

Hansen, M. B. (u.å.). *Kvalitetsudvalget*. Hentet 27. november 2024 fra FSR - danske revisorer: <https://www.fsr.dk/om-fsr/strategi-og-organisation/organisation/udvalg-i-fsr/kvalitetsudvalget>

Hesselby, C. (22. juni 2022). *Bliv klædt på til arbejdet med ISA 315*. Hentet 31. oktober 2024 fra FSR-danske revisorer: <https://www.fsr.dk/bliv-klædt-paa-til-arbejdet-med-isa-315>

Holstein, M. A. (december 2020). *En genindførelse af revisionspligten er ikke vejen frem*. Hentet 7. november 2024 fra SMV Danmark: <https://smvdanmark.dk/analyser/temaanalyser/en-genindf%C3%B8relse-af-revisionspligten-er-ikke-vejen-frem>

IAASB. (december 2016). ISA 570 (Revised).

IAASB. (oktober 2018). ISA 540 (Revised). IAASB.

IAASB. (december 2019). ISA 315 (Revised 2019).

IAASB. (december 2020). ISA 220 (Revised) .

IAASB. (april 2022). ISA 600 (Revised).

IAASB. (u.å.). *Group Audits – ISA 600*. Hentet 31. oktober 2024 fra IAASB: <https://www.iaasb.org/consultations-projects/group-audits-isa-600>

Kiertzner, L. (2019). *Når regnskaber ikke revideres* (2. udg.). København: Karnov Group.

Larsen, J. J. (29. november 2024). Interview til speciale. (J. B. Thomsen, Interviewer) Referat vedlagt i Bilag G.

Lassen, K. T. (2. maj 2024). *Nye størrelsesgrænser i årsregnskabsloven*. Hentet 11. oktober 2024 fra pwc.dk: <https://www.pwc.dk/da/artikler/2024/02/nye-storrelsesgraenser-i-aarsregnskabsloven.html>

Madsen, M. B. (21. juni 2024). *Bliv klogere på det internationale revisorsamarbejde*. Hentet 8. oktober 2024 fra FSR - Danske Revisorer: <https://www.fsr.dk/bliv-klogere-paa-det-internationale-revisorsamarbejde-8-spoergsmaal-til-accountancy-europes-deputy-ceo-hilde-blomme>

Martens (a), H. R. (4. juni 2024). *Opdateret erklæringsbekendtgørelse 2024*. Hentet 13. oktober 2024 fra FSR - Danske Revisorer: <https://www.fsr.dk/opdateret-erklæringsbekendtgørelse-2024>

Martens (b), H. R. (2024). *Oversigt over standarder*. Hentet 8. oktober 2024 fra FSR - Danske revisorer: <https://www.fsr.dk/oversigt-over-standarder>

Martens, H. R. (20. december 2016). *Ændringer til revisors erklæringer*. Hentet 8. oktober 2024 fra FSR - Danske Revisorer: <https://www.fsr.dk/aendringer-til-revisors-erklæringer>

Martens, H. R. (31. maj 2023). *ISA 220 (ajourført) – forøgede krav til den opgaveansvarlige partner*. Hentet fra FSR-danske revisorer: <https://www.fsr.dk/isa-220-ajourfoert-foroegede-krav-til-den-opgaveansvarlige-partner>

- Nellermann, M., & Bentsen, P. (15. maj 2019). *Lempelse af revisionspligten og de kvalitetsmæssige konsekvenser heraf*. Hentet fra cand.merc.aud CSB Kandidatafhandling: https://research-api.cbs.dk/ws/portalfiles/portal/59804597/627514_Speciale_2018_19_final.pdf
- Revisionsteknisk Udvalg. (maj 2020). *Ajourført revisionsstandard om regnskabsmæssigeskøn giver mere arbejde for revisor og regnskabsaflæggere i 2020*. Hentet 1. december 2024 fra FSR - danske revisorer: [https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Faglig/Revision/Revision%20og%20erkl%C3%A6ringsopgaver/Notater%20etc/Til%20nyhed%20200520_om%20ISA%20540\(R\)%20-%20ajourf%C3%B8rt_190520%20FINAL.pdf](https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Faglig/Revision/Revision%20og%20erkl%C3%A6ringsopgaver/Notater%20etc/Til%20nyhed%20200520_om%20ISA%20540(R)%20-%20ajourf%C3%B8rt_190520%20FINAL.pdf)
- Revisionsteknisk Udvalg. (November 2021). *Ajourført standard om identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation øger kravene til revisor fra 2022*. Hentet 31. oktober 2024 fra FSR-danske revisorer: [https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Faglig/Revision/Revision%20og%20erkl%C3%A6ringsopgaver/Artikel%20-%20ISA%20315\(R\)_011221.pdf](https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Faglig/Revision/Revision%20og%20erkl%C3%A6ringsopgaver/Artikel%20-%20ISA%20315(R)_011221.pdf)
- Revisionsteknisk Udvalg. (maj 2023). *ISA 220 (ajourført) - Kvalitetsstyring ved revision af et regnskab*. Hentet fra FSR-danske revisorer: [https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Faglig/Revision/Revision%20og%20erkl%C3%A6ringsopgaver/Notater%20etc/ISA%20220%20\(ajourf%C3%B8rt\)%20-%20Kvalitetsstyring%20ved%20revision%20af%20et%20regnskab_310523.pdf](https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Faglig/Revision/Revision%20og%20erkl%C3%A6ringsopgaver/Notater%20etc/ISA%20220%20(ajourf%C3%B8rt)%20-%20Kvalitetsstyring%20ved%20revision%20af%20et%20regnskab_310523.pdf)
- Revisornævnet. (7. juni 2022). *Revisornævnets Årsberetning 2021*. Hentet 26. november 2024 fra Revisornævnet: <https://naevneneshus.dk/media/4txpoo0n/revisornaevnets-aarsberetning-2021.pdf>
- Revisornævnet. (24. maj 2023). *Revisornævnets Årsberetning 2022*. Hentet 26. november 2024 fra Revisornævnet: <https://naevneneshus.dk/media/3aahzn5u/revisornaevnets-aarsberetning-2022.pdf>
- Revisornævnet. (7. juni 2024). *Revisornævnets Årsberetning 2023*. Hentet 13. november 2024 fra <https://naevneneshus.dk/media/iimi1y5/revisornaevnets-aarsberetning-2023.pdf>
- Revisornævnet. (u.å.). *Revisornævnet*. Hentet 22. november 2024 fra Nævnenes Hus: <https://naevneneshus.dk/naevnsoversigt/revisornaevnet/>
- Skattestyrelsen. (marts 2022). *Fravalg af revision giver flere fejl*. Hentet 6. november 2024 fra Skattestyrelsen: <https://sktst.dk/skattestyrelsen-i-tal/skattebetaling/selskabernes-skattebetaling-marts-2022/hovedaktionærer-i-små-og-mellemstore-selskaber/fravalg-af-revision-giver-flere-fejl>
- Yasen, A., & Sarenac, V. (15. maj 2020). *Lempelse af revisionspligten*. Hentet fra Cand.merc.aud. CBS - kandidatafhandling: https://research-api.cbs.dk/ws/portalfiles/portal/62181955/834181_Kandidatafhandling_kontrakt_nr._17177_final_version.pdf

