



**FOLKETINGET
STATSREVISORERNE**



**FOLKETINGET
RIGSREVISIONEN**

**Juni 2019
– 17/2018**

**Rigsrevisionens beretning afgivet
til Folketinget med Statsrevisorernes
bemærkninger**

Lempelsen af revisionspligten

17/2018

Beretning om

Iempelsen af revisionspligten

Statsrevisorerne fremsender denne beretning med deres bemærkninger til Folketinget og vedkommende minister, jf. § 3 i lov om statsrevisorerne og § 18, stk. 1, i lov om revisionen af statens regnskaber m.m.

København 2019

Denne beretning til Folketinget skal behandles ifølge lov om revisionen af statens regnskaber, § 18:

Statsrevisorerne fremsender med deres bemærkning Rigsrevisionens beretning til Folketinget og vedkommende minister.

Erhvervsministeren og skatteministeren afgiver en redegørelse til beretningen.

Rigsrevisor afgiver et notat med bemærkninger til ministrenes redegørelser.

På baggrund af ministrenes redegørelser og rigsrevisors notat tager Statsrevisorerne endelig stilling til beretningen, hvilket forventes at ske i november 2019.

Ministrenes redegørelser, rigsrevisors bemærkninger og Statsrevisorerne eventuelle bemærkninger samles i Statsrevisorerne Endelig betænkning over statsregnskabet, som årligt afgives til Folketinget i februar måned – i dette tilfælde Endelig betænkning over statsregnskabet 2018, som afgives i februar 2020.

**Henvendelse vedrørende
denne publikation rettes til:**

Statsrevisorerne
Folketinget
Christiansborg
1240 København K

Tlf.: 3337 5987
statsrevisorerne@ft.dk
www.ft.dk/statsrevisorerne

**Yderligere eksemplarer kan
købes ved henvendelse til:**

Rosendahls Lager og Logistik
Vandtårnsvej 83A
2860 Søborg

Tlf.: 4322 7300
distribution@rosendahls.dk
www.rosendahls.dk

ISSN 2245-3008
ISBN trykt 978-87-7434-615-9
ISBN pdf 978-87-7434-616-6

Statsrevisorernes bemærkning

Beretning om lempelsen af revisionspligten

Statsrevisorerne har anmodet om denne beretning for at få undersøgt, om Erhvervsministeriet og Skatteministeriet har gennemført en tilfredsstillende indsats for at modvirke utilsigtede konsekvenser af lempelsen af revisionspligten i 2012.

Folketinget vedtog i 2012 en ændring af årsregnskabsloven, som lempede revisionspligten for virksomheder i regnskabsklasse B (små virksomheder). Lempelsen betød, at små holdingvirksomheder helt kunne fravælge revision, mens de resterende revisionspligtige virksomheder kunne anvende udvidet gennemgang som et alternativ til revision. Formålet med lempelsen var at lette virksomhedernes administrative byrder. Erhvervsstyrelsen skønnede således i 2012, at lempelsen kunne spare små holdingvirksomheder for 172 mio. kr. om året, og indførelsen af udvidet gennemgang kunne spare virksomhederne for 236 mio. kr. om året. Da bl.a. Skatteministeriet vurderede, at lempelsen kunne have negative konsekvenser for virksomhedernes skattebetaling, fremgik det af lovforslaget, at holdingvirksomhedernes fritagelse for revisionspligt skulle evalueres efter 3 år.

Statsrevisorerne finder det utilfredsstillende, at Erhvervsministeriet og Skatteministeriet ikke i tide og ikke i tilstrækkelig grad har sikret sig viden om, hvilken effekt lempelsen af revisionspligten har haft, herunder om lempelsen har lettet byrderne for små virksomheder, eller om den har svækket virksomhedernes regelefterlevelse og skattebetaling.

Statsrevisorerne finder det utilfredsstillende, at Folketinget modtog evalueringen af lempelsen af revisionspligten med 2 års forsinkelse.

Statsrevisorerne

7. juni 2019

Henrik Thorup
Klaus Frandsen
Henrik Sass Larsen*
Villum Christensen
Frank Aaen
Britt Bager

* Statsrevisor Henrik Sass Larsen har ikke deltaget ved behandlingen af denne sag på grund af inhabilitet.

Det fremgår af evalueringen, at der er flere fejl i årsregnskaber fra små holdingvirksomheder, der har fravalgt revisorbistand, end i regnskaber for små holdingvirksomheder, der har fået revisorbistand, men at arten af revisorbistand ikke har betydning for fejlniveauet. Det fremgår endvidere, at der ikke er forskel på regelefterlevelsen på skatteområdet mellem små holdingvirksomheder med eller uden revision af årsregnskabet.

Statsrevisorernes bemærkning er bl.a. baseret på:

- At Erhvervsstyrelsen ikke har kunnet håndhæve egen lovgivning, da styrelsen ikke har sikret de oplysninger fra SKAT, der er nødvendige for at kontrollere, om virksomhederne lever op til betingelserne for at fravælge revision.
- At Erhvervsstyrelsen stoppede sin årlige opfølgning på konsekvenserne af at lempe revisionspligten, selv om styrelsen i 2015 modtog indikationer på, at fejlforekomsten var større i årsregnskaber uden revision.
- At SKAT ikke som forudsat har øget kontrolindsatsen med ca. 10 årsværk over for de virksomheder, der har fravalgt revision.
- At Erhvervsministeriet ikke har fulgt særskilt op på, om de små holdingvirksomheders fritagelse for revisionspligten har ført til de forventede lettelser. Med hensyn til udvidet gennemgang viser ministeriets egne opgørelser, at virksomhederne langt fra har opnået de lettelser, som var skønnet.
- At høringen af lovforslaget i 2012 ikke omfattede fritagelsen af små holdingselskaber for revision, og at Folketinget ikke blev orienteret herom.

Indholdsfortegnelse

1. Introduktion og konklusion	1
1.1. Formål og konklusion.....	1
1.2. Baggrund	3
1.3. Revisionskriterier, metode og afgrænsning.....	8
 2. Den lovforberedende proces	 11
2.1. Oplysninger om økonomiske og administrative konsekvenser for det offentlige.....	12
2.2. Oplysninger om økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.....	17
 3. Erhvervsministeriets indsats	 19
3.1. Kontrol med holdingvirksomheder	21
3.2. Opfølgning på konsekvenser af lempelsen.....	26
 4. Skatteministeriets indsats.....	 34
4.1. Kontrol med holdingvirksomheder	35
4.2. Opfølgning på konsekvenser af lempelsen.....	39
 Bilag 1. Statsrevisorernes anmodning	43
Bilag 2. Metodisk tilgang.....	44
Bilag 3. Ordliste.....	47

Undersøgelsen er en statsrevisoranmodning, og Rigsrevisionen afgiver derfor beretningen til Statsrevisorerne i henhold til § 8, stk. 1, og § 17, stk. 2, i rigsrevisorloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 101 af 19. januar 2012.

Rigsrevisionen har revideret regnskaberne efter § 2, stk. 1, nr. 1, jf. § 3 i rigsrevisorloven.

Beretningen vedrører finanslovens § 8. Erhvervsministeriet og § 9. Skatteministeriet.

I undersøgelsesperioden har der været følgende ministre:

Erhvervsministeriet:

Ole Sohn: oktober 2011 - oktober 2012

Annette Vilhelmsen: oktober 2012 - august 2013

Henrik Sass Larsen: august 2013 - juni 2015

Troels Lund Poulsen: juni 2015 - november 2016

Brian Mikkelsen: november 2016 - juni 2018

Rasmus Jarlov: juni 2018 -

Skatteministeriet:

Thor Möger Pedersen: oktober 2011 - oktober 2012

Holger K. Nielsen: oktober 2012 - december 2013

Jonas Dahl: december 2013 - februar 2014

Morten Østergaard: februar 2014 - september 2014

Benny Engelbrecht: september 2014 - juni 2015

Karsten Lauritzen: juni 2015 -

Beretningen har i udkast været forelagt Erhvervsministeriet og Skatteministeriet, hvis bemærkninger er afspejlet i beretningen.

1. Introduktion og konklusion

1.1. Formål og konklusion

1. Denne beretning handler om en lovændring i 2012, som betød, at små holdingvirksomheder fik mulighed for at fravælge revision af deres årsregnskab. Samtidig blev der indført et billigere alternativ til revision af årsregnskaber kaldet udvidet gennemgang. Disse ændringer udgjorde tilsammen lempelsen af revisionspligten i 2012.

2. Undersøgelsen blev igangsat i juni 2018 på baggrund af en anmodning fra Statsrevisorerne, jf. bilag 1. Statsrevisorerne begrundende anmodningen med, at det i 2018 blev kendt i offentligheden, at Skatteministeriet i juni 2012 havde en række betænkeligheder ved Erhvervsministeriets forslag om at fritage små holdingvirksomheder for revisionspligt. Skatteministeriets betænkeligheder fremgik af et notat, som ministeriet sendte til Erhvervsministeriet i 2012. I foråret 2018 udleverede Skatteministeriet notatet i forbindelse med en anmodning om aktindsigt, hvorefter notatet blev omtalt i pressen. I notatet udtrykte Skatteministeriet bl.a. bekymring for, at lempelsen af revisionspligten ville medføre en væsentlig svækkelse af regelefterlevelsen på skatte- og afgiftsområdet med stigende skattegab til følge.

