

Working Paper Series

Department of Business Studies

No. 8, 2008

Ny revisionsstandardisering – en empirisk undersøgelse af effekten på danske revisorers tilbøjelighed til rapportering i revisionspåtegningen i klassiske og stabile rapporteringssituationer)

By

Lars Kiertzner

Ny revisionsstandardisering – en empirisk undersøgelse af effekten på danske revisorerers tilbøjelighed til rapportering i revisionspåtegningen i klassiske og stabile rapporteringssituationer)

Lars Kiertzner

Associate professor

Aalborg University

Department of Business Studies

Fibigerstræde 4

DK-9220 Aalborg Ø

Tel: +45 30133786

E-mail: lki@business.aau.dk

Abstract:

Formålet med dette paper er at sammenholde revisorerers holdninger i 1995 og i 2005 til rapportering i revisionspåtegningen ved opgavetyperen ”revision af historisk finansiel information”. Fokus er på fem klassiske rapporterings-situationer forstået som forhold, hvor reguleringen har været stabil i hele perioden. Undersøgelsen belyser hertil revisors inddragelse af følsomhed for exogene hensyn ved valg af rapportering – hensyn til tredjemand, til klientvirksomheden og til det personlige forhold mellem selskabsledelse og revisor.

Analysen er forbundet med en grundlæggende forventning om, at revisor i højere grad vil reagere i overensstemmelse med stabil regulering i 2005, end det var tilfældet i 1995. Dette forventes ud fra den intensiverede fokus på regulering, som er udtrykt i revisorlovgivningen fra 2003, den nye revisions-processtandardisering fra 2005 og EU's opdatering af et udvidet 8. direktiv. Reguleringstempoet har været accelererende siden beslutningen i 1999 om at erstatte danske revisionsvejledninger med internationale standarder. Den afledte intensiverede fokus på at ”gøre det efter bogen” antages at have denne effekt på områder, hvor reglerne må være velkendte. I samme kontekst forventes hensyn til exogene faktorer at spille en mindre rolle i 2005, end de gjorde i 1995. Rapporteringshyppigheden forventes stigende og rapporteringsfølsomheden aftagende.

Analyserne gennemføres på basis af surveys med tilfældigt udvalgte og re-præsentative respondenter. I 1995 indhentes 94 svar og i 2005 121.

Generelt bliver forhåndsforventningerne bekræftet.

ISBN 9788791646133

1 Formål

Formålet med dette paper er at sammenholde revisorerers holdninger i 1995 og i 2005 til rapportering i revisionspåtegningen ved opgavetyperen ”revision af historisk finansiel information”.¹ Fokus er på klassiske rapporteringssituationer forstået som forhold, hvor reguleringen har været stabil over en længere periode.

Analysen er forbundet med forventningen om, at revisor i højere grad vil reagere i overensstemmelse med stabil regulering i 2005, end det var tilfældet i 1995. Dette begrundes med den intensiverede fokus på regulering, som er manifesteret i revisorlovgivningen fra 2003, den nye revisionsprocesstandardisering fra 2005 og EU's opdatering af et udvidet 8. direktiv. Reguleringstempoet har været accelererende siden beslutningen i 1999 om at erstatte danske revisionsvejledninger med internationale standarder. Hertil kommer, at den mere udtømmende detailregulering suppleres med en øget uafhængig kontrol af, at revisorerne overholder reglerne. Øget kontrolfokus manifesterer sig i Danmark i Revisortilsynet under Erhvervs- og Selskabsstyrelsen som implementering af EU henstillingen om kvalitetskontrol i LSRR fra 1.9. 2003.

Den afledte fokus på at ”gøre det efter bogen” antages at komme markant til udtryk på områder, hvor reglerne kan antages at være velkendte.

Analysen muliggør indirekte vurdering af betydningen af, at sondringen mellem teori, regulering og praksis ikke er konsekvent gennemført i revisionsbranchen. Det er således ikke usædvanligt at opfatte lovgivning og standardisering som ”teori” forbundet med en undertone om, at den principielt burde gælde, men at den virkelige verden, og afledt heraf praksis, i sagens natur er anderledes, hvilket anses for at være helt i orden, når ”teoretikere” går for vidt. Det vil set fra et sådant perspektiv være ideelt, men altså ikke altid påkrævet og muligt, at rette sig efter reguleringen – ”teorien”. Der ligger gode årsager bag denne misforståelse. Revision har ikke et entydigt og velafgrænset teorifelt. Der kan vælges mellem f.eks. agentteoretiske, sociologiske og historisk analytiske ansatser, eller det kan vælges helt at afstå fra teoretisering og i stedet betragte revision som et stærkt reguleret håndværk – og en væsentlig del af de i praksis bestemmende revisorer har i deres uddannelse ikke stiftet bekendtskab med egentlig teori. I nærværende

¹ Terminologien er fra IAASBs framework for opgavetyper, hvor der skelnes mellem erklæringsopgaver med sikkerhed – herunder revision og review af historiske finansielle oplysninger og andre erklæringsopgaver med sikkerhed – samt beslægtede opgaver.

sammenhæng er det imidlertid antagelsen, at fejllopfattelsens udslag på revisorernes praksis er aftagende.