Bilagsoversigt

Bilag A – Oversigt over de internationale revisionsstandarder

Bilag B – Data fra Experian

Bilag C – Figur fra Redegørelse om Erhvervsstyrelsens kvalitetskontrol 2022

Bilag D – Interviewguide Thomas Bjerrehus

Bilag E – Transskribering af interview med Thomas Bjerrehus

Bilag F – Opfølgende spørgsmål pr. mail til Thomas Bjerrehus

Bilag G – Interviewguide til Joakim Juul Larsen

Bilag H – Referat fra interview med Joakim Juul Larsen

Bilag A – Oversigt over de internationale revisionsstandards

ISA 200	Den uafhængige revisors overordnede mål og revisionens gennemførelse i overensstemmelse med internationale standarder om revision	ISA 530	Revision ved brug af stikprøver
ISA 210	Aftale om revisionsopgavers vilkår	ISA 540	Revision af regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger (ajourført)
ISA 220	International standard on auditing 220 (revised), quality management for an audit of financial statements	ISA 550	Nærtstående parter
ISA 230	Revisionsdokumentation	ISA 560	Efterfølgende begivenheder
ISA 240	Revisors ansvar vedrørende besvigelser ved revision af regnskaber	ISA 570	Fortsat drift (Going concern) (ajourført)
ISA 250	Overvejelser vedrørende love og øvrig regulering ved revision af regnskaber	ISA 580	Skriftlige udtalelser
ISA 260	Kommunikation med den øverste ledelse (ajourført)	ISA 600	Special Considerations – Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors) (Revised)
ISA 265	Kommunikation om mangler i intern kontrol til den øverste ledelse og den daglige ledelse	ISA 610	(Ajourført) Anvendelse af interne revisorers arbejde Tilpasninger til andre ISA'er som resultat af ajourføringen af ISA 610
ISA 300	Planlægning af revision af regnskaber	ISA 620	Anvendelse af en revisorudpeget eksperts arbejde
ISA 315	Identifying and assessing the risks of material misstatement (revised 2019)	ISA 700	Udformning af en konklusion og afgivelse af erklæring om et regnskab (ajourført)
ISA 320	Væsentlighed ved planlægning og udførelse af en revision	ISA 701	Kommunikation af centrale forhold ved revisionen i den uafhængige revisors erklæring
ISA 330	Revisors reaktion på vurderede risici	ISA 705	Modifikationer til konklusionen i den uafhængige revisors erklæring (ajourført)
ISA 402	Revisionsmæssige overvejelser vedrørende en virksomhed, der anvender serviceleverandør	ISA 706	Fremhævelse af forhold i regnskabet og fremhævelse af forhold vedrørende revisionen i den uafhængige revisors erklæring (ajourført)
ISA 450	Vurdering af fejlinformationer konstateret under revisionen	ISA 710	Sammenlignelige oplysninger – sammenligningstal og regnskab til sammenligning
ISA 500	Revisionsbevis	ISA 720	Revisors ansvar i forbindelse med Andre Oplysninger (ajourført)
ISA 501	Revisionsbevis – Specifikke overvejelser for udvalgte områder	ISA 800	Særlige overvejelser – revision af regnskaber udarbejdet i overensstemmelse med begrebsrammer med særligt formål (ajourført)
ISA 505	Eksterne bekræftelser	ISA 805	Særlige overvejelser – revision af bestanddele af et regnskab samt specifikke elementer, konti eller poster, der indgår i et regnskab (ajourført)
ISA 510	Førstegangsrevisionsopgaver – primobalancer	ISA 810	Opgaver vedrørende afgivelse af erklæring om regnskabssammendrag (ajourført)
ISA 520	Analytiske handlinger		

Kilde: (Martens (b), 2024)

Bilag B - Data fra Experian

Der er indhentet datasæt med assistance fra Experian, der er leverandør af data- og analysetjenester. Datasættet består af data for alle virksomheder der offentliggør regnskaber på CVR på fordelt på CVR-nummer, regnskabsår, virksomhedsklasse, dækningsbidrag, balancesum, antal ansatte og erklæringstype. Desuden er der oplysninger om erklæringstype, om der er modifikationer til konklusionen og der hentes også virksomheder der ikke har en revisorpåtegning. Der er indhentet data ud fra regnskabsår der slutter i 2019 og frem til 2023.

Anmærkningerne defineres ud fra koder der er angivet nedenfor i forklaringstabellerne modtaget fra Experian. Regnskabsklasserne opdeles også efter koderne i forklaringstabellen nedenfor.

Der er i alt 1.444.676 linjer i datasættet der er fordelt i to Excel-ark. Nedenfor er angivet et eksempel på 5 linjers data fra datasættet, der viser at samme selskab har aflagt regnskab i fem år, alle efter regnskabsklasse B, i danske kroner og der har været en revisorerklæring efter ISRS4410 Assistance med regnskabsopstilling.

CVRnr	Regaar	klasse	valuta	DB	Aktiver	Ansatte	Anm1	Anm2	Anm3	Anm4
10000025	2023	B	DKK	-218	509		URA			
10000025	2022	B	DKK	-295	329	0	URA			
10000025	2021	B	DKK	-170	505	0	URA			
10000025	2020	B	DKK	-276	490		URA			
10000025	2019	B	DKK	-64	579	0	URA			

Forklaringstabeller:

Regnskabsklasse

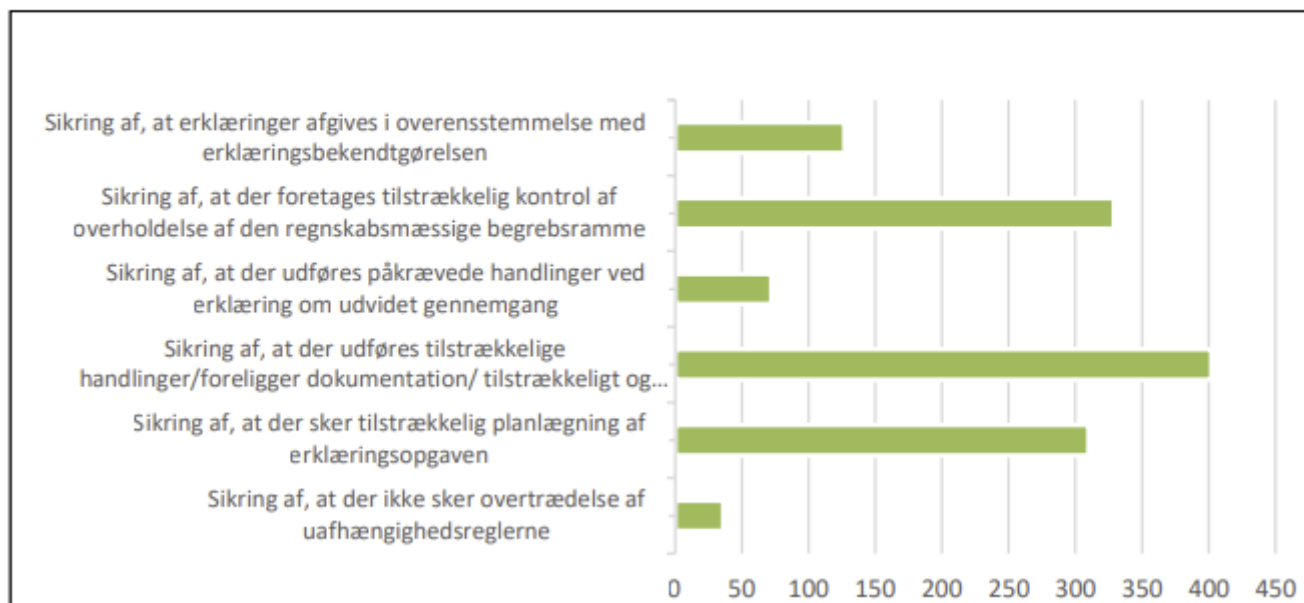
A	Regnskabsklasse – A
B	Regnskabsklasse - B
C	Regnskabsklasse – C
D	Regnskabsklasse – D
L	Regnskabsklasse - B – Mikro
M	Regnskabsklasse - C – Mellemstor
S	Regnskabsklasse - C - Stor
U	Ukendt