3. Undersøgelsen omfatter Erhvervsministeriet og Skatteministeriet. Erhvervsministeriet har ansvar for at forvalte reglerne om revisionspligt, som hører hjemme i årsregnskabsloven. Det fremgik af lovforslaget om at lempe revisionspligten i 2012, at der skulle gennemføres konkrete tiltag for at modvirke, at lempelsen skulle få utilsigtede konsekvenser. Erhvervsministeriet skulle bl.a. evaluere holdingvirksomheders mulighed for at fravælge revision, og Skatteministeriet skulle bidrage til evalueringen. Derudover skulle Skatteministeriet gennemføre en øget indsats over for de virksomheder, der med lempelsen fik mulighed for at fravælge revision.

4. Formålet med undersøgelsen er at vurdere, om Erhvervsministeriet og Skatteministeriet har gennemført en tilfredsstillende indsats for at modvirke utilsigtede konsekvenser af lempelsen af revisionspligten i 2012. Vi besvarer følgende spørgsmål i beretningen:

- Hvilke oplysninger gav Erhvervsministeriet til Folketinget i forbindelse med fremsættelsen af lovforslaget om lempelsen af revisionspligten i 2012?
- Har Erhvervsministeriet i forlængelse af lempelsen i 2012 gennemført en tilfredsstillende indsats for at modvirke fejl og svindel i årsregnskaber fra de berørte virksomheder?

Lovændring i 2012

Lovændringen, som beretningen handler om, er lov om ændring af årsregnskabsloven og revisorloven, lov nr. 1232 af 18. december 2012 (lovforslag L 26 2012-13).

Holdingvirksomheder

Holdingvirksomheder er en betegnelse, som bruges om virksomheder, der ejer aktier eller anpartar i ét eller flere andre selskaber kaldet dattervirksomheder.

Udvidet gennemgang

Udvidet gennemgang af årsregnskabet er et mindre omfattende alternativ til revision, der er målrettet små virksomheder. Ved udvidet gennemgang udføres revisionen efter en såkaldt erklæringsstandard, der er særligt tilpasset behovet for revision i små virksomheder. Derfor omtales udvidet gennemgang også som erklæringsstandarden.

- Har Skatteministeriet i forlængelse af lempelsen i 2012 gennemført en tilfredsstillende indsats for at sikre, at virksomheder, der er berørt af lempelsen, betaler det, de skal, i skat?



Konklusion

Det er Rigsrevisionens vurdering, at Erhvervsministeriet og Skatteministeriet ikke har gennemført en tilfredsstillende indsats for at modvirke utilsigtede konsekvenser af lempelsen af revisionspligten i 2012.

Det fremgik af lovforslaget om at lempe revisionspligten, at Erhvervsstyrelsen skulle gennemføre en evaluering efter 3 år med henblik på at vurdere, om der var utilsigtede konsekvenser af at give holdingvirksomheder mulighed for at fravælge revision. Evalueringen skulle være gennemført i 2016, men blev først gennemført i 2018. Rigsrevisionen finder det utilfredsstillende, at Erhvervsministeriet ikke har leveret det, de stillede Folketinget i udsigt med lovforslaget. Rigsrevisionen finder, at det er en skærpende omstændighed, at Erhvervsstyrelsen samtidig stoppede sin årlige opfølgning på konsekvenserne af at lempe revisionspligten, som havde været praksis, siden revisionspligten blev lempet første gang i 2006. Ydermere fik Erhvervsstyrelsen i 2015 i et udkast til en analyse indikationer på, at der det første år efter lempelsen var flere fejl i årsregnskaber fra holdingvirksomheder, der havde fravalgt revision, sammenlignet med andre små virksomheder, der havde fravalgt revision. Indikationerne fik imidlertid ikke Erhvervsstyrelsen til at påbegynde den lovede evaluering, som skulle gennemføres umiddelbart efter. Erhvervsministeriet har beklaget over for Folketinget, at evalueringen på grund af manglende opmærksomhed på forpligtelsen ikke blev udarbejdet rettidigt.

Erhvervsstyrelsen har ikke alle de oplysninger, herunder oplysninger fra SKAT om bødeforlæg og domme, der skal til for at kontrollere, om virksomheder, der fravælger revision, lever op til betingelserne for at fravælge revision. Det finder Rigsrevisionen ikke tilfredsstillende. Erhvervsministeriet bør sikre, at ministeriet kan håndhæve sin egen lovgivning.

Skatteministeriet vurderede som led i den lovforberedende proces, at SKAT som følge af lempelsen skulle gennemføre en øget indsats på ca. 10 årsværk over for de virksomheder, der blev omfattet af de nye regler om fravalg af revision. Undersøgelsen har vist, at SKAT ikke har haft særskilt fokus på eller haft en øget indsats over for virksomheder, der har fravalgt revision. SKAT kan ikke opgøre, hvor mange resurser de har brugt på kontrol af disse virksomheder. I forbindelse med Rigsrevisionens undersøgelse har SKAT udarbejdet en opgørelse, der viser, at virksomheder, der har fravalgt revision, har været omfattet af SKATs kontroller i årene efter lempelsen. SKATs bidrag til Erhvervsstyrelsens evaluering var forsinket og forelå først i 2018. Det er først i forbindelse med evalueringen, at Skatteministeriet har fået viden om lempelsens skattemæssige konsekvenser. På trods af Skatteministeriets betænkeligheder ved at give holdingvirksomheder mulighed for at fravælge revision har SKAT efterfølgende hverken øget sin kontrolindsats eller før 2018 haft viden om lempelsens skattemæssige konsekvenser. Det finder Rigsrevisionen ikke tilfredsstillende.

Som nævnt havde Skatteministeriet betænkeligheder ved at give holdingvirksomheder mulighed for at fravælge revision. Det oplyste Skatteministeriet til Erhvervsministeriet i 2012 under den lovforberedende proces forud for lempelsen. Skatteministeriet vurderede, at det ville have negative konsekvenser for virksomhedernes skattebetaling. Skatteministeriets betænkeligheder førte bl.a. til, at det kom til at fremgå af lovforslaget om lempelsen, at der skulle udarbejdes en evaluering af lempelsen for at modvirke utilsigtede konsekvenser. Idet Skatteministeriet endte med at støtte lovforslaget, fremgik ministeriets indledende betænkeligheder ikke af lovforslaget, hvilket er normalt i en lovforberedende proces. Rigsrevisionen konstaterer, at den del af lovforslaget, der vedrørte holdingvirksomheders fritagelse for revisionspligt, ikke kom i høring hos relevante organisationer. Rigsrevisionen konstaterer, at Folketinget ikke blev tydeligt oplyst om dette.

Undersøgelsen har også vist, at Erhvervsministeriet ikke har fulgt særskilt op på, om holdingvirksomheders fritagelse for revisionspligt har ført til de forventede lettelser. Hvad angår udvidet gennemgang, har Erhvervsministeriets egne opgørelser vist, at udvidet gennemgang langt fra har medført den besparelse for virksomhederne, som Erhvervsministeriet estimerede i forbindelse med lovforslaget i 2012.

Det fremgår af Erhvervsstyrelsens evaluering fra 2018, at der er flere fejl i årsregnskaber fra holdingvirksomheder, der ikke har fået revisorbistand, end i årsregnskaber for holdingvirksomheder, der har fået revisorbistand, men at det ikke har væsentlig betydning for fejlniveauet, hvilken form for revisorydelse virksomhederne har fået. Erhvervsministeriet har ikke mulighed for at vurdere, om der i regnskaberne hos de reviderede virksomheder er fejl, der ville være opdaget ved en revision. Det fremgår af SKATs bidrag til Erhvervsstyrelsens evaluering, at der ikke er forskel på regelefterlevelsen på skatteområdet mellem små holdingvirksomheder med og uden revision af årsregnskabet. Erhvervsministeren har ikke på nuværende tidspunkt besluttet, hvordan der skal følges op på evalueringens resultater.

1.2. Baggrund

5. Revision af virksomheders årsregnskab har til formål at styrke tilliden til informationerne i årsregnskabet til gavn for en korrekt skatteopgørelse og for virksomhedens interessenter, herunder investorer, banker, leverandører, kunder og offentlige virksomheder. Reglerne om regnskabsaflæggelse og revision følger af årsregnskabsloven. Udgangspunktet i årsregnskabsloven er, at små virksomheder skal følge relativt få og generelle krav, mens større virksomheder skal følge flere og mere detaljerede krav.

Revision

Ved en revision kontrollerer revisor årsregnskabet og de informationer og omstændigheder, der ligger bag oplysningerne i regnskabet. Samtidig kontrollerer revisor, om regnskabet indeholder de oplysninger, loven kræver.

De 4 regnskabsklasser

De 4 regnskabsklasser i årsregnskabsloven følger EU's regnskabsdirektiv og er bestemt ud fra størrelsesgrænser for virksomhedernes nettoomsætning, balancesum og antal ansatte. De 4 regnskabsklasser er:

A: Gælder for enkeltmands-virksomheder mv. Disse er ikke forpligtet til at aflægge årsregnskab efter årsregnskabsloven.

