

NOTAT

3. december 2019

Sag nr.: 2018-17265

/petkro

Evaluering af revisorlovens § 24 a

1. Baggrund

Revisorloven og forskellige andre love blev ændret ved lov nr. 631 af 8. juni 2016, som gennemførte ændringer af revisordirektivet og udnyttede en række valgmuligheder i revisorforordningen¹. Ændringen af revisorloven indebar bl.a., at revisor efter lovens § 24 a under visse betingelser kan levere visse skatte- og vurderingsydelse til revisionskunder af interesse for offentligheden², der ellers som udgangspunkt er forbudte efter revisorforordningen.

Samtidig blev der indsat en bestemmelse i loven om, at erhvervsministeren skulle fremsætte forslag om revision af hele eller dele af loven 2 år efter lovens ikrafttræden. Bestemmelsen blev ændret ved § 4 i lov nr. 1716 af 27. december 2018, hvor revisionsbestemmelsen blev udskudt til 5 år efter lovens ikrafttræden. I henhold til bemærkningerne til ændringen vil der imidlertid blive foretaget en evaluering af reglerne om forbudte ikke-revisionsydelse allerede i 2019.

2. Sammenfatning af de foreløbige erfaringer med reglerne om forbudte ikke-revisionsydelse

Erfaringer med de nye regler om den generalforsamlingsvalgte revisors levering af visse skatte- og vurderingsydelse til virksomheder af interesse for offentligheden viser, at der er sket et betydeligt fald i revisors honorar for skatterådgivning. De foreløbige erfaringer af revisorernes dokumentation, for at betingelserne for at levere skatteydelse er opfyldt, viser, at der er mangler.

Resultatet er baseret på en undersøgelse af udviklingen i revisorhonorarer til 65 virksomheder af interesse for offentligheden i perioden 2016-2018. Derudover er resultatet baseret på de foreløbige resultater af en temabaseret kvalitetskontrol, som Erhvervsstyrelsen har iværksat af 4 revisionsvirksomheders levering af ikke-revisionsydelse, herunder skatte- og vurderingsydelse til 37 virksomheder af interesse for offentligheden.

¹ Forordning nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden og om ophævelse af Kommissionens afgørelse 2005/909/EF

² Virksomheder af interesse for offentligheden omfatter virksomheder, der har kapitalandele, gældsinstrumenter eller andre værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked i et land inden for Den Europæiske Union eller i et land, som Unionen har indgået aftale med på det finansielle område (børsnoterede virksomheder), penge- og real-kreditinstitutter samt forsikringselskaber

ERHVERVSSTYRELSEN

Dahlerups Pakhus
Langelinie Allé 17
2100 København Ø

Tlf. 35 29 10 00
Fax 35 29 10 01
CVR-nr 10 15 08 17
E-post erst@erst.dk
www.erst.dk

ERHVERVS MINISTERIET

Hovedresultaterne fra undersøgelsen af udviklingen i revisorhonorar og de foreløbige resultater fra den temabaserede kvalitetskontrol af levering af ikke-revisionsydelser viser:

- Revisorernes honorar for skatterådgivning til alle de undersøgte virksomheder er faldet fra 118 mio. kr. i 2016 til 71 mio. kr. i 2018.
- Skatterådgivnings andel af det samlede revisorhonorar til alle de undersøgte virksomheder er faldet fra 18 pct. i 2016 til 11 pct. i 2018.
- Det foreløbige resultat af kontrollen viser, at de leverede skattedydelser falder ind under de tilladte skattedydelser.
- Skattedydelsernes uvæsentlige indvirkning på regnskabet er dokumenteret i 23 af 32 revisionsprotokollater, men der er kun i et enkelt tilfælde givet en nærmere forklaring på grundlaget for vurderingen. I 3 revisionsprotokoller henvises til en nærmere beskrivelse til revisionsudvalget af de leverede ydelser.
- Kontrollen viser, at det generelt er dokumenteret, hvorvidt levering af skattedydelserne er en trussel mod revisors uafhængighed.

Det foreløbige resultat af kontrollen af, hvorvidt det er dokumenteret, at skattedydelsernes har en uvæsentlige indvirkning på regnskabet forud for opgaveaccepten, viser, at dette kun er dokumenteret i 3 opgaveaccepter.