Kode i Anm1 - Anm4

Ingen U** kode	Fuld revision
RLL	Lovstridige lån optaget. Kan evt. være afviklet.
RSU	Der er fremhævelser/supplerende oplysninger
RTA	Afkræftende konklusion
RTK	Konklusion med forbehold
RTM	Manglende konklusion
URA	Der er ydet assistance, men ikke revision
URR	Der er udført review, men ikke revision
URU	Der er udført udvidet gennemgang, ej revision
URV	Revisionspåtegning forefindes ikke i regnskabet

Bilag C - Figur fra Redegørelse om Erhvervsstyrelsens kvalitetskontrol 2022

Figur 4: Hovedtyper af identificerede forbedringspunkter vedrørende erklæringsopgaver i forbindelse ved kvalitetskontrol 2017-2019



Bilag D – Interviewguide Thomas Bjerrehus

Vil du introducere dig selv med navn, stilling, erfaring inden for erklæringer evt. regulering.

Hvad ser du som har det største fokus lige nu ved revisors erklæringer?

Hvordan ser du på de ajourførte ISA'er i forhold til værdiskabelsen ved erklæringsarbejdet?

Hvorfor vælger flere virksomheder i klasse B udvidet gennemgang frem for revision?

- Jeg har kigget på undersøgelser lavet af Erhvervsstyrelsen og FSR tilbage i 2018 og 2019, der viser at det specielt handler om besparelser på tid ift. tid brugt på besvarelse af spørgsmål og klargøring materiale til revisor - samt omkostninger til revisoren ift. udvidet gennemgang.
- Tilbage i 2020 har vi set af nogle konklusioner på at den økonomiske besparelse mellem revision og udvidet gennemgang ikke er så stor. Der blev kigget på både tid internt brugt og revisors honorar. Vurderer du at denne forskel er større eller mindre i dag?

Har du kendskab til om nogle banker stadig ikke stiller sig tilfredse med en erklæring om udvidet gennemgang ift. revision?

Hvad har RGD af fokus når der udvælges sager til en kvalitetskontrol? Hvordan har RGD tilpasset deres fokus og kontrolpraksis i lyset af det faldende antal revisionserklæringer for klasse B-virksomheder?

Hvor findes der typisk fejl i revisors arbejde og dokumentation når kvalitetskontrollerne er færdige?

Ser du et behov for at ændre erklæringsbekendtgørelsens krav til udvidet gennemgang?

Ved du om der forventes ændringer på vej til kravene til udvidet gennemgang?

Bilag E – Transskribering af interview med Thomas Bjerrehus

Afskrift

28. november 2024, 01.00PM

Jonas Bredal Thomsen 0:16

Vil du lige introducere dig selv med navn, stilling og erfaring indenfor erklæring og regulering.

Thomas Bjerrehus 0:24

Jeg hedder Thomas Bjerrehus og jeg er ansat i Revisorgruppen Danmark som udviklingschef. Jeg har mange års erfaring i branchen, 7-8 års erfaring som praktiserende revisor og derefter godt og vel 30 års erfaring her fra Revisorgruppen Danmark med ansvar for Revisorgruppen Danmarks kvalitetsstyringssystem, kvalitetskontrol osv. Så man kan sige i forhold til praktisk erfaring med afgivelse af erklæringer, så er det jo efterhånden mange år siden, men jeg ser jo stadigvæk ufatteligt mange erklæringer i mit daglige arbejde, så jeg har nogenlunde fast begreb om hvor vi er henne, når vi taler om det her emne. Så det er den ganske korte version af hvor jeg er og hvem jeg er.

Jonas Bredal Thomsen 1:29

Perfekt, og så ser du mange erklæringer. Hvad er det sådan, hvis du kigger på kvalitetskontroller og det fokus, der er på revisors arbejde, hvor er vi så henne der?

Thomas Bjerrehus 1:38

Jamen, vi er jo der hvor man kan sige at altså når man har været med så mange år som jeg har været, så er revisors erklæringsafgivelse jo gået fra i en efterhånden fjern fortid stort set altid at være i form af revisionspåtegninger, når vi taler om erklæringer på årsregnskaber. Til i dag jo at være et sted, hvor man kan sige, at det jo en efterhånden en minimal del af de erklæringer, der afgives på årsregnskaber, som er erklæringer i form af revisionspåtegninger efter ISA 700. Der er tiden jo havde jeg nær sagt for længst løbet fra den situation, og det er selvfølgelig begrundet i, at revisionspligten jo ligger et helt andet sted i dag, end den gjorde for bare nogle årtier siden. Og ud over at vi jo har en hel gruppe af virksomheder som er scopet helt ud af revisionspligt, jamen så har vi jo også fået det her særlige danske instrument, der hedder udvidet gennemgang som vi fik i 2013. Det havde en noget vanskelig start tilbage i 2013 og de umiddelbart efterfølgende år, men det må man så sige, at det ser der da godt nok ud til at blive lavet temmelig meget om på lige i disse år, fordi trafikken er, hvis den ikke er på vej helt væk fra nogen form for erklæringsafgivelse, altså der hvor man er helt ude helt ude af scope. Jamen så hedder det jo assistance på de helt små virksomheder og så hedder det efterhånden på en majoritet af b-kunderne der hedder det jo hedder det udvidet gennemgang, fordi man nu har den mulighed. Så det er mit billede på hvordan landskabet det tegner sig lige PT.

Jonas Bredal Thomsen 3:28

Ja, og det kunne jeg også sige. Jeg har fået noget data, hvor jeg så kunne se at jamen jeg tror procenterne i forhold til hvor mange klasse b der havde aflagt regnskab i de seneste 5 år, der var den vendt om så under 10% havde udvidet gennemgang i 2019 og nu hedder den under 10% har revision af de kunder der er i udvidet gennemgang eller udenfor den egentlige revisionspligt.

Jonas Bredal Thomsen 3:54

Så det er et meget tydeligt tegn på at den er vendt.

Thomas Bjerrehus 3:57

Ja det er det. Det er uden for diskussion, og det kan man jo have mange holdninger til. En holdning kunne jo være at, og det er sådan den der den der lidt progressive tilgang til det, altså at giver det overhovedet mening at tale om ISA-revision på de her små ukomplicerede virksomheder, som stort set ikke har nogen forretningsgange og interne kontroller man kan passere noget som helst på. Det har jo været en tilbagevendende diskussion også sådan rent teoretisk i efterhånden mange år, om man reelt set kunne komme i mål med en ISA-revision på de her små virksomheder uden formelle forretningsgange og interne kontroller. Der må man jo så sige jamen, det kunne jo det kunne være et af argumenterne for at sige at udvidet gennemgang sådan lander et bedre sted, fordi der ikke i samme omfang stilles de samme krav til blandt andet den forudsætning, som der nu stilles efter ISA-revision. Men nu kan vi jo se på, at du har et punkt der hedder. Hvorfor vælger flere virksomheder i klasse b udvidet gennemgang frem for revision? Du er selv lidt inde på det her med, at der er selvfølgelig den rent økonomiske betragtning, at erklæringsydelsen er simpelthen billigere for den der nu hyrer revisor ind til og løse en erklæringsopgave. Det er der i hvert fald ingen tvivl om, at ISA-revisionen kun blevet dyrere, blandt andet foranlediget af de opstramninger der er kommet i hele ISA-scopet. Det er i hvert fald en forklaring. Så kan man sige at passer standarden om udvidet