B: Gælder for små virksomheder.

C: Gælder for mellemstore og store virksomheder.

D: Gælder for børsnoterede virksomheder og statslige aktieselskaber.

6. Årsregnskabsloven definerer i alt 4 såkaldte regnskabsklasser: A, B, C og D. De virksomheder, der blev berørt af lempelsen af revisionspligten i 2012, er omfattet af regnskabsklasse B og kaldes små virksomheder, jf. boks 1. Regnskabsklasse B omfatter ca. 97 % af danske virksomheder, der aflægger årsrapport efter årsregnskabsloven.

Boks 1**Regnskabsklasse B**

Reglerne i regnskabsklasse B gælder for små virksomheder. Små virksomheder defineres som virksomheder, der i 2 på hinanden følgende regnskabsår ikke overskrider 2 af følgende størrelser:

- en balancesum på 44 mio. kr.
- en nettoomsætning på 89 mio. kr.
- et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret på 50.

I 2012 var størrelsesgrænsen for nettoomsætning på 72 mio. kr. og for balancesum på 36 mio. kr.

Kilde: Årsregnskabslovens § 135.

7. Da Folketinget i december 2012 vedtog en ændring af årsregnskabsloven, som lempede revisionspligten for virksomhederne i regnskabsklasse B, var det tredje gang, at revisionspligten blev lempet. De 2 tidligere lempelser vedrørte også regnskabsklasse B. Ved den første lempelse i 2006 fik de mindste virksomheder i regnskabsklasse B mulighed for at fravælge revision, og i 2010 fik endnu flere små virksomheder mulighed for at fravælge revision. De 2 første lempelser omfattede ikke små holdingvirksomheder, der var eksplicit undtaget.

Den tredje lempelse, som er omdrejningspunktet for denne undersøgelse, trådte i kraft den 1. januar 2013 og bestod af 2 centrale elementer:

- Holdingvirksomheder i regnskabsklasse B fik mulighed for at fravælge revision af deres årsregnskab, hvis ikke de overskrider 2 af følgende 3 størrelsesgrænser:
 - en balancesum på 4 mio. kr.
 - en nettoomsætning på 8 mio. kr.
 - et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede på 12 i løbet af regnskabsåret
- Alle virksomheder i regnskabsklasse B fik mulighed for at anvende udvidet gennemgang som et billigere alternativ til revision af deres årsregnskab.

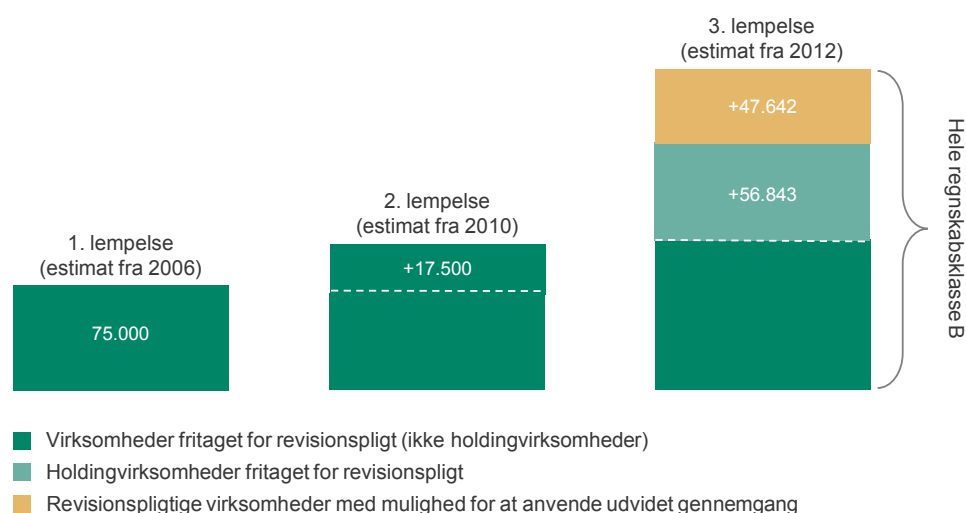
Med den tredje lempelse blev alle virksomheder i regnskabsklasse B således omfattet af lempet revisionspligt. Nogle virksomheder kunne helt fravælge revision, mens de resterende revisionspligtige virksomheder kunne anvende udvidet gennemgang som alternativ til revision.

8. Formålet med alle 3 lempelser har været at lette de administrative byrder for små virksomheder. Ved lempelsen i 2012 skønnede Erhvervsstyrelsen, at små holdingvirksomheders mulighed for at fravælge revision kunne spare erhvervslivet for 172 mio. kr. om året, og at indførelse af udvidet gennemgang kunne spare erhvervslivet for 236 mio. kr. om året.

9. Figur 1 giver et overblik over indholdet af de 3 lempelser af revisionspligten i 2006, i 2010 og i 2012.

Figur 1

Erhvervsministeriets estimater over antal virksomheder i regnskabsklasse B omfattet af de 3 lempelser af revisionspligten



Note: Figuren viser de estimater, som Erhvervsministeriet fremlagde i de 3 lovforslag om lempelser af revisionspligten. Estimaterne er upræcise, fordi Erhvervsministeriet ikke havde et præcist overblik over antallet af danske virksomheder før 2014, hvor årsregnskaberne blev digitaliseret.

Kilde: Rigsrevisionen på baggrund af lovforslagene L 50 2005-06 og L190 2009-10 samt på oplysninger fra Erhvervsministeriet.

Det fremgår af figur 1, at Erhvervsministeriet estimerede, at den første lempelse i 2006 fritog 75.000 virksomheder fra revisionspligt, og at lempelsen i 2010 fritog yderligere 17.500 virksomheder. Med lempelsen i 2012 fik holdingvirksomheder også mulighed for at fravælge revision, og Erhvervsministeriet estimerede, at yderligere knap 57.000 virksomheder dermed fik mulighed for at fravælge revision. Det fremgår også af figur 1, at knap 48.000 virksomheder i regnskabsklasse B var for store til at fravælge revision i 2012. Disse virksomheder fik med lempelsen i 2012 mulighed for at anvende udvidet gennemgang af deres årsregnskab som alternativ til revision.

Forskellige revisorydelser

10. De virksomheder i regnskabsklasse B, der som følge af lempelserne kan fravælge revision, kan frit vælge mellem 4 forskellige revisorydelser eller vælge slet ikke at involvere en revisor i udarbejdelsen af årsregnskabet. De 4 mulige revisorydelser er:

- revision
- udvidet gennemgang
- review
- assistance.

Erklæring

Revisor forsyner regnskabet med en erklæring. Af erklæringen fremgår revisors konklusion om årsregnskabet, dvs. om årsregnskabet giver et retvisende billede af virksomhedens økonomiske situation, og om regnskabet lever op til årsregnskabslovens krav. Virksomhedens valg af revisorydelse fremgår af erklæringen.

Den del af virksomhederne i regnskabsklasse B, der er for store til at kunne fravælge revision – og dermed fortsat er underlagt revisionspligt – kan efter lempelsen i 2012 vælge mellem ydelsen revision eller udvidet gennemgang af deres årsregnskab. Udvidet gennemgang er i lovmæssig forstand sidestillet med revision. Det betyder, at et regnskab med en erklæring om udvidet gennemgang – i lighed med et årsregnskab med en erklæring om revision – betragtes som et revideret regnskab.

De 4 revisorydelser adskiller sig ved omfanget af revisors gennemgang af årsregnskabet. Ydelserne giver derfor forskellig grad af sikkerhed for oplysningerne i regnskabet. Tabel 1 viser forskellene på de 4 revisorydelser i forhold til grad af sikkerhed, gennemsnitligt revisorhonorar, og hvorvidt ydelsen gør, at regnskabet karakteriseres som revideret.

Tabel 1

Revisorydelsers pris og grad af sikkerhed

Revisorydelse	Grad af sikkerhed for regnskabets rigtighed	Gennemsnitligt revisorhonorar (2017-priser)	Regnskabets status
Revision	Høj sikkerhed	15.400 kr.	Regnskabet er revideret.
Udvidet gennemgang	Begrænset sikkerhed+	13.860 kr.	
Review	Begrænset sikkerhed	10.780 kr.	Regnskabet er ikke revideret, dvs. virksomheden har fravalgt revision.
Assistance	Ingen sikkerhed	6.200 kr.	
Ingen revisor	Ingen sikkerhed	0 kr.	

Note: Det gennemsnitlige revisorhonorar er den gennemsnitlige pris for revisorydelsen for virksomheder i regnskabsklasse B.

Kilde: Rigsrevisionen på baggrund af oplysninger fra dels "Undersøgelse af det fremadrettede behov for revisionspligt", Erhvervsstyrelsen, 2018, dels FSR – Danske Revisorers hjemmesides om grader af sikkerhed ved forskellige revisorydelser.