Revisionsvirksomhederne, der indgår i undersøgelsen, har oplyst, at de alle har systemer for vurdering af ikke-revisionsydelser, herunder skatte- og vurderingsydelser i forbindelse med accept af sådanne opgaver. Der vil i forbindelse med afslutning af den temabaserede kvalitetskontrol blive fulgt op på, hvorvidt der i denne sammenhæng er taget stilling til ydelsernes indvirkning på det reviderede regnskab, forinden der endelig kan konkluderes herom.

3. Udviklingen i revisorhonorar til revisionskunder af interesse for offentligheden

3.1. Udvikling i revisorhonorar fra 2016 til 2018

De nye regler om forbudte ydelser i henhold til revisorforordningen og undtagelsen i revisorloven for visse skatte- og vurderingsydelser gælder for virksomheder, hvis regnskabsår starter den 17. juni 2016 eller senere.

Udviklingen i revisorhonorar er på denne baggrund undersøgt for perioden 2016 til 2018, hvor regnskaber aflagt i 2016 omfatter sidste regnskabsår før indførelsen af de nye regler, mens de nye regler er trådt i kraft for selskaber, som har aflagt regnskab i 2017 og 2018.

I undersøgelsen indgår³ i alt 65 virksomheder af interesse for offentligheden, heraf 45 børsnoterede virksomheder og 10 unoterede penge- og realkreditinstitutter samt 10 unoterede forsikringsselskaber.

³ Se afsnit 3.2. om forudsætning for undersøgelsen

Tabel 3.1.1. viser udviklingen i revisorhonorar i perioden 2016-2018 fordelt på revisorydelserne

- revision,
- andre opgaver med sikkerhed,
- skatterådgivning og
- andre ydelser for alle selskaber, der indgår i undersøgelsen.

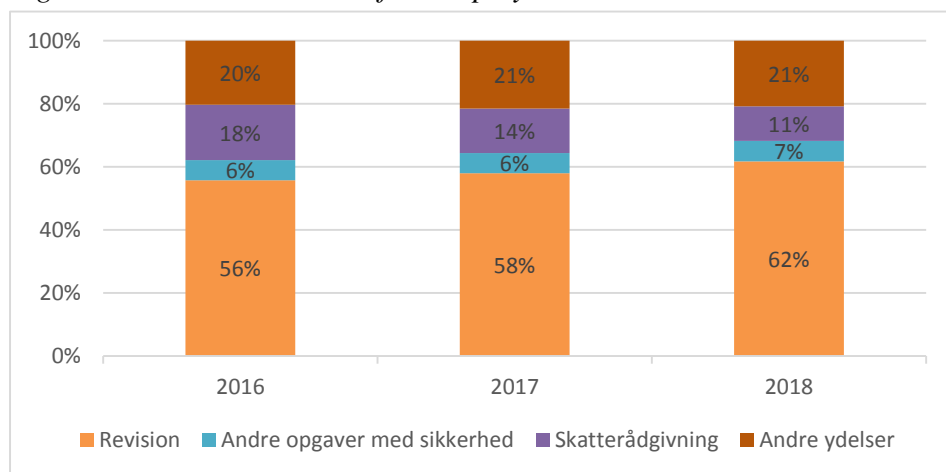
Tabel 3.1.1. Udvikling i revisorhonorar for alle virksomheder

	2016	2017	2018
Revisorhonorar i alt (mio. kr.), heraf	672	652	646
- Revision	375	378	399
- Andre opgaver med sikkerhed	43	42	42
- Skatterådgivning	118	92	71
- Andre ydelser	136	140	134

Det fremgår af tabellen, at det samlede honorar for skatterådgivning, siden de nye regler trådte i kraft, er faldet fra 118 mio. kr. i 2016 til 71 mio. kr. i 2018. Det svarer til et fald på ca. 40 pct.

Figur 3.1.1. viser udviklingen i de enkelte revisorydelsers andel af det samlede revisorhonorar blandt de undersøgte selskaber.