gennemgang, den erklæringsydelse ikke også bedre til en B-virksomhed end ISA-revision. Det er der nok lidt delte meninger om, men i og med at trafikken jo går den vej, så må det jo forventes, at der både er en kunde, som finder den erklæringsydelse relevant. Der er nogle interessenter, altså interessenter omkring regnskabet, som også finder erklæringsydelsen relevant og tilstrækkelig. Og så er der en revisorvinkel på det, hvor man kan sige jamen mange revisorer er udfordret på at kunne leve op til de krav, der stilles i standarderne, når man når man ser på den efterfølgende kvalitetskontrol. Og det gør jo så også, at der ud fra sådan rent risiko betragtning fra og revisors verden. Der er der en eller anden form for risikobegrænsning ved at løse en erklæringsopgave efter standarden om udvidet gennemgang frem for at løse den efter ISA-standarderne. Så der er mange gode argumenter, kan man sige for at for at det her billede det egentlig tegner sig fuldstændig klart for mig i hvert fald. Så kan man sige, og det er også noget af det, du måske skal overveje i din opgave. Det er at man kan jo diskutere det her med jamen hvad ligger der egentlig i ydelsen Udvidet gennemgang. Helt oprindeligt har der jo ligget det set up fra myndighedernes side at man har ønsket en erklæringstype, hvor man kunne sige, man lavede et step op i forhold til det niveau den almindelige review erklæring ligger på, altså den begrænsede sikkerhed. Og det var jo så det, man i sin i sin klogskab nåede frem til, at det der skulle være et eller andet form for add-on. Der er for mig at se ingen tvivl om, at det vigtigste er add-on, i hvert fald set fra myndighedernes side af historisk set, da man etablerede erklæringens ydelsen, det var den her kontrol af indberetninger af skatter, moms og afgifter osv. Det skinner helt klart igennem, at der havde man fra myndighedernes side et ønske om at, ikke at revisor, som sådan skal være myndighedernes forlængede arm, men tæt derpå. Det var i hvert fald et af kardinalpunkterne rent politisk også at der sendte man lidt revisor i byen, som myndighedernes forlængede arm, og så lavede man så de andre ting oveni med advokatbreve, engagementsforespørgsel og tingbog, personbog, bilbog, andelsboligbog osv. Du spørger jo så også ind til det her med om det så er en statisk størrelse det her. Det må jeg jo så sige, det ved jeg ikke noget om, men jeg kunne da godt forestille mig at Erhvervsstyrelsen en gang imellem sidder og revurderer den her erklæringsydelse. Nu har de måske fået en særlig god grund til at revurdere den i og med at, Det er du sikkert også bekendt med at LCE-standard fra IAASB, den flyver jo nu.

Thomas Bjerrehus 9:00

Den ligger jo lige rundt om hjørnet, medmindre man har tænkt sig fortidsimplementere den. Det er der jo reelt set ikke noget i vejen for, men ellers så kan man sige fra 2026 årsrapporterne. Jamen der kan vi bringe LCE-standard i scope. Og det kunne man måske et eller andet sted godt forestille sig at kunne vække en vis interesse også set fra myndighedernes side. Hvad det er for en størrelse, man har fået mulighed for at gribe fat i der, og som revisor som erklæringsafgiver.

Men det er jo det er jo bare kan man sige ja, det er jo gætværk fra min fra min side. Jeg ved ikke hvad der foregår i Erhvervsstyrelsen på det her område. Udover at jeg ved så meget som at styrelsen har set nærmere på LCE-standard og mig bekendt har bekræftet, at LCE-standard kan anvendes af danske godkendte revisorer.

Jonas Bredal Thomsen 10:03

Jeg har et interview med Kvalitetschef hos Erhvervsstyrelsen i morgen, så det bliver helt sikkert et spørgsmål jeg stiller videre. Og jeg havde også noteret det. Det eneste jeg lige sådan kunne finde i forhold til det, det er den der med, jamen så bliver det revisors vurdering endnu en gang med om den er anvendelig eller ej, hvor udvidet gennemgang rammer størrelsesgrænserne og hvad er så bedst? Er det så størrelsesgrænser eller er det revisors vurdering?

Thomas Bjerrehus 10:07

Ja. Det er rigtigt.

Ja der skal du være opmærksom på at IAASB har sammen med LCE-standard udgivet en implementeringsvejledning til myndighederne, hvor man egentlig altså, man kan egentlig ikke sige, at man direkte opfordrer myndighederne til at kvantificere mulighederne for at bruge standarden, men det fremgår i hvert fald af implementeringsvejledning, at myndighederne bør overveje at sætte nogle størrelsesgrænser ind. Altså kvantitative grænser ind for ligesom at have en eller anden form for guideline ud over de rent kvalitative indikatorer, fordi det har du fuldstændig ret i, at det var da jeg så standarden for første gang og det gjorde jeg tilbage i den tid, hvor jeg faktisk sad i revisor onsteknisk udvalg i FSR.

Jamen der var en af de store problemstillinger REVU så på det tidspunkt - Det var jo netop det her med, at der er rigtig meget elastik i det der begreb. Man kunne sige, hvornår kan man egentlig forsvare og anvende den? Altså hvornår er der tale om en mindre kompleks virksomhed? Der var selvfølgelig nogle helt klare indikationer, hvor man i hvert fald i den i den første udgave jo blandt andet ikke kunne anvende standarden, når der var tale om koncern revision.

Det kan man jo faktisk godt nu, hvis Der er tale om en mindre kompleks koncern, så der er sådan nogle indikatorer, som stadigvæk skinnede igennem i standarden, og der er også lavet en guideline fra IAASB's side på det her. Men

det bliver den store udfordring og jeg kunne forestille mig, når du taler med Joakim i morgen, så ville han nok også se det som en udfordring i forhold til den kvalitetskontrol ham og hans team jo skal til og sende i luften når nogle godkendte revisorer begynder at bruge den her standard. Det bliver i hvert fald et målepunkt om standarden overhovedet har været relevant i den pågældende erklæringsopgaver eller revisor er gået for vidt i forhold til at bruge standarden på den pågældende opgave.

Jonas Bredal Thomsen 12:28

Jo, hvis vi kigger på et lige et enkelt spørgsmål stillet ind her i forhold til udvidet gennemgang. Jeg synes jeg kunne læse nogle steder og banker stadigvæk ikke helt accepterer hvad det er og hvad den kan. Har du oplevet at vi er kommet forbi det?

Thomas Bjerrehus 12:46

Nej altså. Jeg har ikke konkret oplevet det, fordi nu har jeg jo meget lidt kundekontakt selv for ikke at sige jeg har slet ikke en kundekontakt. Men qua min nebengesjæft som censor ved diverse universiteter, så støder jeg ind imellem på kandidatafhandling, hvor man netop har undersøgt det her.