Udover selve reguleringens accelererende omfang og deraf afledte øgede vægt understøttes forventningen om mere regelkonforme reaktioner fra revisor i 2005 end i 1995 af, at post-Enron standardiseringen er præget af en ret entydig fokus på revisor som en udefra kommende kontrollant. Krav til revisors skepsis overfor regnskabsaflægger er stigende.

Vigtigheden af en skeptisk grundindstilling bliver således understreget ved indsamlingen af revisionsbevis ikke blot ved risikovurderingshandlingerne, men også ved udførelsen af test af kontroller og substanshandlinger.² Specifikt lægges der eksempelvis op til en mere detaljeret vurdering af skævhed i ledelsens udøvelse af regnskabsmæssige skøn, jf. ED ISA 540³, mens opdateringsprojektet ISA 550 om revision af nærtstående parter sker med udtrykkelig reference til Enron og Maxwell sagerne, hvor ikke oplyste – bevidst skjulte – forhold herom var en væsentlig forudsætning for, at det kunne lykkes at føre markedet bag lyset så længe, som det var tilfældet.⁴ Og standardiseringen fremhæver ledelsesansvaret, hvilket ret beset er overflødig højtlesning af det selskabsretlige reguleringsgrundlag. Når revisor således i stigende omfang skal løfte pegefingern for at minde om ledelsens ansvar, må det opfattes som udtryk for skepsis.⁵

Denne understregning af den objektive og skeptiske kontrollantfunktion må forventes at få revisor til i højere grad at rapportere i revisionspåtegningen ”efter bogen”.

På grund af det longitudinale formål udformes der spørgsmål til surveyet, der gentager spørgsmål fra Kiertzner (1996) på områder, hvor reguleringen er uændret i 2005.

² Jf. således overordnet i RS 315 og RS 330, og mere specifikt i for eksempel RS 240 (ajourført 2006) i forhold til besvigelser.

³ Jf. afsnittene 75-78 i ED ISA 540 (2004).

⁴ Jf. IAASB (september 2004), agenda 2 A, Revision of ISA 550 “Related Parties. Issues Paper”, hvor afsnittene 2-5 med hele projektets begrundelse bærer overskriften “Lessons From the Enron and Maxwell Cases”.

⁵ Jf. om ledelsens regnskabserklæring den i Danmark hidtil gældende RS 240 (2004), afsnit 51, og den kommende anden generations standard RS 240 (ajourført 2006), afsnit 91. Om ledelsesansvaret i revisionspåtegningen, jf. den nye ISA 700 (revised 2004), afsnit 60.

2 Beskrivelse af undersøgelsesdesign og respondenter

2.1 Undersøgelsesdesign - spørgeskemaet

I bilag 1 gengives det anvendte spørgeskema, der sammensætter sig af de udvalgte relevante spørgsmål, der blev anvendt ved undersøgelsen i 1995, jf. Kiertzner (1996).

Spørgsmål 2 og 3 vedrører fem forskellige forhold, der efter reguleringen i både 1995 og 2005 burde give anledning til omtale i revisionspåtegningen.

Det drejer sig om:

- Manglende oplysninger om forskning og udvikling krævet efter den regnskabsmæssige begrebsramme. Dette bør efter reguleringen give anledning til forbehold for væsentlig, men næppe gennemgribende uenighed med ledelsen.⁶
- Utilstrækkelig opbevaring af regnskabsmateriale fra tidligere år. Efter den særlige danske regulering på dette område bør dette give anledning til en supplerende oplysning i revisionspåtegningen.⁷
- Uenighed med ledelsen om et regnskabsmæssigt skøn angående levetiden for et materielt anlægsaktiv. Dette bør efter reguleringen få revisor til at tage forbehold for væsentlig, men næppe gennemgribende uenighed med ledelsen.⁸
- Et potentielt bødeansvar pga. overtrædelse af miljøreguleringen. Dette bør få revisor til at give en supplerende oplysning om et strafferetligt ansvar for ledelsen efter den særlige danske regulering.⁹

⁶ Konsekvensen fremgår efter den nugældende regulering af Årsregnskabslovens § 135, hvori det fastslås, at revisionen i dens særlige danske udformning ikke blot omfatter "the financial statements", men også ledelsesberetningen og -påtegningen. I den i 1995 gældende regulering fremgik konsekvensen af Påtegningsbekendtgørelsen (1989) §§ 2 og 3.