Figur 3.1.1. Revisorhonorar fordelt på ydelser – Alle virksomheder



Skatterådgivnings andel af det samlede revisorhonorar viser en faldende tendens både i 2017 og 2018. Andelen er faldet fra 18 pct. af det samlede revisorhonorar i 2016 til 14 pct. i 2017 og til 11 pct. i 2018.

Undersøgelsen viser, at børsnoterede virksomheder ekskl. finansielle virksomheder i langt højere grad end finansielle virksomheder modtager skatterådgivning fra deres revisor.

Af de 37 ikke-finansielle børsnoterede virksomheder, der indgår i undersøgelsen, fik 33 virksomheder (89 pct.) skatterådgivning i 2016,

mens 29 af virksomhederne (78 pct.) fik skatterådgivning i 2018. Af de 28 finansielle virksomheder, der indgår i undersøgelsen, fik mindre end halvdelen af virksomhederne skatterådgivning i både 2016 og 2018.

Tabel 3.1.2. viser udviklingen i revisorhonorar i perioden 2016-2018 fordelt på revisorydelser for de børsnoterede virksomheder ekskl. finansielle virksomheder fordelt på revisorydelser.

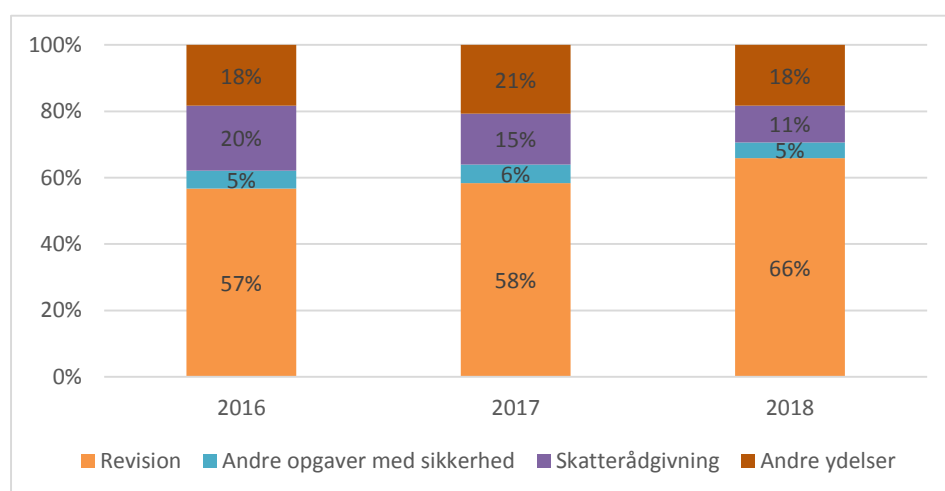
Tabel 3.1.2. Udvikling i revisorhonorar for børsnoterede virksomheder ekskl. finansielle virksomheder

	2016	2017	2018
Revisorhonorar i alt (mio. kr.), heraf	584	569	531
- Revision	331	332	350
- Andre opgaver med sikkerhed	32	32	25
- Skatterådgivning	114	87	59
- Andre ydelser	107	118	97

Det ses af tabellen, at honorar for skatterådgivning er næsten halveret fra 2016 til 2018, hvor honorar for skatterådgivning er faldet fra 114 mio. kr. i 2016 til 59 mio. kr. i 2018. Det svarer til et fald på ca. 48 pct.

Figur 3.1.2. viser udviklingen i de enkelte revisorydelsers andel af det samlede revisorhonorar blandt de ikke-finansielle børsnoterede virksomheder. Det fremgår, at skatterådgivnings andel af det samlede revisorhonorar er faldet fra 20 pct. af det samlede revisorhonorar i 2016 til 11 pct. i 2018.

Figur 3.1.2. Revisorhonorar fordelt på ydelser – Børsnoterede virksomheder ekskl. finansielle virksomheder



I undersøgelsen indgår i alt 28 finansielle virksomheder, hvoraf 20 virksomheder ikke er noterede. Tabel 3.1.3. viser udviklingen i revisorhonorar i perioden 2016-2018 for de finansielle virksomheder.