Thomas Bjerrehus 13:08

Jamen forstår dem der sidder i banker og andre gode steder altså långivere på långiversiden. Forstår de reelt set de forskellige typer af erklæringsopgaver, som revisor har på paletten og der er der er stadigvæk en både forståelseskløft og en forventningskløft mellem den verden og så revisor på den anden side. Der er en kløft nogle gange så stor, så man stort set fra bankverdenens side nærmest forholder sig mere eller mindre passivt, bare der har været en revisor, der har gjort et eller andet og andre går noget hårdt til biddet og har faktisk i hvert fald sådan som de undersøgelser jeg har læst en ret indgående forståelse til præcis hvad forskellen er på de forskellige erklæringer. Men med mit kendskab til det og det siger jeg jo så gennem de afhandlinger, som jeg har været censor på. Jamen der er der efterhånden en forholdsvis god forståelse af hvad en erklæringsopgave om udvidet gennemgang går på. Og man kan også sige fordelene ved den erklæringsopgaver, Det er, at Det er Sådan meget konkret, hvad Det er revisor har gjort, hvorimod man kan sige en revisionsopgave. Der er det faktisk forholdsvis ukonkret, fordi Det er jo den gode skik og så en hel masse standarder som er guideline fra revisors side der. Men hvis man hvis man rent ud sagt orker at sætte sig ind i standarden om udvidet gennemgang. Så får man jo et klart billede af, i hvert fald at der er 4 supplerende handlinger, der som udgangspunkt altid skal udføres. Og det det tror Jeg har været medvirkende til at skabe en god forståelse også i bankverdenen for hvad den erklæringsopgave går på. At der så stadigvæk er et meget stort forklaringsproblem i forhold til at forklare hvad er forskellen egentlig mellem den begrænsede sikkerhed og den høje grad af sikkerhed. Altså vi havde jo lært i sin tid, og det lærer i sandsynligvis stadigvæk, at den høje grad af sikkerhed er sådan et eller andet magisk tal der hedder 95%, hvorimod man kan sige den begrænsede sikkerhed er vi jo stort set kun nået dertil, at hvis det skal give mening, så må det være mere end 50% sikkerhed. Men hvor langt den rækker op, er der jo reelt set ikke nogen kvalificerede bud på. Det vil sige, at der er et forholdsvis stort spænd, der ikke hvor man siger. Jamen hvis du bare lægger måske på 60% er det, så er det så tilstrækkeligt eller skal du helt op omkring 80-85% for at for at vi for at vi siger vi er hjemme. Der er skrevet forskellige faglige afhandlinger og artikler om det her, og jeg har da i hvert fald set en af dem og det er min gamle faglige kollega Lars Kiertzner, som har slået til lyd for at han mener, at man skal helt op omkring 90%. Og det vil sige, så er man så er man jo tæt på noget der hedder høj grad af sikkerhed, men Der er alligevel den der lille rest tilbage, hvor man siger jamen det giver jo så også god mening fordi.

Jonas Bredal Thomsen 16:07

Ja.

Thomas Bjerrehus 16:19

Hvis vi siger at vi dissekerer standarden på den måde, at forespørgsler og analyser, i udgangspunktet er tilstrækkeligt. Men, og det er jo så det der er det vigtige for at forstå standarden, hvis du ikke er i mål med forespørgsler og analyser, og det vil sige, at du i hvert fald ikke over den der 50 % sikkerhed, så skal du lave et add-on af egentlige revisionslignende handlinger. Og det er jo så det der får Lars Kiertzner til at sige; det der, plus at vi lægger de der de der supplerende ting oveni jamen bringer det os op i nærheden af de 90%. Jamen Det er i hvert fald sådan jeg erindrer noget af det han har skrevet. Det kan jo være lige så rigtigt eller forkert som så meget andet. Men jeg tror at bankerne har i hvert fald, de har en forventning om, at Der er lavet et forholdsvis grundigt stykke arbejde fra, når der bliver afleveret en erklæring om udvidet gennemgang. Det er min opfattelse ud fra det kendskab, jeg har til det.

Jonas Bredal Thomsen 17:20

Perfekt jamen i forhold til kvalitetskontrol og nu siger du selv her med de yderligere handlinger, bare i forhold til RGD's interne kvalitetskontrol. Hvor er de typiske fejl? Eller fejl det er det jo ikke, men hvor er det man typisk laver kommentarer til de her handlinger henne.

Thomas Bjerrehus 17:38

Altså nu er der jo sket lidt i standarden omkring de 4 supplerende handlinger. Altså eksempelvis har man har man fået uddybet det her med hvornår det er relevant at sende et advokat brev. Hvor man jo i første udgaven af standarden jo stort set bare skulle få øje på en eller anden form for advokatregning i bogholderiet, så skulle der sendes et advokatbrev. Der er standarden jo meget mere eksplicit i sin kravspecifikation i dag. Så det er nok ikke på advokatbrevet vi ser det.

De andre ting; ikke så meget på tingbog, personbil og bilbog det der ligger jo nærmest ja rigtig mange steder og Der er det jo nogle robotter man har taget i anvendelse der som bare i vildskab havde jeg nær sagt indhenter de der ting uanset hvilken erklæringsopgaver man sidder med. Og så kan man sige, så er der engagementsforespørgsler tilbage og så er der den her den her afstemnings ting med afgifter og skatter og så videre. Der vil jeg sige engagementsforespørgslen kan stadigvæk give nogle udfordringer der hvor man der hvor man ender i en situation hvor man måske har en kunde som tydeligt gør opmærksom på, at kunden er ikke interesseret i, at revisor skal bruge penge på at indhente en engagementsforespørgsel. Det ved vi udmærket godt, at det skal kunden reelt set ikke blande sig i, men kunden skal jo på en eller anden måde alligevel acceptere, at den bliver sendt. Det er den ene del af det den anden del, det er hvad gør revisoren, når der ikke kommer noget svar på den her engagementsforespørgsel. Det giver stadigvæk anledning til nogle fejl og mangler i den dokumentation vi ser. Men den helt store synder i det her det er nok den der med skatter og afgifter, fordi man glemmer at man faktisk skal kunne dokumentere, at man har foretaget den her afstemning. Det vil sige, at det stiller jo nogle krav til, at der for de her 3 perioder, som man jo typisk skal ud og kontrollere, jamen der skal man kunne dokumentere, at der har været et afstemningsgrundlag. Det vil sige, at der skal selvfølgelig være et bogholderi, hvor der har stået nogle tal, som man umiddelbart er i stand til at identificere over i den indberetning, der er foretaget.

Og så derudover så ligger der jo også det der lille side krav kan man sige at revisor også skal kontrollere at indberetningen er foretaget rettidigt, og Det er nok der vi stadigvæk ser, at Der er behov for at der bliver lavet nogle lidt mere eksplicitte rutiner i revisionsfirmaerne. Det har i hvert fald fået os til for den kommende sæson i, altså hvor I skal ud at lave udvidet gennemgang på 2024 regnskaberne. Jamen der kommer en opdatering af Vores Procesmodel på udvidet gennemgang, hvor Vi har skærpet fokus på netop den supplerende handling, der hedder afstemning af bogholderi og indberetning.

Jonas Bredal Thomsen 20:37

Og i forhold til nu siger du den professionelle skepsis, og hvis man så ikke får overbevisning nok på revisionshandling, er det noget i også har bemærket på de her kvalitetskontroller.

Thomas Bjerrehus 20:45

Ja, det må man sige. Altså ikke sådan så jeg vil kalde det et egentligt issue på den måde at det er noget der får os til at gribe i værktøjsskassen og gøre noget yderligere i vores proces-løsning, i hvert fald ikke indtil videre. Men vi ser da stadigvæk sagsløsninger, hvor vi synes, at det man ender ud med at have liggende som resultat af forespørgsler og analyser - Det synes vi faktisk ikke, man er i mål med hvis man skal kunne sige, at nu har man fået den her begrænsede sikkerhed. Og det det skyldes jo netop som du siger, at man jo en gang imellem oplever at der er nogle analyser som burde give anledning til - Du nævner selv den her professionelle skepsis er altså i hvert fald - en vis opmærksomhed fra revisors side. Det er den ene side af det og den anden side det er nok der hvor det går rigtig galt, altså hvor man siger jamen de svar man har fået på forespørgsler, de burde afstedkomme at revisor enten spurgte yderligere ind til det pågældende issue eller måske begyndte at tænke i retning af egentlig revisionslignende handlinger. Og det er der nok stadigvæk nogle revisorer der måske glemmer lidt i den her sammenhæng, at det er ikke nok bare at spørge. Man skal rent faktisk også lige have sin opmærksomhed rettet mod de svar der kommer.