⁷ Efter den nugældende regulering fremgår dette af Erklæringsbekendtgørelsen § 7.1.2, hvis der ikke er ledelsesansvar forbundet hermed, og Erklæringsbekendtgørelsen § 7.2, hvis et sådant ledelsesansvar formodes at foreligge. I den i 1995 gældende regulering fremgik det generisk og dermed ikke så præcist af Påtegningsbekendtgørelsen (1989) § 3.4, men kun, for så vidt angår, at der var ledelsesansvar forbundet med ikke-overholdelsen. Spørgeskemaet er formuleret, så det er nærliggende at antage, at der foreligger et sådant ansvar.

⁸ Efter den nugældende regulering fremgår dette af Erklæringsbekendtgørelsen § 6. I den i 1995 gældende regulering fremgik det af Påtegningsbekendtgørelsen (1989) §§ 2 og 3.

⁹ Efter den nugældende regulering fremgår dette generisk af Erklæringsbekendtgørelsen § 7.2. Efter reguleringen i 1995 fremgik det generisk af Påtegningsbekendtgørelsen (1989) § 3.4.

- ”Grå zone”-usikkerhed om, hvorvidt betingelserne for fortsat drift er opfyldt.¹⁰

Forventningen er, at den intensive regulering og herunder fokus på kontrollantrollen oftere får revisor til at modificere revisionspåtegningen i 2005, end dette var tilfældet i 1995. Ved analysen anses den vigtige skillelinie at gå mellem, om respondenterne vil omtale forholdet i revisionspåtegningen som forbehold/supplerende oplysning eller undlade dette. I den sammenhæng er tydeliggjort regulering af, hvorledes en sådan omtale skal foretages, ikke tillagt vægt.¹¹

Spørgsmål 3 omhandler, om revisor overvejer en tredjemands reaktion, konsekvenser for virksomheden eller konsekvenser for forholdet til ledelsen, når han beslutter sig for sin reaktion ved usikkerhed om going concern. Det er forventningen, at revisor er mere immun i 2005 end i 1995, som en naturlig konsekvens af den øgede synliggørelse af revisors kritiske kontrollantrolle.

Spørgsmål 4 omhandler revisorerne subjektive holdning til, om rapporteringskravene er skærpede. Der spørges på en traditionel 5-delt likertskala. Svarene kan belyse sammenhængen mellem de subjektive opfattelser og den forventede faktiske adfærd.

Udover den longitudinale analyse 2005 kontra 1995 inddrages mulige forklarende baggrundsvariabler, jf. spørgsmål 1 i bilag 1, i form af, om respondenterne kan anses for at være revisionsspecialister (+ 30 % af produktiv tid på revision), deres alder (+45 er ældre), samt om de er tilknyttet et Big Six/Big Four firma eller ej. Grænserne ved de to førstnævnte variabler er pragmatisk fastlagte ud fra hensynet til en fornuftig todeling af respondenterne.

¹⁰ Efter den nugældende regulering, jf. Erklæringsbekendtgørelsen § 7.1.1. For den i 1995 gældende regulering, jf. Påtegningens bekendtgørelsen (1989) § 3 som fortolket i ReV 7 (1991) afsnit 5.9.

¹¹ Tydeliggjort regulering forekommer ved fortsat drift, hvor forbehold af typen ”betinget af” ikke er mulige i 2005, men var det i 1995. Endvidere kan det siges, at ledelsesansvar ved ikke-overholdelse af bogføringsloven er tydeliggjort i 2005 i sammenligning med 1995, idet lovgivningen herom indgår eksplicit i opremsningen af forhold, der ”altid” skal føre til supplerende oplysning i 2005.

2.2 Respondenterne

I 1995 blev der udsendt spørgeskemaer til 216 systematisk tilfældigt udvalgte statsautoriserede revisorer, og der blev modtaget 94 brugbare svar, jf. Kiertzner (1996). Udvælgelsen skete fra en medlemsfortegnelse, som FSR stillede til rådighed.

I 2005 udsendtes skemaer til 400 simpelt tilfældigt udvalgte statsautoriserede revisorer ud fra FSR's elektroniske medlemsfortegnelse. Der blev modtaget 121 brugbare svar.

Svarprocenten er således faldet fra 43 til 30 %. Faldende villighed til deltagelse er en generel tendens som udtryk for, at revisorerne får mere travlt og modtager flere spørgeskemaer. I begge år er der testet for, om respondenterne, der svarede efter rykning, adskiller sig fra de tidlige respondenter. Dette var ikke tilfældet, og det er derfor rimeligt at antage, at respondenterne i begge år er et repræsentativt grundlag at vurdere holdninger i branchen ud fra.

I bilag 2 præsenteres nogle demografiske oplysninger om respondenterne. Neden for i tabel 1 vises en oversigt over de opdelinger af baggrundsvariablerne, der benyttes ved de efterfølgende analyser.