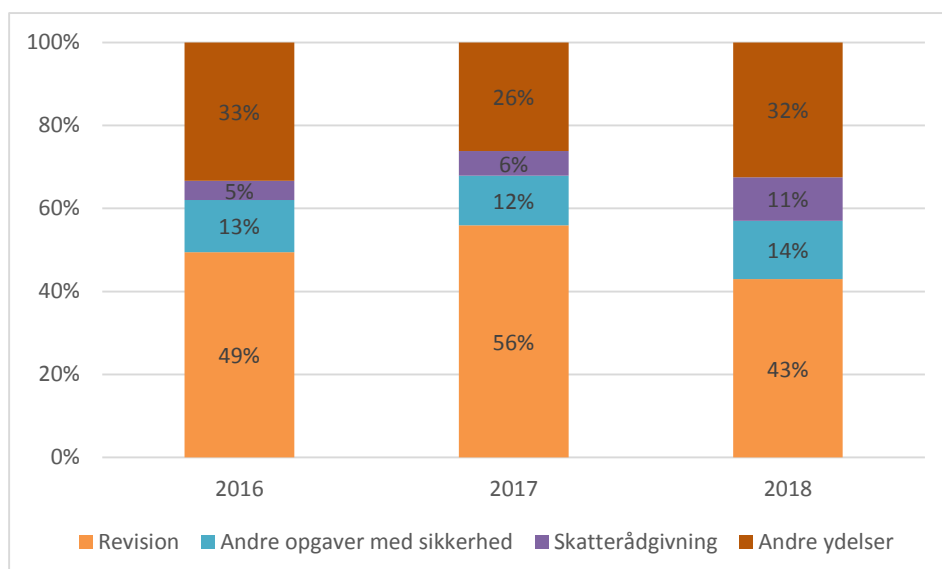
Tabel 3.1.3. *Udvikling i revisorhonorar i finansielle virksomheder*

	2016	2017	2018
Revisorhonorar i alt (mio. kr.), heraf	87	84	114
- Revision	43	47	49
- Andre opgaver med sikkerhed	11	10	16
- Skatterådgivning	4	5	12
- Andre ydelser	29	22	37

Tabellen viser – i modsætning til de ikke-finansielle børsnoterede virksomheder – at honorar for skatterådgivning er steget i perioden og i 2018 udgør 12 mio. kr. sammenholdt med honorar for skatterådgivning i 2016 på 4 mio. kr.

Figur 3.1.3. viser desuden – også i modsætning til de ikke-finansielle børsnoterede virksomheder – at skatterådgivnings andel af det samlede revisorhonorar er steget fra 5 pct. i 2016 til 11 pct. i 2018.

Figur 3.1.3. *Revisorhonorar fordelt på ydelser - Finansielle virksomheder*



Tallene for de finansielle virksomheder skal imidlertid ses i sammenhæng med, at under halvdelen af de finansielle virksomheder fik skatterådgivning fra revisor, jf. ovenfor, hvorved tallene umiddelbart er mere følsomme overfor små udsving.

Derudover indgår 2 finansielle virksomheder fra samme koncern i undersøgelsen. Derfor indgår samme revisorhonorar for begge virksomheder, da oplysningerne om revisorhonorar er baseret på noten om revisorhonorar i koncernregnskabet. Koncernen modtog i 2018 skatterådgivning for ca. 3,76 mio. kr. Dvs. at 7,52 mio. kr. af den samlede skatterådgivning på 12 mio. kr. i 2018 kommer således fra 2 virksomheder.

Honorar for skatterådgivning til de finansielle virksomheder, jf. tabel 3.1.3., ekskl. de 2 virksomheder udgør 3 mio. kr. i 2016 svarende til 4 pct. af det samlede revisorhonorar, 3 mio. kr. i 2017 svarende til 4 pct. af det samlede revisorhonorar og 4 mio. kr. i 2018 svarende til 4 pct. af det samlede revisorhonorar.

3.2. Undersøgelsens forudsætninger

Oplysningerne om revisorhonorar er baseret på virksomhedernes årsrapport. Efter årsregnskabsloven og reglerne om aflæggelse af finansielle rapporter for penge- og realkreditinstitutter samt forsikringselskaber skal virksomhederne oplyse om revisorhonorar fordelt på: Honorar for lovpligtig revision, honorar for andre erklæringer med sikkerhed, honorar for skatterådgivning og honorar for andre ydelser. I undersøgelsen indgår honoraroplysningerne på koncernniveau, medmindre virksomheden ikke udarbejder koncernregnskab.