Jonas Bredal Thomsen 22:12

Ja det det giver mening. Men det vil så sige at erklæringsbekendtgørelsen, som den ligger nu, der står jo det her med at hvis der giver hvis noget af det man finder ud af eller nogle af tallene eller svarene giver anledning til nogle yderligere revisionshandling, så skal de udføres. Er det noget i har kigget efter nogle af de her handlinger, om de så blevet udført?

Thomas Bjerrehus 22:20

Ja, det har vi. Det er klart at hvis vi har en sags løsning til kvalitetskontrol, hvor Det er åbenlyst at revisorer ikke er nået i mål i forhold til at opnå den begrænsede sikkerhed gennem forespørgsler og analyser, jamen så bliver de udfordret på det, og det gør de jo ved at de får at vide forholdsvis klart og tydeligt, at de enten skulle have dokumenteret, hvorfor de mener at de er i mål med forespørgsler og analyser, eller også så Det er som oftest der den ligger, så foreslår vi jo selv nogle revisionslignende handlinger, som kunne have været passende at udføre for at være helt hjemme på området her. Og man kan jo sige, at den risikovurdering du foretager i en opgave om udvidet gennemgang, den er jo stort set 1-1 med det du foretager i revision. Jeg kunne godt ønske - Det var Sådan et lille ønske jeg selv kunne sende videre til Erhvervsstyrelsen, hvis det nu var en fra styrelsen jeg sad og snakkede med - så kunne jeg faktisk godt ønske, at man implementerede det man jo fra revisionen kender som revisionsmål. At man på tilsvarende vis fik indført nogle man kunne så kalde dem reviewmål ovre i standarden og så bare lave en 1-1 over til revision fordi det kunne, tror jeg, godt jeg hjælpe nogle revisorer med bedre at forstå hvad Det er for nogle ting vi er faktisk søger afklaret når vi laver forespørgsler og analyser. Så det med at kigge lidt over i standarderne og siger jamen hvor giver det mening måske og adoptere nogen af de gode ting fra standarden. Og så vil jeg i hvert fald sige revisionsmål ville jeg meget gerne have implementeret i standarden om udvidet gennemgang. De skulle selvfølgelig hedde revisionsmål, fordi udvidet gennemgang er jo udvidet gennemgang og ikke revision. Og det kan man så causere lidt over, fordi hvis man læser i kommentaren til årsregnskabsloven, så står der jo, at det er en slags revision. Så forvirringen er total, men du forstår hvad jeg mener. Hvis jeg skal - også fordi du jo har spurgt på et tidspunkt jamen hvor kunne man måske forestille sig at der kunne blive kigget lidt ekstra på standarden, så kunne det i hvert fald være på min ønskeliste, at man kiggede den her vej rundt-

Jonas Bredal Thomsen 24:34

OK, jamen det er lidt også med i min problemformulering eller svaret på problemformulering skal munde ud i det her med om der måske kunne komme nogle ændringer ud fra at revisor simpelthen ikke gør nok for at komme i mål på den ja professionelle skepsis, men også for at få afdækket, at der er egentlig en begrænset sikkerhed i sådan erklæring her.

Thomas Bjerrehus 25:07

Det vil jeg også lige gøre dig opmærksom på noget af det, som jeg også ser som et element i forhold til yderligere anvendelse af standarden om udvidet gennemgang. Det er den her ajourførte udgave af ISA 600, altså koncernrevisionsstandarden. Den kommer for mig at se til, hvis b-virksomhederne ikke allerede har skiftet erklæringsydelse her, så kommer den til - jeg havde nær sagt - at få de sidste til at gøre det, og det det siger jeg jo ikke på grund af at jeg kigger på, hvornår Der er koncernrevisionspligt, fordi det er jo egentlig ude af scope på de her virksomheder i klasse b. Altså der vil vi jo definitorisk være i klasse c for at der er koncernrevision og dermed koncernregnskab. Men jeg ser det jo fordi i ISA 600 også skal anvendes der, hvor man indregner kapitalandele efter indre værdis metode.

Og det er der jo rigtig mange af de virksomheder, der har lavet sådan en fin lille koncernstruktur med et holdingselskab og så måske et lille ejendomsselskab og så et driftsselskab nedenunder. Og det har kørt rigtig fint, og det hele er foregået ud fra en praksis, der hedder indre værdi på de her kapitalandele, og så rammer man lige ned i ISA 600. Det er er fastslået med syvtommersøm og eksplicit i standarden, at den også dækker de her situationer.

Og det er faktisk, altså det der er sket i ISA 600. Det er så måske i modsætning til noget nogle af de andre ajourføringer vi har haft af andre standarder, så er det altså noget der trækker lidt tænder ud og det kunne godt få nogen til at sige. Jamen vi skal ikke til at lave sådan en mini koncernrevision på de her små koncerner i regnskabsklasse b, så vi skifter over til udvidet gennemgang og så har vi simpelthen scopet os ud af alle de alle de fortræffeligheder, der ligger over i over ISA 600 ajourføringen. Hvis det ikke allerede er sket, og det skulle jo så være sket på generalforsamlingerne her i foråret og op til sommerferien, at man skulle have skiftet erklæringsydelse. Men så kommer det til at ske næste gang, det er jeg ret sikker på.

Jonas Bredal Thomsen 27:23

Ja, men det kommer til at ligne fuldstændig det samme som ved introduktionen af ISA 315. Og ja, det tegner sig nok jeg helt klart billede.

Thomas Bjerrehus 27:46

Det tror jeg. Jeg tror vi får de sidste med og når jeg siger de sidste, så behøver det ikke nødvendigvis bare at være en lille bitte gruppe, for der ligger rigtig mange af de her små koncerner i regnskabsklasse b, hvor man bruger andre værdis metode. Man kan så diskutere det - det er sådan en diskussion som jeg ved ikke om du tør tage den i din opgave her eller den ligger også uden for problemformulering. Det gør den jo nok og den er nok afgrænset - du har i hvert fald nok afgrænset dig ud af den. Men man kan jo så diskutere om man kunne klare problemet ved simpelthen at ændre regnskabspraksis og sige at nu indregner vi ikke kapitalandele efter indre værdis metode, men til kostpris.

Og der ved vi jo godt at for at man kan ændre regnskabspraksis, jamen så skal det i udgangspunktet og som altovervejende hovedregel være fordi den ændrede praksis giver et mere retvisende billede.

Jonas Bredal Thomsen 28:35
Og det gør de garanteret ikke.

Thomas Bjerrehus 28:36

Og det er der man en gang imellem i hvert fald støder lidt imod en forholdsvis hård væg. Fordi hvad er argumentet her for at sige, at nu giver kostprisen mere retvisende billede end indre værdi? Jeg er så ret overbevist om, at Erhvervsstyrelsen ikke vil se med meget strenge øjne på sådan en trafik, hvorimod man jo har meldt direkte ud fra styrelsens side, at hvis man ændrer regnskabspraksis fra dagsværdi til kostpris, så vil det formentlig tæt på 100% af tilfældene være et no-go.