Tabel 1 Baggrundsvariabler – Big Six/Big Four, alder og revisionspecialiststatus

		1995	2005	Total
Big Six/Big Four	Nej	56	66	122
	Ja	35	55	90
Total		91	121	212
Opdelt efter alder +45	Yngre (højst 45)	51	45	96
	Ældre (mindst 46)	43	76	119
Total		94	121	215
Revisionspecialist	Nej (højst 30 %)	59	72	131
	Ja (over 30 %)	34	44	78
Total		93	116	209

3 Hypoteser og test heraf

3.1 Rapporteringshyppigheder ved inddragelse af kritiske forhold

Spørgsmål 2 og 3 omfatter de fem forskellige scenarier, hvor kritiske forhold bør føre til omtale i revisionspåtegningen efter reguleringen i både 1995 og 2005. Som omtalt forventes det, at de senere års stærkere fokusering på

regulering og herunder revisor som skeptisk kontrollant vil føre til en voksende tilbøjelighed til at inddrage disse forhold i påtegningen efter reguleringen. Eller formuleret som hypotese:

H_1 Det forventes, at tilbøjeligheden til at omtale forhold i revisionspåtegningen efter reglerne vil være større i 2005 end i 1995.

I de fem spørgsmål skelnes der mellem, om revisor vil tage forbehold, give en supplerende oplysning, omtale forholdet i revisionsprotokollen, reagere på anden vis eller intet foretage sig. Denne skelnen er medtaget for, at revisor i sin egen subjektive opfattelse kan svare korrekt. I analyse-mæssig sammenhæng er den interessante sontring, om revisor inddrager forholdet i revisionspåtegningen eller ej. Kun få respondenter ville nøjes med at reagere uden for de lovbestemte medier, revisionspåtegning og revisionsprotokol. Svarene er derfor systematiseret udtømmende i ”rapportering i revisionspåtegningen (og eventuelt andet)” og ”rapportering i revisionsprotokollen (og eventuelt andet, dog ikke revisionspåtegningen)/ingen reaktion”.

Nedenfor i tabel 2 er analyseresultaterne vist i form af gennemsnitlige inddragelser i revisionspåtegningen og t-test af andelen, der vil gøre dette i 1995 og 2005. Det fremgår heraf, at inddragelse generelt ligger signifikant højere i 2005 undtagen ved ”uenighed om levetid” med en p-værdi på kun lige under 0.1.

Tabel 2 Inddragelse af de fem kritiske forhold i revisionspåtegningen 1995 og 2005 (t-test af andelen i de respektive år)

		Mangelfuld F & U oplysning	Mangelfuld opbevaring af regnskabsmateriale	Uenighed om levetid	Uoplyst mulig miljøbøde	Usikkerhed fortsat drift
1995	Andel i påtegning	,60	,12	,52	,23	,51
	Antal svar	92	94	92	91	93
2005	Andel i påtegning	,76	,71	,64	,41	,69
	Antal svar	119	119	119	118	119
	P-værdi 1995/2005	0.014	0.001	0.088	0.007	0.006

Tabel 3 anskueliggør samme tendens, der således understøtter H_1 , ved χ^2 -analyser. Homogenitet mellem de to svarår kan ikke afvises ved uenighed om levetid, mens de andre analyser peger på heterogenitet.

Tabel 3 Rapportering af kritiske forhold i påtegningen 2005 kontra 1995

I påtegning? Nej/ja	Antal svar	1995	2005	I alt	
Mangelfuld F&U oplysning	Nej	Faktisk/forventet antal	37/28.8	29/37.2	66
	Ja	Faktisk/forventet antal	55/63.2	90/81.8	145
		I alt	92	119	211
Chi ² 6.06, p 0.010					
Mangelfuld opbevaring af regnskabsmateriale	Nej	Faktisk/forventet antal	83/51.6	34/65.4	117
	Ja	Faktisk/forventet antal	11/42.4	85/53.6	96
		I alt	94	119	213
Chi ² 75.67, p 0.001					
Uenighed om levetid	Nej	Faktisk/forventet antal	44/37.9	43/49.1	87
	Ja	Faktisk/forventet antal	48/54.1	76/69.9	124
		I alt	92	119	211
Chi ² 2.93, p 0.058					
Uoplyst mulig miljøbøde	Nej	Faktisk/forventet antal	70/61.0	70/79.0	140
	Ja	Faktisk/forventet antal	21/30.0	48/39.0	69
		I alt	91	118	209
Chi ² 7.20, p 0.005					
Usikkerhed om fortsat drift	Nej	Faktisk/forventet antal	46/36.4	37/46.6	83
	Ja	Faktisk/forventet antal	47/56.6	82/72.4	129
		I alt	93	119	212
Chi ² 7.40, p 0.005					

Den varierende grad af regeloverholdelse i 1995 kan bedst forklares ud fra, hvor objektivt konstaterbart og væsentligt, forholdet forekommer at være. Således er de helt objektivt manglende oplysninger om F & U oftest inddraget i revisionspåtegningen (60 %). Derefter følger ud fra en væsentlighedsbetragtning uenighed om levetid (52 %), der kan resultere i væsentlig fejlinformation inden for linien, men ikke er helt objektivt, og usikkerheden om fortsat drift på samme niveau (51 %) med basis i forholdets potentielt gennemgribende karakter.