Undersøgelsen omfatter revisorhonorar i 65 virksomheder af interesse for offentligheden, der fordeler sig således:

- 1) 34 danske børsnoterede virksomheder i large cap, der har været noteret i hele perioden.
- 2) 6 børsnoterede virksomheder i mid cap, der er tilfældigt udvalgt
- 3) 5 børsnoterede virksomheder i small cap, der er tilfældigt udvalgt
- 4) 10 unoterede kreditinstitutter, der er tilfældigt udvalgt
- 5) 10 unoterede forsikringselskaber, der er tilfældigt udvalgt

Årsrapporter aflagt i anden valuta end danske kroner er omregnet ud fra Nationalbankens gældende kurs på statusdagen i 2016. Der anvendes 2016-valutakursen i alle 3 år, hvorved udsving i valutakursen ikke influerer på udviklingen i revisorhonorarerne.

4. Undersøgelse vedrørende levering af skatteydelse

4.1. Efterlevelse af reglerne for at levere skatteydelse

Erhvervsstyrelsen har i 2019 iværksat en temabaseret kvalitetskontrol vedrørende levering af ikke revisionsmæssige ydelser til 37 virksomheder af interesse for offentligheden i 2018, herunder levering af skatteydelse. Den temabaserede kvalitetskontrol er endnu ikke afsluttet, men nedenfor angives de foreløbige resultater af kontrollen af levering af skatteydelse.

Revisorforordningen indeholder i artikel 5, stk. 1, en række skatteydelse, som revisor ikke må levere til en revisionskunde.

Revisorloven har udnyttet en option i forordningen til at tillade, at revisor kan levere visse skatteydelse, såfremt nogle betingelse er opfyldt.

I henhold til revisorlovens § 24 a, stk. 1, nr. 1, er det tilladt for revisor at levere skatteydelse relateret til

- a) udarbejdelse af skatteblanketter,
- b) udpegelse af offentlige tilskud,
- c) bistand i forbindelse med skattekontroller og
- d) skatterådgivning om anvendelse af skattelovgivningen.

Det foreløbige resultat af kontrollen viser, at der er leveret skatteydelser til 33 af de undersøgte 37 virksomheder. Der udestår pt. kontrol af levering af skatteydelser til 2 virksomheder. De 32 kontrollerede virksomheder har modtaget følgende typer af skatteydelser:

Skatteydelser relateret til	
a) udarbejdelse af skatteblanketter	9
c) bistand i forbindelse med skattekontroller	2
d) skatterådgivning om anvendelse af skattelovgivningen	31
I alt	42¹

¹ Nogle virksomheder har modtaget flere typer af skatteydelser

Kontrollen viser således, at de pt. kontrollerede leverede skatteydelser falder ind under de typer af skatteydelser, der er omfattet af undtagelsesbestemmelsen i revisorlovens § 24 a, stk. 1, nr. 1.

Det er efter revisorlovens § 24 a, stk. 2, en betingelse for levering af de tilladte skatteydelser, at

- 1) opgaverne hver for sig eller samlet ikke har nogen eller kun har en uvæsentlig indvirkning på de reviderede regnskaber,
- 2) skønnet over indvirkningen på de reviderede regnskaber er veldokumenteret og forklaret i revisionsprotokollen til revisionsudvalget og bestyrelsen, og
- 3) revisor og revisionsvirksomheden opfylder betingelserne for uafhængighed i revisorlovens § 24.

Det er i forbindelse med kontrollen undersøgt, om revisor i forbindelse med accepten af opgaven har dokumenteret, at opgaverne hver for sig eller samlet ikke har nogen eller kun har en begrænset indvirkning på det reviderede regnskab.

Det foreløbige resultat af kontrollen viser, at

Dokumentation	Antal virksomheder
Ingen dokumentation for indvirkning på det reviderede regnskab	27
Dokumentation for indvirkning på det reviderede regnskab	3
Andet	1
Afventer kontrol	2
Virksomheder, der har modtaget skatteydelser, i alt	33
Ikke relevant	4

Antal virksomheder i undersøgelsen i alt	37
--	----

Revisor har kun i forbindelse med levering af skatteydelse til 3 virksomheder dokumenteret at have forholdt sig til skatteydelse indvirkning på det reviderede regnskab i forbindelse med accept af opgaven.