Jonas Bredal Thomsen 29:13
Okay jamen det tror jeg skal kigge ind i også.

Thomas Bjerrehus 29:16

Det kunne være et element også hvor man siger, man behøver måske ikke nødvendigvis at skifte erklæringsydelse man kan godt blive revision, men man sørger lige for, at man ikke bliver ramt af den der mini koncernrevision fordi man indregnede kapitalandele til indre værdi. Det kunne måske være Sådan en ting du kunne berøre i hvert fald.

Jonas Bredal Thomsen 29:28

Jeg tror ikke det skal helt med i projektet, fordi jeg prøver at holde den væk fra altså revisionsarbejdet med mere nede i udvidet gennemgangs arbejdet. Jeg kan se at Vi er ved at have brugt den tid du havde til rådighed. Jeg siger 1000 tak for din tid Thomas, så jeg stopper optagelsen her.

Jonas Bredal Thomsen stoppede transskriptionen

Bilag F - Opfølgende spørgsmål pr. mail til Thomas Bjerrehus

SV: Opfølgende spørgsmål efter interview



Thomas Bjerrehus <tb@revisorgruppen.dk>
Til Jonas Bredal Thomsen



11:45

Vi bruger sammen fremgangsmåde, som Erhvervsstyrelsen, dvs. en risikobaseret udvælgelse på baggrund af risikoin-dikatorer, som stort set svarer til styrelsens (se evt. "Retningslinjer for kvalitetskontrol 2024" fra Erhvervsstyrelsen). Vi har særskilt fokus på at udvælge erklæringsopgaver, hvor der er udført udvidet gennemgang, idet denne erklæringstype ikke er i scope, når man alene ser på risikoindikatorerne. Der udvælges således ofte en sag med udvidet gennemgang i kontrollen af det enkelte medlemsfirma.

Med venlig hilsen

Thomas Bjerrehus
Udviklingschef
tb@revisorgruppen.dk • Mobil 40733702



Sønderhøj 5 • 8260 Viby J • Tlf. 86802175
CVR-nr. 16178683 • www.revisorgruppen.dk

Denne e-mail og eventuelle vedhæftede filer kan indeholde fortroligt materiale, der kun er beregnet for adressaten, og må ikke udleveres eller kopieres til uvedkommende. Har du ved en fejltagelse modtaget denne e-mail, bedes du venligst omgående meddele os dette pr. telefon: 8680 2175.

Fra: Jonas Bredal Thomsen <Jonas.Thomsen@dk.gt.com>
Sendt: 3. december 2024 09:33
Til: Thomas Bjerrehus <tb@revisorgruppen.dk>
Emne: Opfølgende spørgsmål efter interview

Hej Thomas,
Tusinde tak for din tid i torsdags. Jeg har fået kigget interviewet igennem og synes jeg mangler et enkelt svar i forhold til de punkter jeg havde forberedt. Jeg håber derfor du lige kort til svare på det her:

- Hvad har RGD af fokus når der udvælges sager til en kvalitetskontrol? Hvordan har RGD tilpasset deres fokus og kontrolpraksis i lyset af det faldende antal revisionserklæringer for klasse B-virksomheder?

Bilag G – Interviewguide til Joakim Juul Larsen

Vil du introducere dig selv med navn, stilling, erfaring inden for erklæringer evt. regulering.

Hvad ser du som har det største fokus lige nu ved revisors erklæringer?

Hvordan ser du på de ajourførte ISA'er i forhold til værdiskabelsen og kvaliteten ved erklæringsarbejdet?

Hvad har Erhvervsstyrelsen af fokus når der udvælges sager til en kvalitetskontrol?

Hvordan har Erhvervsstyrelsen tilpasset deres fokus og kontrolpraksis i lyset af det faldende antal revisionserklæringer for klasse B-virksomheder?

Er der udtaget flere sager med udvidet gennemgang de seneste år – eller forventes der det i fremtiden?

Hvor findes der typisk fejl i revisors arbejde og dokumentation når kvalitetskontrollerne er færdige? – Særligt i forhold til udvidet gennemgang – hvis den er anderledes end revision.

Ser du et behov for at ændre erklæringsbekendtgørelsens krav til udvidet gennemgang?

Ved du om der forventes ændringer på vej til kravene til udvidet gennemgang?

Bilag H – Godkendt referat fra interview med Joakim Juul Larsen

Vil du introducere dig selv med navn, stilling, erfaring inden for erklæringer evt. regulering.

- Joakim Juul Larsen, er kvalitetschef i Revisortilsynet og sidder med den daglige ledelse i Erhvervsstyrelsens tilsyn med revisorer. Uddannet statsautoriseret revisor og har siddet 3 år i tilsynet og før det 22 år ved KPMG som praktiserende revisor.

Hvad ser du som det største fokus lige nu ved revisors erklæringer?

- For Erhvervsstyrelsens Revisortilsyn er det i øjeblikket bæredygtighedsområdet. Der arbejdes at få opkvalificeret tilsynets kvalitetskontrollanter i de nye regler, rekruttere nye kontrollanter og planlægge det kommende tilsyn af de første erklæringer på virksomhedernes bæredygtighedsrapportering, der afgives i 2025, herunder planlægge den kommende temabaserede kvalitetskontrol
 - o Der ligger også noget arbejde omkring vejledning om revisionsarbejdet, dialog med branchen og revisionshusene – en opgave man også har som myndighed.
- Derudover er det også nyt, at revisorer kan anvende LCE Standarden ved revisionen af mindre komplekse virksomheder:
 - o Det er styrelsens opfattelse, at LCE-standarden på linje med de andre ISA standarder udfylder god revisorskik efter RL § 16, og derfor kan anvendes i Danmark.
 - o Efter standarden kan den først tages i anvendelse ved revisionen af 2026 årsregnskabet (regnskabsår der starter efter 15. december 2025). Det er dog styrelsen opfattelse, at der kan ske førtidsanvendelse eksempelvis allerede ved revisionen af 2024 årsregnskaberne.
 - o Standarden er mere målrettet SMV-virksomheder i Danmark, hvorfor der kan være fordele i forhold til at effektivisere/målrrette revisionen uden at gå på kompromis med kvaliteten og den høje grad af sikkerhed.
 - o LCE Standarden giver derfor en ekstra mulighed for revisor i forhold til afgivelse af en revisionserklæring på virksomheders regnskaber, hvor den kan være et godt alternativ til udvidet gennemgang, hvis kunden ønsker en erklæring med høj sikkerhed.
 - o Nogle lande synes ikke man skal have et A og et B-hold i forhold til LCE ctr. fuld ISA-revision, men det virker til at man i de nordiske lande synes det er en god ide.
 - o Umiddelbart ses ISA'erne som skalerbare i forhold til små virksomheder.
 - o Det kan være en fordel ved LCE-standarden, ligesom ved ISA standarderne, at der ikke er krav om udførelse af de supplerende handlinger som ved udvidet gennemgang. Der kan derfor måske spares penge på engagementsbekræftelser, hvis revisor vurderer, at der kan opnås et tilsvarende revisionsbevis ved udførelse af alternative handlinger. Det gør også at der ikke er et decideret krav om afstemning af indberetninger til Skattestyrelsen af moms og afgifter, samt A-skat og AM-Bidrag.

Hvordan ser du på de ajourførte ISA'er i forhold til værdiskabelsen og kvaliteten ved erklæringsarbejdet?