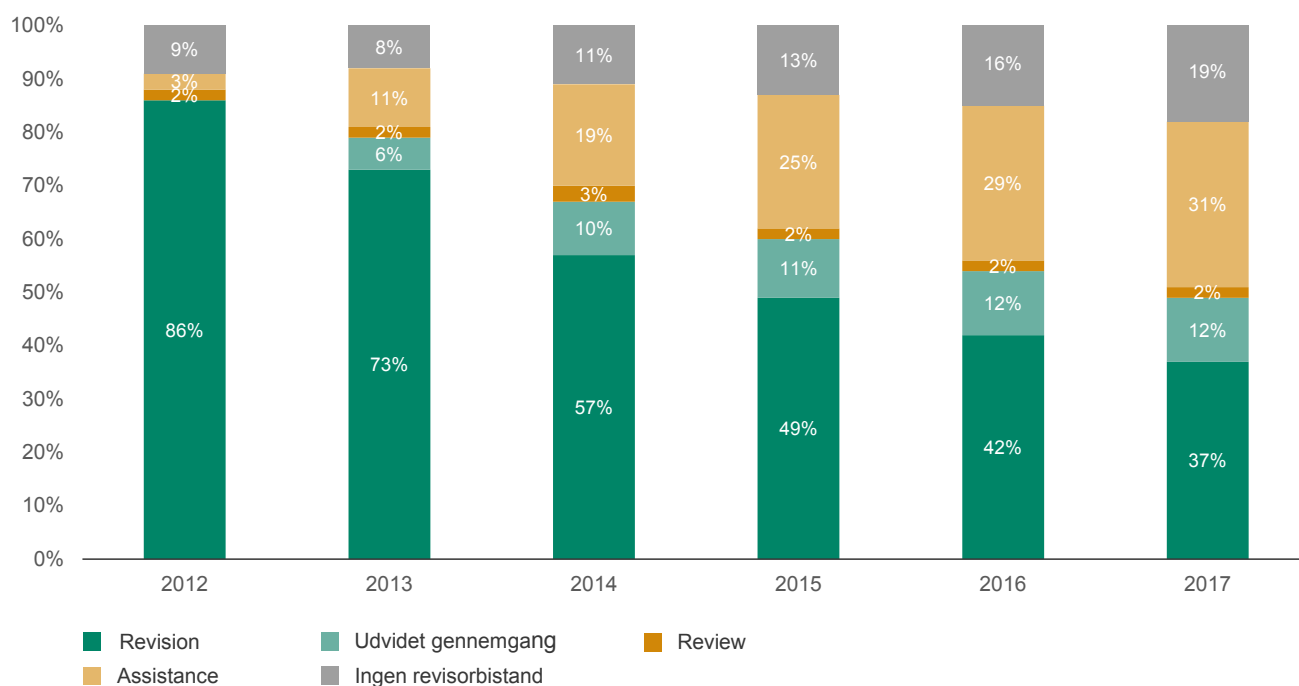
Det fremgår af tabel 1, at revision af årsregnskabet giver høj sikkerhed for regnskabets rigtighed. En udvidet gennemgang giver mindre sikkerhed end revision, men større sikkerhed end review. Det skyldes, at revisor ved en udvidet gennemgang udfører en række supplerende handlinger i forhold til et review, og disse handlinger er med til at øge sikkerheden. Assistance giver derimod ingen sikkerhed for regnskabets rigtighed.

Det er afspejlet i det gennemsnitlige revisorhonorar, hvor omfattende revisorydelserne er. Af tabellen ses det således, at revision er den dyreste ydelse, tæt efterfulgt af udvidet gennemgang. Det fremgår ligeledes, at assistance er en markant billigere ydelse end de andre revisorydelser.

11. De 3 lempelser har tilsammen gjort det muligt for langt størstedelen af virksomhederne i regnskabsklasse B at fravælge revision. Figur 2 viser udviklingen i anvendelse af de forskellige revisorydelser blandt virksomheder i regnskabsklasse B siden lempelsen af revisionspligten i 2012.

Figur 2

Valg af revisionsydelser for danske virksomheder i regnskabsklasse B



Kilde: "Effekten af lempet revisionspligt på det samlede skattegab", Copenhagen Economics for FSR – danske revisorer, 2018.

Det fremgår af figur 2, at der er en tendens til, at virksomheder i regnskabsklasse B i stigende grad fravælger revision af årsregnskabet, og især til fordel for assistance. I 2012, dvs. inden den seneste lempelse trådte i kraft, fik 86 % af virksomhederne ydelsen revision og havde dermed et revideret regnskab. I 2017 havde ca. 50 % af virksomhederne et revideret regnskab, heraf 12 % i form af udvidet gennemgang. Det fremgår ligeledes af tabellen, at 19 % af virksomhederne slet ikke har involveret en revisor i deres årsregnskab i 2017. Det er dobbelt så mange som i 2012.

De nyeste tal fra Erhvervsstyrelsen viser, at 90 % af virksomhederne i regnskabsklasse B havde mulighed for at fravælge revision i 2016.

Aktører i undersøgelsen

12. Erhvervsministeriet er ansvarlig for årsregnskabsloven og dermed for lempelsen af revisionspligten. Erhvervsstyrelsen er den styrelse under Erhvervsministeriet, der har til opgave at føre tilsyn med, at virksomhederne overholder reglerne i årsregnskabsloven. Til det formål skal Erhvervsstyrelsen stikprøvevis udtage og kontrollere et udvalg af de årsregnskaber, som virksomhederne indberetter til Erhvervsstyrelsen hvert år. Da revisionspligten blev lempet i 2012, fremgik det af lovforslaget, at Erhvervsministeriet skulle evaluere loven 3 år efter, den trådte i kraft.

13. SKAT (siden den 1. juli 2018 kaldet Skattestyrelsen) er den styrelse under Skatteministeriet, der har til opgave at sikre, at virksomhederne betaler det, de skal, i skat. Det sker bl.a. ved at kontrollere de selvangivelser, som virksomhederne udfylder hvert år. I forbindelse med at revisionspligten blev lempet i 2012, skulle SKAT gennemføre en øget indsats over for de berørte virksomheder. Den 1. juli 2018 trådte en ny organisering af skatteforvaltningen i kraft, og SKAT blev nedlagt og erstattet af 7 nye styrelser. De af SKATs opgaver, der er relevante for denne undersøgelse, er overgået til den nyoprettede Skattestyrelse. Da vores undersøgelsesperiode strækker sig tilbage til 2012, har vi for enkelthedens skyld valgt at bruge betegnelsen SKAT, også for perioden efter den 1. juli 2018.

1.3. Revisionskriterier, metode og afgrænsning

Revisionskriterier

14. Formålet med undersøgelsen er at vurdere, om Erhvervsministeriet og Skatteministeriet har gennemført en tilfredsstillende indsats for at modvirke utilsigtede konsekvenser af lempelsen af revisionspligten i 2012. Med en tilfredsstillende indsats mener vi, om Erhvervsministeriet og Skatteministeriet har gennemført de indsatser, som de hver især stillede Folketinget i udsigt med lovforslaget i 2012. Erhvervsstyrelsen skulle evaluere lovens bestemmelse om holdingvirksomheders mulighed for at fravælge revision 3 år efter lovens ikrafttræden. Erhvervsministeren skulle på baggrund af evalueringens resultater tage stilling til, om der var behov for ændringer i loven. Vi lægger også til grund for vurderingen, at Erhvervsministeriet har en generel forpligtelse til at følge med i egen lovgivning og dennes konsekvenser.

Det fremgik også af lovforslaget, at SKAT skulle bidrage til Erhvervsstyrelsens evaluering, og at holdingvirksomheders fritagelse for revisionspligt ville medføre behov for en øget indsats i SKAT svarende til ca. 10 årsværk årligt over for de virksomheder, der ville blive omfattet af de nye regler om fravalg af revision. Vi tager udgangspunkt i, at vurderingen af dette behov bør forventes at være afspejlet i SKATs efterfølgende indsats over for de berørte virksomheder.

De tiltag, der fremgik af lovforslaget, og som havde til formål at imødegå eventuelle uhensigtsmæssige konsekvenser af lempelsen, vedrørte fravalg af revision for holdingvirksomheder. På den baggrund har undersøgelsen mest vægt på den del af lempelsen, der handlede om fravalg af revision, og mindre vægt på den del, der handlede om indførelsen af udvidet gennemgang som alternativ til revision.

15. Derudover er det formålet med undersøgelsen at svare på de øvrige spørgsmål, som Statsrevisorerne stillede i forbindelse med deres anmodning i juni 2018, jf. bilag 1. Det drejer sig om spørgsmål vedrørende de oplysninger, Folketinget i 2012 fik om konsekvenserne af lempelsen, om Erhvervsstyrelsens og SKATs kontrol med de berørte virksomheder, om lempelsens betydning for regelefterlevelsen, og i hvilken grad formålet med at lempe revisionspligten er blevet indfriet.

16. Beretningen er disponeret, som følger:

Kapitel 2 handler om den lovforberedende proces forud for Erhvervsministeriets fremsættelse af lovforslaget i 2012. Formålet er at kortlægge, hvilke oplysninger Erhvervsministeriet havde om de mulige konsekvenser af lempelsen, og hvilke oplysninger ministeriet gav videre til Folketinget, da lovforslaget blev fremsat. Derved vil vi give Statsrevisorerne det faktuelle grundlag for at vurdere, om Folketinget i 2012 fik de fornødne oplysninger om konsekvenserne af lempelsen af revisionspligten.