Derimod har revisor ved levering af skatteydelse til 27 virksomheder ikke dokumenteret i opgaveaccepten, at betingelsen om opgavens indvirkning på det regnskab er opfyldt.

Der er i 2 tilfælde ikke pt. modtaget dokumentation vedrørende den leverede skatteydelse. Derudover er skatteydelse til virksomheden i et enkelt tilfælde leveret af en udenlandsk revisionsvirksomhed, der tilhører samme netværk som den danske revisor.

Revisionsvirksomhederne, der indgår i undersøgelsen, har oplyst, at de alle har systemer for vurdering af ikke-revisionsydelse, herunder skatte- og vurderingsydelse, i forbindelse med accept af sådanne opgaver.

Der vil i forbindelse med afslutning af den temabaserede kvalitetskontrol blive fulgt op på, hvorvidt der i denne sammenhæng er taget stilling til ydelse indvirkning på det reviderede regnskab, forinden der endelig kan konkluderes herom.

Det er derudover kontrolleret, om skønnet over indvirkningen på det reviderede regnskab er veldokumenteret og forklaret i revisionsprotokollen til bestyrelsen og revisionsudvalget.

Det foreløbige resultat af kontrollen viser, at

Beskrivelse i revisionsprotokollen	Antal
Ingen beskrivelse	9
Overordnet generel beskrivelse	22
Konkret forklaring	1
Afventer kontrol	1
I alt	33
Ikke relevant	4
Antal virksomheder i undersøgelsen i alt	37

Der er ikke en beskrivelse af indvirkningen på regnskabet i revisionsprotokollen til 9 af selskaberne. Flere af protokollerne indeholder en beskrivelse af de leverede ydelse, men der er ingen beskrivelse af deres indvirkning på det reviderede regnskab.

22 revisionsprotokoller indeholder en generel beskrivelse af betingelsen for at levere skatteydelse og en overordnet angivelse af, at de leverede skatteydelse hverken enkeltvis eller samlet vurderes at have en væsentlig indflydelse på det reviderede regnskab. Der ses imidlertid ingen nærmere

forklaring på, hvorfor de konkret leverede skatteydelser ikke har en væsentlig indvirkning på det reviderede regnskab. I 3 af protokollerne er henvist til en nærmere beskrivelse til revisionsudvalget af de leverede ydelser.

I 1 revisionsprotokol er der en beskrivelse og forklaring af, hvorfor de konkret leverede skatteydelser ikke vurderes at have en væsentlig indvirkning på det reviderede regnskab.

Kontrollen viser endeligt, at revisorerne generelt dokumenterer at have taget stilling til, om levering af skatteydelserne skaber en trussel mod deres uafhængighed.

4.2. Baggrund for undersøgelsen

Erhvervsstyrelsen har i 2019 iværksat en temabaseret kvalitetskontrol vedrørende levering af ikke revisionsmæssige ydelser til 37 virksomheder af interesse for offentligheden i 2018, herunder levering af skatteydelser. Den temabaserede kvalitetskontrol er endnu ikke afsluttet, men nedenfor angives de foreløbige resultater af kontrollen af levering af skatteydelser. Den temabaserede kvalitetskontrol forventes afsluttet primo 2020.

I kontrollen indgår revisionsvirksomheder, der udfører revision af regnskaber aflagt af virksomheder af interesse for offentligheden.

Kontrollen er baseret på en stikprøvevis udvælgelse af revisionskunder af interesse for offentligheden på baggrund af noteoplysninger om honorarfordeling i de offentliggjorte årsrapporter for 2018.

De udvalgte revisionskunder er udvalgt ud fra en samlet population bestående af large cap virksomheder, mid cap og small cap virksomheder samt ikke-noterede kreditinstitutter og forsikringsselskaber.

Kontrollen har omfattet 4 af de største revisionsvirksomheders levering af ikke-revisionsydelser, herunder skatte- og vurderingsydelser, til i alt 37 virksomheder af interesse for offentligheden.