- Joakim vurderer, at ajourføringerne generelt gennem nye krav, præciseringer og øget vejledning om eksisterende krav kan bidrage til at højne kvaliteten af revisors arbejde. Områder, hvor der ses

kvalitetsproblemer i tilsynet af revisors arbejde globalt, indgår ofte i vurderingen af, om der er behov for at ajourføre en standard.

- ISA540 Ajourført blev skærpet med mere detaljerede krav til revisors handlinger ved revisionen af regnskabsmæssige skøn blandt andet som følge af, at det er et af de områder, hvor der ofte ses mangler ved revisors arbejde
 - o Erhvervsstyrelsen oplever stadig at regnskabsmæssige skøn er et af de områder, hvor der ses flest mangler ved revisors arbejde, hvorfor den har igangsat en temabaseret kontrol i 2023 omkring regnskabsmæssige skøn.
 - o Formålet med kvalitetskontrollen er at vurdere, om revisionsfirmaerne har indarbejdet kravene i ISA 540 Ajourført i deres revisionsmetodikker og værktøjer, og at de anvendes af revisorerne ved revisionen af regnskabsmæssige skøn.
 - o Temakontrollen er udført som en del af de ordinære kvalitetskontroller i 2023, og udgivelse af rapporten afventer nu Erhvervsstyrelsens sagsbehandling af kvalitetskontrollerne, hvorfor rapporten først udgives et par år efter kontrollen foretages.
- ISA220 styrker kravene til den underskrivende revisors ansvar for at sikre kvaliteten på opgaveniveau – hvilket er godt og kan være med til styrke kvaliteten. Når tilsynet har observationer i en erklæringsopgave, hænger den manglende kvalitet ofte sammen med utilstrækkelig involvering og tilsyn fra den underskrivende revisor.
- ISA315 blev ajourført bl.a. med det formål at sikre en mere robust og konsistent risikovurdering, hvilket kan være med til at sikre tilrettelæggelse af handlinger målrettet mod risiciene i erklæringsopgaven igennem øge kendskabet til kunden herunder især kundens system - og it-anvendelse. Utilstrækkelig risikovurdering og forståelse af kunden og dens systemer er typisk også årsager til manglende kvalitet i udført arbejde.
- ISA600 gør også kommunikationen bedre i en koncernrevision
- Standarderne opdateres også i forhold til anvendelse af ny teknologi (dataanalyse og kunstig intelligens), hvilket der er brug for.
- Ved de senere opdateringer af ISA'erne sættes mere fokus på professionel skepsis. En revision udført i høj kvalitet forudsætter, at revisor både ved sin planlægning og i udførelsen af revisionen med skepsis udfordrer de oplysninger der modtages fra ledelsen.
- Flere opdateringer på vej blandt anden ISA 500 og ISA 240.

Hvad har Erhvervsstyrelsen af fokus når der udvælges sager til en kvalitetskontrol?

- Revisortilsynet foretager en risikobaseret udvælgelse af revisionsvirksomheder og erklæringsopgaver til kvalitetskontrol.
- Først vælges firma – afhængig af størrelse – store revisionsvirksomheder udvælges min. hvert 6. år. – mindre revisionsfirmaer udvælges alene til kontrol efter en risikobaseret model.
 - o Den risikobaserede model tager blandt andet udgangspunkt i de risici, der er i de revisionskunder, som revisionsvirksomheden har. Det har også betydning om revisionsvirksomheden har revisorer, der tidligere er blevet kendt skyldige i Revisornævnet.
- Til udvælgelse af erklæringsopgaver bruges en risikobaseret model
 - o Udvælgelsen sker primært med udgangspunkt i XBRL data i de årsregnskaber, der er indsendt til Erhvervsstyrelsen
 - o Risikokriterierne er ikke offentlige, men der ses blandet på om der er forhold i regnskaberne, der kan tyde på at det er en risikofyldt sag. Sådanne sager stiller større krav til revisors arbejde og dokumentation.
 - fx sager med store immaterielle aktiver sammen med underskud, som sætter flere krav til revisors professionelle skepsis ved vurdering af værdiansættelsen af aktiverne herunder nedskrivningsbehov
 - Det kan også være områder som going concern og indregnet skatteaktiv, hvor der også er større krav til revisors arbejde.

Hvordan har Erhvervsstyrelsen tilpasset deres fokus og kontrolpraksis i lyset af det faldende antal revisionserklæringer for klasse B-virksomheder? Er der udtaget flere sager med udvidet gennemgang de seneste år – eller forventes det i fremtiden?

- Der har ikke været ændret praksis.
- Stikprøvemodellen er baseret på procentdel af erklæringer i revisionsvirksomheden
- PIE – ny model der kan anvendes hvis visse betingelser er opfyldt blandt andet effektive kvalitetsstyrings-systemet herunder intern kvalitetskontrol.

- Fokus er flyttet til test af PIE virksomhedernes kvalitetsstyringssystemet og der udtages således færre erklæringsopgaver til kontrol
- Samtidig forholdsmæssig mindre kontroltryk af mindre selskaber (B og mellem C) og større kontroltryk af for store C og PIE-virksomheder.
- Der er generelt et mindre fokus på de små sager i de store revisionsfirmaer, men uændret fokus i de små revisionshuse.
- Revisortilsynets generelle stikprøvemodel blev opdateret for to år siden. Her samlede man klasse mellem C og B, og stor C fik sin egen kategori. Det har betydet at der i den risikobaseret udvælgelse bliver udtaget flere mellem C og samtidig give mere fokus på store C.
 - I den nye opdeling kommer der generelt mindre fokus på klasse B, da den indgår i samme kategori som mellem C.
- Den risikobaseret udvælgelse skelner ikke mellem erklæringstype – men hvis en sag med udvidet gennemgang vurderes risikofyldt, kan den udtages.
- Hvis et revisionsfirma har mange sager med udvidet gennemgang, tages der naturligt flere sager med udvidet gennemgang.

Hvor findes der typisk fejl i revisors arbejde og dokumentation når kvalitetskontrollerne er færdige? – Særligt i forhold til udvidet gennemgang – hvis den er anderledes end revision.

- Der ses især mangler ved de 4 supplerende handlinger der skal udføres jf. erklæringsstandard.
- Typisk er de alle ikke udført, eller ikke udført tilstrækkeligt.
- Det er et lovkrav at de supplerende handlinger skal udføres.
 - Manglende udførelse af de krævede supplerende handlinger anses for grove overtrædelser, idet de er forudsætningen for, at revisor ved udførelse af reviewhandlinger suppleret de yderligere handlinger kan give en positiv konklusion om årsregnskabet
 - Erhvervsstyrelsen indbringer derfor disse sager for Revisornævnet og det giver bøder på ca. 30.000 kr. hver gang.
- Der ses også ofte mangler i sager, hvor revisor ikke har udført yderligere handlinger for at be- eller afkræfte væsentlige fejl i regnskabet eller hvor revisor ikke har opnået tilstrækkeligt (begrænset) bevis ved risikofyldte regnskabsposter herunder risikofyldte regnskabsmæssige skøn
 - Hvis revisor ved udførelsen af forespørgsler og analyser bliver opmærksom på forhold, der tyder på en risiko for væsentlige fejl i årsregnskabet, skal revisor udføre yderligere handlinger for at be- eller afkræfte, om der er en væsentlig fejl.

Ser du et behov for at ændre erklæringsbekendtgørelsens krav til udvidet gennemgang? Ved du om der forventes ændringer på vej til kravene til udvidet gennemgang?

- Joakim har ikke kendskab til, om der er ændringer på vej, og har heller ikke selv identificeret et behov for opdateringer.