Derimod reagerer blot små mindretal ved miljøbøden og den mangelfulde opbevaring af regnskabsmateriale for tidligere år ud fra en væsentlighedsvurdering uden hjemmel i reguleringen. Overvejelser af den karakter afslører implicit en holdning om, at reguleringen i sig selv blot er det "teoretiske" udgangspunkt for revisors adfærd.

Holdningen er stærkt på retur i 2005, hvor rapporteringsandelene også er markant højere på disse spørgsmål.

Respondenternes subjektive opfattelser af kravene til revisionspåtegningen, jf. spørgsmål 4 i bilag 1, karakteriseres af, at ingen opfatter dem som lempe, mens ca. to tredjedele anser dem for skærpede. Dette falder umiddelbart i tråd med den konstaterede forøgede rapporteringstilbøjelighed, selv om der er tale om "falsk bevidsthed" i det omfang, hvori det tidligere rum for revisorskøn ud fra væsentlighed og objektivitet var selvbestaltet.

I sammenhængen er det uventet, at de, der mener, at rapporteringskravene er uændrede, gennemsnitligt rapporterer om flest forhold:

	<u>Uændrede</u>	<u>Lidt skærpede</u>	<u>Meget skærpede</u>
Antal respondenter	40	49	29
Gennemsnitlig rapportering på fem forhold	0.70	0.58	0.68

3.2 Rapporteringshyppigheder og baggrundsvARIABLER

De multiple regressionsanalyser til vurdering af, om rapporteringstilbøjeligheden er påvirket af oplagte bagvedliggende faktorer, er foretaget af de fire uafhængige variable, jf. tabel 1.

Analyserne af de fem rapporteringsforhold hver for sig viser, at svaråret er den eneste variabel med gennemgående konsistent effekt. Forklaringsgraderne i modellerne er imidlertid meget små bortset fra ved analyse af den utilstrækkelige opbevaring af regnskabsmateriale.

Udover svaråret slår specialistvariablen igennem på dette spørgsmål, hvor specialister er mindre tilbøjelige til at reagere. Hertil slår Big Six/Big Four variabelen igennem ved usikkerhed om fortsat drift med en højere rapporteringstilbøjelighed.

F & U	= 0.619 + 0.167*år - 0.024*BigFirm - 0.013*Alder - 0.007 Spec	R ² 0.008
	0.001 0.021 0.743 0.857 0.928	
Opbevaring	= 0.216 + 0.625*år + 0.001*BigFirm - 0.093*Alder - 0.138 Spec	R ² 0.375
	0.001 0.001 0.988 0.107 0.018	
Levetid	= 0.561 + 0.120*år - 0.020*BigFirm + 0.004*Alder - 0.086 Spec	R ² 0.003
	0.001 0.096 0.783 0.954 0.244	
Miljøbøde	= 0.238 + 0.189*år - 0.124*BigFirm + 0.073*Alder + 0.012 Spec	R ² 0.039
	0.001 0.008 0.084 0.308 0.862	
Fortsat drift	= 0.493 + 0.203*år + 0.181*BigFirm - 0.085*Alder - 0.022 Spec	R ² 0.062
	0.001 0.004 0.011 0.229 0.753	

En anden måde at anskueliggøre den gennemgående ringe sammenhæng med de kvalitative baggrundsvARIABLER, bortset fra svaråret, er at analysere en sammensat variabel af alle fem rapporteringstilfælde. Herved udtrykkes tilbøjeligheden til at omtale forholdene i påtegningen med en gennemsnitlig værdi mellem 0 og 1. En multipel regressionsanalyse af denne syntetiske variabel understøtter, at rapporteringstilbøjeligheden er påvirket af svaråret, men ikke af de øvrige baggrundsvARIABLER.

Tilbøjelighed = 0.416 + 0.472*år + 0.003*BigFirm - 0.031*Alder - 0.031 Spec R²0.207
 til påtegning 0.001 0.001 0.968 0.640 0.225

3.3 Rapporteringsfølsomhed (going concern usikkerhed)

Spørgsmål 3 i bilag 1 omhandler usikkerhed om fortsat drift og herunder, om revisors stillingtagen til rapportering afhænger af hans hensyntagen til mulige effekter på tredjemand, klienten eller forholdet til klientens ledelse.