Kapitel 3 handler om Erhvervsstyrelsens kontrol med de holdingvirksomheder, der har fravalgt revision. Erhvervsministeriet har ansvar for at administrere reglerne i årsregnskabsloven, herunder reglerne om holdingvirksomheders mulighed for at fravælge revision. Det betyder bl.a., at Erhvervsstyrelsen stikprøvevis skal udtage og undersøge modtagne årsregnskaber for at kontrollere, om årsregnskaberne indeholder væsentlige overtrædelser af lovgivningen. I den forbindelse undersøger vi også, hvor mange resurser Erhvervsstyrelsen har anvendt på at føre kontrol med holdingvirksomheder, der har fravalgt revision. Kapitlet handler også om Erhvervsstyrelsens opfølgning på lempelsens konsekvenser, dels i forhold til virksomhedernes regelefterlevelse, herunder den lovede evaluering, dels i forhold til indfrielsen af formålet med lempelsen, som var at lette byrderne for små virksomheder.

Kapitel 4 handler om SKATs kontrol med holdingvirksomheder, der har fravalgt revision i forlængelse af lempelsen i 2012, herunder hvor mange resurser SKAT har anvendt på at føre kontrol med disse virksomheder. Vi undersøger dernæst SKATs opfølgning på lempelsens skattemæssige konsekvenser, herunder SKATs bidrag til Erhvervsstyrelsens evaluering.

Metode

17. Vi har gennemført undersøgelsen på baggrund af skriftligt materiale, som vi har modtaget fra Erhvervsministeriet og Skatteministeriet. Det drejer sig om materiale vedrørende det lovforberedende arbejde forud for lempelsen af revisionspligten og materiale om de 2 ministeriers indsatser på baggrund af lempelsen. Vi har bl.a. gennemgået mailkorrespondancer mellem ministerierne om lovforberedelse og evaluering og dokumenter om både Erhvervsstyrelsens regnskabskontrol og SKATs skattekontrol med de små virksomheder, der er omfattet af lempelsen i 2012. Vi har derudover gennemgået dokumenter fra henholdsvis Folketingets Erhvervs-, Vækst- og Eksportudvalg og Folketingets Skatteudvalg. Endelig har vi gennemført interviews med Erhvervsministeriet, Erhvervsstyrelsen og SKAT.

18. Flere af Statsrevisorernes spørgsmål rettede sig mod konsekvenserne af lempelsen i 2012. Det fremgår af Rigsrevisionens notat fra september 2018 om tilrettelæggelsen af en større undersøgelse om lempelsen af revisionspligten i 2012, at vi ville undersøge, hvordan ministerierne selv har fulgt op på konsekvenserne af lempelsen. Vi har på den baggrund undersøgt, om ministerierne har fulgt op på, dels om lovens formål om at lette byrderne for små virksomheder er indfriet, dels om loven har haft utilsigtede konsekvenser i form af flere fejl i årsregnskaberne og ringere regelefterlevelse hos de virksomheder, der har fravalgt revision. Som ligeledes beskrevet i notatet fra september 2018 har vi inddraget den evaluering af lempelsen i 2012, som Erhvervsministeriet netop havde igangsat, da Rigsrevisionen modtog Statsrevisorernes anmodning om undersøgelsen.

19. Revisionen er udført i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision, jf. bilag 2.

Afgrænsning

20. Det gælder generelt for undersøgelsen, at vi undersøger forvaltningen af den lempelse af revisionspligten, der blev vedtaget i 2012, og ikke de 2 tidligere gennemførte lempelser i 2006 og i 2010. Undersøgelsesperioden er 2012-2018.

21. Statsrevisorernes spørgsmål og angivelse af, i hvilke kapitler, spørgsmålene bliver besvaret, fremgår af bilag 1. I bilag 2 er undersøgelsens metodiske tilgang beskrevet. Bilag 3 indeholder en ordliste, der forklarer udvalgte ord og begreber.

2. Den lovforberedende proces



Delkonklusion

I lovforslaget fra 2012 om at lempe revisionspligten blev Folketinget oplyst om, at lempelsen ikke forventedes at medføre negative økonomiske eller administrative konsekvenser for det offentlige, bortset fra et øget resursetræk hos SKAT, som skulle finansieres ved omprioritering inden for Skatteministeriets eksisterende økonomiske rammer. Skatteministeriet vurderede, at SKAT skulle anvende ca. 10 årsværk til en øget indsats over for de virksomheder, der fik mulighed for at fravælge revision som følge af lempelsen i 2012.

Vores kortlægning har vist, at Skatteministeriet i første omgang ikke ønskede at give holdingvirksomheder mulighed for at fravælge revision, fordi Skatteministeriet vurderede, at det ville have negative konsekvenser for virksomhedernes skattebetaling. På den baggrund foreslog Erhvervsstyrelsen at indarbejde 2 tiltag, hvorved man kunne fritage små holdingvirksomheder fra revisionspligt, uden at det ville medføre væsentlig skatteunddragelse. Det ene tiltag var en evaluering af revisionsfritagelsen efter 3 år, og det andet var en stramning af Erhvervsstyrelsens sanktionsmuligheder over for virksomhederne i tilfælde af ulovlige aktionærlån. Skatteministeriet støttede herefter lovforslaget. På den baggrund fremgik Skatteministeriets indledende betænkeligheder ikke af lovforslaget, hvilket er normalt i en lovforberedende proces.

Folketinget blev også oplyst om, at indførelsen af udvidet gennemgang forventedes at medføre besparelser for virksomhederne for ca. 236 mio. kr. årligt, og at holdingvirksomheders fritagelse for revisionspligt forventedes at medføre besparelser på 172 mio. kr. årligt. Erhvervsministeriet oplyste om det fulde besparelspotentiale ved lempelsen baseret på, at samtlige berørte virksomheder ville gøre brug af de lempede regler om revisionspligt, hvilket var den opgørelsesmetode, der blev anvendt til alle beregninger af administrative lettelser i perioden 2001-2015.

Kortlægningen viser også, at det kun var dele af lovforslaget, der blev sendt i høring hos en række erhvervsorganisationer og offentlige myndigheder. Forslaget om at indføre udvidet gennemgang var en del af høringen, hvorimod små holdingvirksomheders fritagelse for revisionspligt først blev en del af lovforslaget efter høringen. Dermed havde relevante organisationer ikke mulighed for at komme med eventuelle bemærkninger til små holdingvirksomheders fritagelse for revisionspligt. Rigsrevisionen konstaterer, at Folketinget ikke blev tydeligt oplyst om, at små holdingvirksomheders fritagelse for revisionspligt ikke var en del af høringen.