Det forventes, at udviklingen i de senere år betyder, at det er mindre legitimt at tage hensyn til forventede reaktioner fra omverdenen, da revisors rolle som udefra kommende skeptisk og uafhængig kontrollant eller som "offentlighedens tillidsrepræsentant" er trukket skarpere op i 2005 end i 1995. Formuleret som hypotese ser denne antagelse således ud:

H₂ Det forventes, at rapporteringsrisici i relation til tredjemand og i relation til klienten vil vægte mindre ved omtale af going concern usikkerhed i 2005 end i 1995.

Denne forventning bekræftes klart ved, at der tages mindre hensyn til mulige konsekvenser for selskabet og det personlige forhold til selskabsledelsen end i 1995. Faldet i betydningen af disse hensyn er signifikant ved 0.001. Hensynet til konsekvenser i form af tredjemands reaktioner står imidlertid tilbage med samme betydning i 2005, jf. tabel 4.

Samlet kan resultaterne ses som udtryk for, at rollen som "offentlighedens tillidsrepræsentant" bliver mere dominerende.

Tabel 4 Hensyn ved afgørelse af rapportering ved usikkerhed om fortsat drift 2005 kontra 1995 (t-test af gennemsnit)

		Usikkerhed om going concern - potentiel 3. mands reaktion	Usikkerhed om going concern - potentiel konsekvens for selskaber	Usikkerhed om going concern - personligt forhold til ledelse
1995	Gennemsnit (1-4 skalering)	2,23	2,48	2,01
	Antal svar	91	90	90
2005	Gennemsnit (1-4 skalering)	2,18	1,88	1,57
	Antal svar	118	117	118
P-værdier		0.744	0.001	0.001

3.4 Rapporteringsfølsomhed og baggrundsvariabler

Udover de forventelige stærke svarårseffekter ved betydningen af hensyn til selskab og forholdet til selskabsledelsen viser multiple regressionsanalyser næsten intet. De store revisionsfirmaer er dog mindre tilbøjelige til at tage risikoen for tredjemands reaktioner ind i overvejelserne. Hertil er specialisterne mindre tilbøjelige til at inddrage risikoen for at ødelægge forholdet til ledelsen ind i overvejelserne.

Tredjemand	= 2.384 + 0.020*år - 0.169*BigFirm - 0.100*Alder + 0.070 Spec	R ² 0.016
	0.001 0.777 0.022 0.169 0.342	
Selskab	= 2.600 - 0.314*år - 0.075*BigFirm + 0.021*Alder - 0.099 Spec	R ² 0.103
	0.001 0.001 0.286 0.762 0.161	
Ledelse	= 2.211 - 0.286*år - 0.063*BigFirm - 0.072Alder - 0.152 Spec	R ² 0.109
	0.001 0.001 0.371 0.301 0.032	

4. Afslutning

Dette paper har sandsynliggjort, at danske revisorer rapporterer hyppigere om kritiske forhold i revisionspåtegningen i 2005, end de gjorde i 1995. De bagvedliggende årsager hertil blev set i, at reguleringsintensiteten er stærkt stigende, hvilket i sig selv fører revisor i retning væk fra det principdrevne selvstændige revisorskøn som beslutningsparameter og over til søgning efter ”korrekte svar” i reglerne, samt i den nyere standardiserings stærke understregning af revisor som ekstern skeptisk kontrollant. Øgede rapporteringsandele konstateredes både ved forhold med direkte regnskabsrelevans og ved mere formelle forhold.

I samme kontekst konstateredes det, at revisor i større omfang end tidligere traf kritiske beslutninger om rapportering uden hensyn til revisionsklientens virksomhed og forholdet til dens ledelse.

Generelt havde de undersøgte baggrundsvariabler udover svaråret ingen indflydelse på rapporteringshyppigheden og rapporteringsfølsomheden. Denne var således uafhængig af alder, firmatype og revisors status som revisions-specialist.

Validiteten af resultaterne er naturligt begrænset af, at et survey altid belyser, hvad respondenterne oplyser at ville gøre. Det longitudinale aspekt kan imidlertid antages at gælde under alle omstændigheder, om end der kan være forskel på udviklingen i oplyste reaktioner og udviklingen i faktiske reaktioner. Af den årsag ville det derfor være ønskeligt at underbygge udviklingen med analyser af faktiske forhold, såsom af revisionspåtegninger fra perio-

den. Et sådant projekt ville føre andre problemer med sig, såsom at matche ensartede situationer i de forskellige rapporteringsår.