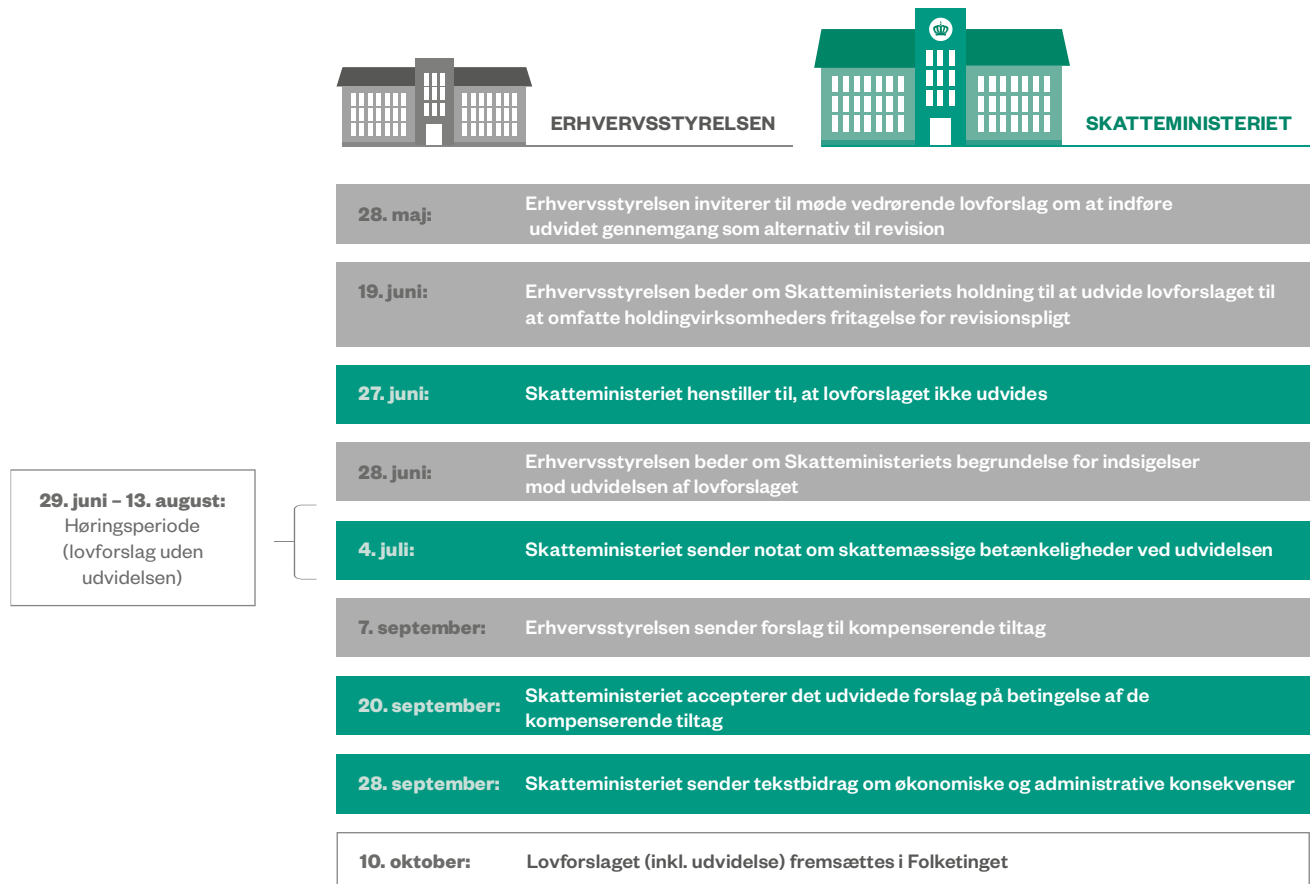
22. Dette kapitel handler om den lovforberedende proces, der gik forud for, at erhvervsministeren fremsatte lovforslaget om at lempe revisionspligten i oktober 2012. Statsrevisorerne har anmodet Rigsrevisionen om at undersøge, om Folketinget i 2012 fik de fornødne oplysninger om konsekvenserne af lempelsen af revisionspligten, herunder Skatteministeriets og SKATs betænkeligheder. Vi kortlægger, hvilke oplysninger Erhvervsministeriet havde om konsekvenserne af lempelsen, og hvilke oplysninger ministeriet gav til Folketinget i forbindelse med fremsættelsen af lovforslaget. Vi kortlægger først, hvilke oplysninger Erhvervsministeriet havde om lovforslagets økonomiske og administrative konsekvenser for det offentlige, og hvilke af disse oplysninger Folketinget modtog. Derefter kortlægger vi, hvilke oplysninger Erhvervsministeriet havde om de økonomiske konsekvenser for erhvervslivet, og hvilke af oplysningerne Folketinget fik.

I kortlægningen har vi lagt særlig vægt på de oplysninger, som Skatteministeriet gav til Erhvervsstyrelsen, der handlede om Skatteministeriets betænkeligheder ved at give holdingvirksomheder mulighed for at fravælge revision.

23. Det følger af Statsministeriets "Cirkulære om bemærkninger til lovforslag", at alle lovforslag bør indeholde bemærkninger, der over for Folketingets medlemmer og offentligheden uddyber lovforslagets indhold og giver et fyldestgørende grundlag for at vurdere forslagets begrundelse og forventede virkninger. Bemærkningerne skal dels indeholde et skøn over forslagets økonomiske og/eller administrative konsekvenser for det offentlige, dels indeholde en erhvervsøkonomisk konsekvensvurdering, såfremt forslaget forventes at medføre væsentlige konsekvenser for erhvervslivet.

2.1. Oplysninger om økonomiske og administrative konsekvenser for det offentlige

24. Ultimo maj 2012 indledte Erhvervsstyrelsen en dialog med Skatteministeriet om det lovforslag, der endte med at blive vedtaget i december 2012. Figur 3 viser de centrale nedslag i de 2 ministeriers drøftelser i perioden.

Figur 3**Drøftelser mellem Erhvervsstyrelsen og Skatteministeriet forud for lovforslaget i 2012**

Kilde: Rigsrevisionen på baggrund af materiale fra Erhvervsstyrelsen og Skatteministeriet.

Det fremgår af figur 3, at Erhvervsstyrelsen i maj 2012 tog kontakt til Skatteministeriet for at drøfte et forslag om at indføre udvidet gennemgang som alternativ til revision. Skatteministeriet havde ingen bemærkninger til forslaget.

I juni 2012 bad Erhvervsstyrelsen om Skatteministeriets holdning til at udvide lovforslaget, så små holdingvirksomheder fik mulighed for at fravælge revision. Hensigten var at sidestille holdingvirksomhederne med de andre små virksomheder, som havde haft mulighed for at fravælge revision som følge af lempelserne i 2006 og i 2010. Dette forslag gav anledning til en række drøftelser mellem de 2 ministerier, der løb frem til oktober 2012, hvor Erhvervsministeriet fremsatte det endelige lovforlag.

Skatteministeriet henstillede den 27. juni 2012 til, at lovforslaget ikke blev udvidet med muligheden for, at holdingvirksomheder kunne fravælge revision, da det ville medføre en dårligere regelefterlevelse. Erhvervsstyrelsen anførte hertil, at de politiske ordførere bakkede op om forslaget om helt at fritage små holdingvirksomheder fra revisionspligt, medmindre Skatteministeriet havde væsentlige indsigelser. Erhvervsstyrelsen pointerede samtidig, at fritagelsen var af stor betydning for Dansk Industri. Erhvervsstyrelsen bad Skatteministeriet om at tilkendegive, hvor væsentlige deres indsigelser var, og om at begrunde dem.

Ultimo juni 2012 sendte Erhvervsstyrelsen et udkast til lovforslag i høring hos en række erhvervsorganisationer og offentlige myndigheder. Udkastet indeholdt forslaget om at indføre udvidet gennemgang for små virksomheder, men ikke forslaget om at fritage små holdingvirksomheder for revision. Erhvervsstyrelsen modtog svar fra 23 organisationer og offentlige myndigheder. Høringssvarene blev senere afspejlet i det høringsnotat, som Folketinget modtog sammen med lovforslaget. Rigsrevisionen konstaterer, at det ikke fremgik eksplicit af hverken høringsnotatet eller af oversendelsesbrevet, at det kun var forslaget om at indføre udvidet gennemgang, der havde været en del af høringen.

Skatteministeriet sendte i juli 2012 et notat til Erhvervsstyrelsen vedrørende Skatteministeriets betænkeligheder i forhold til at give holdingvirksomheder mulighed for at fravælge revision. Skatteministeriet havde væsentlige betænkeligheder ved forslaget, da de vurderede, at det ville føre til en væsentlig svækkelse af regelefterlevelsen på skatte- og afgiftsområdet med stigende skattegab til følge, jf. boks 2.

Ulovlige aktionærlån

Når et selskab låner penge ud til selskabets ejere eller selskabets ledelse, fx til selskabets direktør, så kalder man det ofte for et aktionærlån eller et kapitalejerlån. Disse er som hovedregel ulovlige, jf. selskabslovens § 210.

Boks 2

Skatteministeriets skattemæssige betænkeligheder

SKAT henviste i notatet til data fra undersøgelser af virksomhedernes overholdelse af skatte- og afgiftsreglerne. Ifølge notatet viste disse undersøgelser, at et revideret årsregnskab havde betydning for det beløbsmæssige omfang af fejl i selskabsselvangivelser samt for andelen af selskaber uden vilje til at følge skatte- og afgiftsreglerne (modspillere).

SKAT fremhævede ligeledes i notatet, at forslaget ville svække SKATs muligheder for at sikre beskatning af ulovlige aktionærlån.

Endelig pointerede SKAT, at kravet om modificeret revisorpåtegning ved ulovlige aktionærlån potentielt kunne motivere selskaber – og specielt holdingselskaber – til ikke at involvere en revisor.

Kilde: "Erhvervsministeriets overvejelser om at fritage små holdingselskaber (omsætning op til 8 mio. kr.) for revisionspligt – skattemæssige betænkeligheder", Skatteministeriets notat af 28. juni 2012.

I september 2012 sendte Erhvervsstyrelsen et notat til Skatteministeriet med forslag til mulige modeller for, hvordan man kunne fritage små holdingvirksomheder fra revisionspligt, uden at det ville medføre væsentlig skatteunddragelse. Erhvervsstyrelsen oplyste i notatet, at der på baggrund af de tidligere lempelser af revisionspligten blev foretaget en årlig evaluering af erfaringerne med de 2 tidligere lempelser, og at der i det foreliggende lovforslag var lagt op til, at anvendelsen af udvidet gennemgang ville blive omfattet af disse årlige evalueringer. Erhvervsstyrelsen nævnte, at de årlige evalueringer også kunne omfatte erfaringer med holdingvirksomheders fravalg af revision.

Derudover foreslog Erhvervsstyrelsen at se nærmere på følgende model:

- at der blev indarbejdet en bestemmelse i lovforslaget om, at erfaringer med, at holdingvirksomheder fik mulighed for fravælge revision, skulle evalueres efter fx 2 år
- at Erhvervsstyrelsen fik styrket sine muligheder for at pålægge virksomhederne revision i tilfælde af ulovlige aktionærlån.

I september 2012 drøftede Erhvervsstyrelsen og Skatteministeriet den model, som Erhvervsstyrelsen havde foreslået. Skatteministeriet meddelte efterfølgende, at Skatteministeriet støttede forslaget om, at små holdingvirksomheder blev fritaget for revisionspligt under forudsætning af, at den skærpede sanktionsbestemmelse og evalueringsbestemmelsen blev indarbejdet i lovforslaget. Skatteministeriets oprindelige skattemæssige betænkeligheder blev derfor ikke viderebragt til Folketinget. Dette er normalt i en lovforberedende proces. Ministerier med forskellige ressortområder kan således have forskellige synspunkter, som kan give anledning til drøftelser og forhandlinger ministerierne imellem, før et lovforslag fremsættes.

Skatteministeriet udarbejdede et tekstbidrag til lovforslaget vedrørende den særlige evalueringsbestemmelse, som Erhvervsstyrelsen derefter indarbejdede i lovforslaget. Det fremgik bl.a., at holdingvirksomheders fritagelse for revisionspligt skulle tages op til revision i 2016. Tekstbidraget er gengivet i boks 3.

Boks 3

Skatteministeriets tekstbidrag om evalueringsbestemmelsen

"Det foreslås, at bestemmelsen i § 3 (revisionsfritagelse for små holdingvirksomheder) tages op til revision i 2016. Erhvervsstyrelsen vil til brug for denne revision i samarbejde med SKAT foretage en stikprøvebaseret undersøgelse af virkningerne af loven med særlig fokus på efterlevelsen af regnskabs- og skattelovgivningen i de selskaber, som fravælger revision, som følge af den nye fritagelsesbestemmelse. Det er tanken, at undersøgelsen munder ud i en rapport fra Erhvervsstyrelsen, som medlemmerne af følgegruppen til evaluering af revisionspligten får lejlighed til at drøfte, inden offentliggørelse. Afhængig af rapportens konklusion vil der herefter blive fremsat forslag til ændring af reglerne i årsregnskabsloven i folketingsåret 2016-17".

Kilde: Skatteministeriet, september 2012.

Efterfølgende udarbejdede Skatteministeriet endnu et tekstbidrag, som blev indarbejdet i lovforslaget. Det andet tekstbidrag handlede om lovforslagets økonomiske og administrative konsekvenser for Skatteministeriet. Det fremgik bl.a., at forslaget vurderedes at ville medføre behov for en øget indsats hos SKAT svarende til ca. 10 årsværk årligt, jf. boks 4.

Boks 4

Skatteministeriets tekstbidrag om lovforslagets økonomiske og administrative konsekvenser

"Forslaget vil medføre visse mindre udgifter til ændringer af selvangivelsessystemerne i SKAT. Det vurderes endvidere, at forslaget vil medføre behov for en øget indsats, herunder til en forebyggende indsats, i SKAT svarende til ca. 10 årsværk årligt over for de selskaber, der vil blive omfattet af de nye regler om revisionslempelse. Endelig vurderes det, at undersøgelsen af udviklingen i efterretteligheden hos de berørte selskaber vil medføre et ressourcetræk på op mod i alt 20 årsværk. Skatteministeriets udgifter vil blive fundet ved omprioritering af ressourcerne inden for eksisterende rammer".

Kilde: Skatteministeriet, september 2012.

25. Den 10. oktober 2012 fremsatte erhvervsministeren det samlede lovforslag i Folketinget. Forslaget indeholdt de 2 kompenserende tiltag, der var aftalt med Skatteministeriet, dvs. at Erhvervsministeriet skulle gennemføre en evaluering af holdingvirksomheders fritagelse for revisionspligt 3 år efter lovens ikrafttræden, og at Erhvervsstyrelsen fik styrket muligheden for at pålægge virksomhederne revision i tilfælde af ulovlige aktionærlån.

Derudover fremgik det af lovforslaget, at de hidtil gennemførte årlige evalueringer af lempelserne af revisionspligten fremover ville blive suppleret med erfaringer med anvendelse af udvidet gennemgang og holdingvirksomheders fravalg af revision, og at SKAT skulle gennemføre en øget indsats svarende til ca. 10 årsværk over for de virksomheder, der blev omfattet af lempelsen. Skatteministeriets udgifter ville blive fundet ved omprioritering af resurserne inden for eksisterende rammer. Endelig fremgik det, at lovforslaget ikke ville få økonomiske eller administrative konsekvenser for det offentlige på andre områder.

Resultater

Vores kortlægning viser, at Erhvervsstyrelsen i forbindelse med det lovforberedende arbejde blev bekendt med Skatteministeriets betænkeligheder ved at give holdingvirksomheder mulighed for at fravælge revision. Skatteministeriet udtrykte bekymring for, at forslaget ville føre til en væsentlig svækkelse af regelefterlevelsen på skatte- og afgiftsområdet med stigende skattegab som konsekvens. På den baggrund foreslog Erhvervsstyrelsen at indarbejde 2 tiltag, hvorved man kunne fritage små holdingvirksomheder fra revisionspligt, uden at det ville medføre væsentlig skatteunddragelse. Det ene var en evaluering af fritagelsen, og det andet var en stramning af Erhvervsstyrelsens sanktionsmuligheder over for virksomhederne i tilfælde af ulovlige aktionærlån. Skatteministeriet accepterede disse 2 kompenserende tiltag og støttede herefter lovforslaget. Derfor fremgik Skatteministeriets indledende betænkeligheder ikke af lovforslaget, hvilket følger normal procedure i en lovforberedende proces.

Folketinget blev oplyst om, at lovforslaget ikke forventedes at medføre negative økonomiske eller administrative konsekvenser for det offentlige, bortset fra et øget resursetræk hos SKAT, som skulle finansieres ved omprioritering inden for Skatteministeriets eksisterende økonomiske rammer. En del af dette resursetræk bestod af ca. 10 årsværk til en øget indsats over for de virksomheder, der ville blive omfattet af de nye regler om fravalg af revision.

Kortlægningen viser også, at det kun var dele af lovforslaget, der blev sendt i høring hos en række erhvervsorganisationer og offentlige myndigheder. Forslaget om at indføre udvidet gennemgang var en del af høringen, hvorimod forslaget om at give holdingvirksomheder mulighed for at fravælge revision først efter høringen blev en del af lovforslaget. Rigsrevisionen konstaterer, at Folketinget ikke blev tydeligt oplyst om, at denne del af lovforslaget ikke havde været i høring.

2.2. Oplysninger om økonomiske konsekvenser for erhvervslivet

26. Formålet med at lempe revisionspligten var at lette byrderne for de virksomheder, der med lovændringen fik mulighed for at fravælge revision eller at benytte udvidet gennemgang som alternativ til revision.

Af lovforslaget fra 2012 fremgik det, at små holdingvirksomheders mulighed for at fravælge revision vurderedes at ville medføre en lettelse på 172 mio. kr. årligt for erhvervslivet, og at indførelsen af udvidet gennemgang som alternativ til revision vurderedes at medføre lettelser for ca. 236 mio. kr. årligt for erhvervslivet.

Erhvervsstyrelsens beregninger tog udgangspunkt i data fra Erhvervsstyrelsens AM-VAB-database, jf. boks 5.

Boks 5**AMVAB**

AMVAB er en forkortelse for Aktivitetsbaseret Måling af Virksomhedernes Administrative Byrder og er den danske version af den internationalt anerkendte SCM-metode (Standard Cost Model).

AMVAB er blevet brugt til at identificere byrdefulde krav i lovgivningen. På den måde kan myndighederne få hjælp til, hvor de skal sætte ind for at lette de administrative byrder for virksomhederne.

I perioden 2004-2015 anvendte Erhvervsstyrelsen en AMVAB-database, hvor ministeriet årligt registrerede alle administrative byrder på tværs af al erhvervsregulering. Formålet med AMVAB-databasen var at følge op på den daværende VK-regerings målsætning om at lette de administrative byrder med op til 25 % i 2010 sammenlignet med niveauet fra 2004 til 2005.

Kilde: Erhvervsstyrelsen.

Erhvervsstyrelsens beregninger var baseret på antallet af virksomheder, der med lovændringen fik mulighed for henholdsvis at fravælge revision og anvende udvidet gennemgang som alternativ til revision, kombineret med de gennemsnitlige revisionsomkostninger for disse virksomheder. Beregningerne tog udgangspunkt i følgende præmisser:

FSR – danske revisorer

FSR – danske revisorer er en organisation inden for revision, regnskab, skat og virksomhedsøkonomi, som repræsenterer revisorbranchen i Danmark.

- Udvidet gennemgang ville spare virksomhederne for mindst 25 % af omkostningerne til revisors honorar i forhold til revision. Erhvervsstyrelsen har oplyst, at dette blev skønnet af FSR – Danske Revisorer.
- De holdingvirksomheder, der fik mulighed for at fravælge revision, ville ikke længere have omkostninger til nogen form for revisorydelser.
- Samtlige virksomheder, der havde mulighed for at fravælge revision eller at vælge udvidet gennemgang som alternativ til revision, ville benytte sig af det.