Et andet forhold, det kunne være interessant at belyse, er betydningen af den meget brede revisionspligt i Danmark – og reelt faktisk i hele EU. Den brede revisionspligt har som et naturligt indbygget element, at revisor i langt de fleste situationer yder assistance med regnskabet ud over, men integreret med, revisionsopgaven. Den nye standardiserings understregning af en skeptisk grundindstilling med afledte detailkrav vil oplagt skabe brydninger i sådanne klientrelationer. Herunder kan der også forventes afledte effekter på rapporteringshyppighed og -følsomhed.

Referencer

- ED ISA 540 (revised 2004 ff) Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures (Other than Those Involving Fair Value Measurements and Disclosures”)
- Claus Holm & Bent Warming-Rasmussen (2004) Outline of the Transition from National to International Audit Regulation in Denmark, ASB, AFL 2004-2
- IAASB møde i september 2004 Agenda Item 2A, Revision of ISA 550 “Related Parties. Issues Paper
- ISA 700 (revised 2004) The Independent Auditor's Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statements
- Lars Kiertzner (1996) En komparativ undersøgelse af revisors tilgang til den lovpligtige revision af kapitalsekskabers årsregnskaber i UK, Tyskland og Danmark, ph.d.-afhandling HHÅ 1996
- Påtegningsbekendtgørelsen (1989) Erhvervs- og Selskabsstyrelsens bekendtgørelse nr. 121
- ReV 7 (1991) Vejledning om revisionspåtegningen
- RS 240 (ajourført 2006) Revisors pligt til at overveje besvigelser ved revision af regnskaber
- RS 315 (2005) Forståelse af virksomheden og dens omgivelser og vurdering af risiciene for væsentlig fejlinformation
- RS 330 (2005) Revisors handlinger som reaktion på vurderede risici
- RS 500 (2005) Revisionsbevis
- UR 2004-1 Udtalelse om modificerede revisionspåtegninger (forbehold og supplerende oplysninger)

Bilag 1 Spørgeskema

1 BaggrundsvARIABLER

Deres arbejdsområder

De bedes skønsmæssigt angive følgende oplysninger om Deres arbejde.

Omtrentligt antal arbejdstimer på årsbasis _____ timer

Fordeling mellem klienttid og indirekte tid

Klientarbejde	_____ %
Indirekte tid	_____ %
	100 %

Fordeling af klientarbejde

Revision af regnskaber	_____ %
Regnskabsassistance	_____ %
Skattemæssig rådgivning og assistance	_____ %
Juridisk rådgivning	_____ %
Andet klientarbejde	_____ %
	100 %

Deres alder

De bedes give følgende oplysninger om Deres alder

Nuværende alder	_____ år
Alder ved revisoreksamen	_____ år

Deres køn

1 Kvinde 2 Mand

Oplysninger om Deres firma

Tilknyttet the Big Four? 1 ja 2 nej

Omtrentligt antal ansatte i Danmark _____

Omtrentligt antal kontorsteder i Danmark _____

2 Rapportering i revisionspåtegning/revisionsprotokol

Nedenfor bedes de redegøre for Deres sandsynlige reaktion som revisor i de beskrevne situationer.

- a. Et selskab, hvor De er revisor, aflægger regnskab uden krævede oplysninger i ledelsesberetningen om væsentlige forsknings- og udviklingsaktiviteter. Dette forhold kan ikke ændres. Giver det Dem anledning til (flere forhold kan angives)

1 at tage forbehold i påtegningen

2 at henvise til problemet i påtegningen i en supplerende oplysning

3 at omtale problemet i revisionsprotokollen

4 andet _____

5 ingen reaktion

- b. Et selskab, hvor De er revisor, opfylder ikke fuldt ud den lovbestemte opbevaringspligt for bogføringsmateriale, idet købsfakturaer af pladmæssige årsager kun opbevares i to år. Giver dette Dem anledning til (flere forhold kan angives)

1 at tage forbehold i påtegningen

2 at henvise til problemet i påtegningen i en supplerende oplysning

3 at omtale problemet i revisionsprotokollen

4 andet _____

5 ingen reaktion

- c. I et selskab, hvor De er revisor, er der anskaffet en meget stor maskine i produktionen, som er afskrevet i årsrapporten lineært med 10 % om året. Valg af denne afskrivningssats kan ikke sikkert afvises og er ikke ulovlig, men efter Deres opfattelse burde maskinen snarere afskrives med 20 % om året. Virkningen på årsrapporten kunne efter Deres vurdering være væsentlig. Giver dette Dem anledning til (flere forhold kan angives)

1 at tage forbehold i påtegningen

2 at henvise til problemet i påtegningen i en supplerende oplysning

3 at omtale problemet i revisionsprotokollen

4 andet _____

5 ingen reaktion

- d. Ved et tilfælde bliver De opmærksom på, at en revisionsklient overskrider grænserne for spildevandsudledning. Direktionen er vidende om forholdet, men bagatelliserer det, idet ”det værste, der kan ske, jo er, at man får en bøde”. Forholdet er ikke omtalt i årsrapporten. Giver dette anledning til (flere forhold kan anføres)

1 at tage forbehold i påtegningen

2 at henvise til problemet i påtegningen i en supplerende oplysning

3 at omtale problemet i revisionsprotokollen

4 andet _____

5 ingen reaktion

3 Going Concern

Nedenfor bedes De som revisor tage stilling til den beskrevne situation.

I forbindelse med revisionen af en årsrapport aflagt efter Årsregnskabsloven overvejede De seriøst at tage forbehold for aflæggelsen af årsrapporten på going-concern-basis. De blev dog overbevist om, at et forbehold ikke var påkrævet, selv om der stadig resterede væsentlig usikkerhed.

Giver det Dem anledning til (flere forhold kan angives)

1 at redegøre for Deres overvejelser og begrunde Deres stillingtagen i påtegningen

2 at omtale forholdet i protokollen

3 andet _____

4 Ingen reaktion

Nedenfor bedes De redegøre for, i hvilket omfang Deres stillingtagen til, hvor og hvorledes Deres overvejelser skal rapporteres, kunne være påvirket af nedenstående forhold

- a. At tredjemand ved en eventuel efterfølgende insolvensbehandling vil kunne opnå kendskab til Deres overvejelser

1 ej betydning 2 lille betydning 3 nogen betydning 4 stor betydning

- b. At De ønsker at undgå, at tredjemand får kendskab til Deres overvejelser, fordi dette kunne få uheldige konsekvenser for selskabet (f.eks. stop for kreditgivning, levering eller lignende)

1 ej betydning 2 lille betydning 3 nogen betydning 4 stor betydning

- c. At De ønsker at bevare det gode forhold, De har til selskabets ledelse

1 ej betydning 2 lille betydning 3 nogen betydning 4 stor betydning

4 Rapporteringskrav

Nyere lovgivning og revisionsstandarder har følgende betydning for kravene til revisionspåtegningen. De er

1 Lempede 2 Lidt lempede 3 Uændrede 4 Lidt skærpede 5 Skærpede

Bilag 2 Nogle demografiske oplysninger om respondenterne i 1995 og 2005 undersøgelserne

Revisorerne bliver gennemsnitligt ældre, og revisionsvirksomhederne har nedlagt kontorsteder de senere år. Dette er ikke overraskende resultater, jf. nedenfor. Gennemsnittene fra 1995 til 2005 er forskellige ved 0.001. Svarandelen fra Big Six/Big Four, antal ansatte i de revisionsvirksomheder, respondenterne kommer fra, samt deres alder ved SR-eksamen adskiller sig derimod ikke markant fra 1995 til 2005.

Big Six/Big Four, antal ansatte, antal kontorsteder, alder, alder ved SR-eksamen 1995-2005 (t-test af gennemsnit)

		Big Six/Four tilknytning	Antal ansatte i firmaet	Antal kontorsteder firma	Alder	Alder ved SR kvalifikation
1995	Andel/gennemsnit	,38	647,85	17,64	44,47	31,27
	Antal svar	91	55	55	94	94
2005	Andel/gennemsnit	,45	707,21	9,73	48,24	31,52
	Antal svar	121	120	120	121	121
P-værdier		0.310	0.589	0.001	0.001	0.547

Antal arbejdstimer stiger, men ikke signifikant, fra 2016 timer i gennemsnit i 1995 til 2067 timer i 2005. Andelen af produktiv tid er faldet fra ca. 67 til ca. 63 %, hvilket er signifikant ved 0.042, jf. nedenfor.

Arbejdstimer, direkte tid og indirekte tid 1995 -2005 (t-test af gennemsnit)

		Antal arbejdstimer på årsbasis	Klienttid i %	Indirekte tid i %
1995	Gennemsnit	2015,55	66,98	33,02
	Antal svar	93	94	94
2005	Gennemsnit	2066,94	63,29	36,71
	Antal svar	117	119	119
P-værdier		0.236	0.042	0.042

Fordelingen af den produktive tid på arbejdsopgaver har gennemsnitligt ikke ændret sig fra 1995 til 2005, jf. nedenfor. Skævheden i, hvad respondenterne beskæftiger sig med, er dog for stor til, at det giver mening at teste dette.

Direkte tid fordelt på arbejdsopgaver 1995-2005

		Klienttid - revision af regnskaber	Klienttid – regnskabs- mæssig assistance	Klienttid - skattemæssig assistance	Klienttid - juridisk rådgivning	Klienttid – andet
1995	Gennemsnit i %	30,62	24,35	22,08	2,69	20,26
	Antal svar	93	93	93	93	93
2005	Gennemsnit i %	31,43	23,25	22,75	3,70	18,87
	Antal svar	116	116	116	116	116