Den daværende beregningsmetode tog således ikke højde for, at nogle virksomheder enten valgte fortsat at lade deres årsregnskab revidere, selv om de ikke længere var forpligtede til det, eller de valgte en af de øvrige og billigere revisorydelser, jf. tabel 1. Denne opgørelsesmetode blev anvendt til alle beregninger af administrative lettelser i perioden 2001-2015. I januar 2015 blev AMVAB-metoden ændret, så de administrative lettelser alene opgøres for den andel af de berørte virksomheder, der forventes at gøre brug af dem.

Resultater

Vores kortlægning viser, at Erhvervsministeriet estimerede, at indførelsen af udvidet gennemgang ville medføre en lettelse på 236 mio. kr. for erhvervslivet, og at holdingvirksomheders mulighed for at fravælge revision ville medføre en lettelse på 172 mio. kr. Folketinget blev oplyst om disse forventede lettelser i lovforslaget. De forventede lettelser var baseret på en antagelse om, at samtlige virksomheder, der fik mulighed for at fravælge revision, ville gøre det, og at de resterende ville anvende udvidet gennemgang. Denne beregningsmetode var på daværende tidspunkt den gængse metode ved beregning af administrative lettelser.

3. Erhvervsministeriets indsats



Delkonklusion

Det er Rigsrevisionens vurdering, at Erhvervsministeriet ikke har gennemført en tilfredsstillende indsats for at modvirke fejl og svindel i virksomheders årsregnskaber som følge af lempelsen af revisionspligten i 2012.

Det fremgik af lovforslaget fra 2012, at Erhvervsstyrelsen skulle gennemføre en evaluering efter 3 år med henblik på at vurdere, om der var utilsigtede konsekvenser af at give holdingvirksomheder mulighed for at fravælge revision. Evalueringen skulle være gennemført i 2016, men blev først gennemført i 2018. Rigsrevisionen finder det utilfredsstillende, at Erhvervsministeriet ikke har leveret det, de stillede Folketinget i udsigt med lovforslaget. Rigsrevisionen finder, at det er en skærpende omstændighed, at Erhvervsstyrelsen samtidig stoppede sin årlige opfølgning på konsekvenserne af at lempe revisionspligten, som havde været praksis, siden revisionspligten blev lempet første gang i 2006. Ydermere fik Erhvervsstyrelsen i 2015 i et udkast til en analyse indikationer på, at der det første år efter lempelsen var flere fejl i årsregnskaber fra holdingvirksomheder, der havde fravalgt revision, sammenlignet med andre små virksomheder, der havde fravalgt revision. Indikationerne fik imidlertid ikke Erhvervsstyrelsen til at påbegynde den lovede evaluering, som skulle gennemføres umiddelbart efter. Erhvervsministeriet har beklaget over for Folketinget, at evalueringen på grund af manglende opmærksomhed på forpligtelsen ikke blev udarbejdet rettidigt.

Undersøgelsen har vist, at Erhvervsstyrelsen ikke har de fornødne oplysninger, herunder oplysninger fra SKAT om bødeforlæg og domme, til at kunne kontrollere, om virksomheder, der fravælger revision, opfylder lovens betingelserne for at måtte fravælge revision. Det finder Rigsrevisionen ikke tilfredsstillende. Erhvervsministeriet bør sikre, at ministeriet kan håndhæve sin egen lovgivning.

Reglerne for, hvornår ulovlige aktionærlån kan medføre, at Erhvervsstyrelsen pålægger en virksomhed revision, blev strammet med lempelsen i 2012. Undersøgelsen har vist, at styrelsen først i 2015 har anvendt muligheden for at pålægge virksomheder revision i tilfælde af ulovlige aktionærlån. Det finder Rigsrevisionen ikke tilfredsstillende.

Udover ovenstående vurderinger, har undersøgelsen vist, at Erhvervsstyrelsen ikke kan opføre, i hvilket omfang holdingvirksomheder uden revision er blevet kontrolleret, eller hvor mange resurser styrelsen har brugt på kontrol af denne gruppe virksomheder. Det hænger bl.a. sammen med, at Erhvervsstyrelsen ikke systematisk har opgjort, om de kontrollerede årsregnskaber er reviderede eller ej, og at styrelsen ikke har haft en særlig kontrolindsats over for holdingvirksomheder uden revision. Virksomheder, der har fravalgt revision, kan i lighed med øvrige virksomheder blive kontrolleret, hvis de er omfattet af én af Erhvervsstyrelsens kontrolindsatser eller automatiske kontroller.

Erhvervsstyrelsen har ikke fulgt særskilt op på, om holdingvirksomheders fritagelse for revisionspligt har ført til de forventede lettelser. Hvad angår udvidet gennemgang, har Erhvervsstyrelsens egne opgørelser vist, at udvidet gennemgang langt fra har medført den lettelse for virksomhederne, som var forventet ved lovændringen i 2012.

Erhvervsstyrelsen konkluderer i evalueringen fra 2018, at der er flere fejl i årsregnskaber fra holdingvirksomheder, der ikke har fået revisorbistand, end i årsregnskaber for holdingvirksomheder, der har fået revisorbistand, men at det ikke har væsentlig betydning for fejlniveauet, hvilken form for revisorydelse virksomhederne har fået. Erhvervsministeriet har ikke mulighed for at vurdere, om der i regnskaberne hos de reviderede virksomheder er fejl, der ville være opdaget ved en revision. Det fremgik også af lovforslaget i 2012, at erhvervsministeren på baggrund af evalueringen skulle tage stilling til, om der var behov for ændringer i loven. Erhvervsministeren har ikke på nuværende tidspunkt besluttet, hvordan der skal følges op på evalueringens resultater.

27. Dette kapitel handler om, hvorvidt Erhvervsministeriet har gennemført en tilfredsstillende indsats for at modvirke fejl og svindel i virksomheders årsregnskaber som følge af lempelsen af revisionspligten i 2012. Vi undersøger først, om Erhvervsministeriet har ført kontrol med holdingvirksomheder, der har fravalgt revision. Dernæst, om Erhvervsministeriet har fulgt op på konsekvenserne af lempelsen, dvs. både holdingvirksomheders mulighed for fravalg af revision og indførelsen af udvidet gennemgang.

3.1. Kontrol med holdingvirksomheder

28. Vi har undersøgt Erhvervsstyrelsens kontrol med holdingvirksomheder, der har fravalgt revision. Det har vi gjort ved først at undersøge, om Erhvervsstyrelsen har vurderet risikoen for fejl i årsregnskaber fra disse virksomheder og har tilrettelagt kontrollen på baggrund af den risikovurdering. Dernæst har vi undersøgt, hvilken kontrol Erhvervsstyrelsen har gennemført med de pågældende virksomheder, og hvor mange resurser Erhvervsstyrelsen har brugt på denne kontrol. Derefter har vi undersøgt, om Erhvervsstyrelsen har kontrolleret, om virksomheder, der fravælger revision, overholder betingelserne for fravalg af revision. Afslutningsvist har vi undersøgt, om Erhvervsstyrelsen har benyttet sig af muligheden for at pålægge virksomheder revision i tilfælde af ulovlige kapitalejerlån, som blev strammet i forbindelse med lempelsen på baggrund af SKATs betænkeligheder.

Risikovurdering og tilrettelæggelse af kontrol

Risikovurdering

29. Som beskrevet i kapitel 2, vurderede Erhvervsministeriet i lovforslaget, at lempelsen ikke ville få økonomiske eller administrative konsekvenser for det offentlige – ud over et øget resursetræk hos SKAT. Erhvervsministeriet påpegede dog, at lempelsen kunne medføre en særlig risiko for ulovlige aktionærlån, hvilket også blev afspejlet i en stramning af Erhvervsstyrelsens muligheder for at pålægge virksomhederne revision i tilfælde af ulovlige aktionærlån. Erhvervsministeriet har ikke kunnet finde dokumenter, der belyser, hvorfor lempelsen ikke skønnedes at have væsentlige økonomiske eller administrative konsekvenser for det offentlige. Styrelsen har desuden oplyst, at der ikke på baggrund af lempelsen, herunder den omtalte risiko for ulovlige aktionærlån, blev foretaget en risikoanalyse til brug for styrelsens kontrolindsats.

Tilrettelæggelse

30. Det følger af årsregnskabsloven, at Erhvervsstyrelsen stikprøvevist skal udtage og undersøge modtagne årsregnskaber for at konstatere åbenbare brud på reglerne. Styrelsen modtager hvert år ca. 270.000 digitale årsregnskaber fra danske virksomheder. Lovforslaget indeholdt ikke krav om, at Erhvervsstyrelsen skulle føre en særlig kontrol med de virksomheder, der fravalgte revision som følge af lempelsen.

Erhvervsstyrelsens kontrol af årsregnskaber er inddelt i 2 faser: dels en digital modtagekontrol, som allerede ved indberetningen af årsregnskabet automatisk kontrollerer visse nærmere definerede fejl, dels manuelle kontroller. Styrelsen tilrettelægger sine manuelle kontroller ud fra specifikke indsatser. Indsatser kan være politisk bestemte eller udvalgt af styrelsen selv. Inden for de enkelte indsatser udvælger Erhvervsstyrelsen virksomheder til kontrol på baggrund af en vurdering af, hvilke parametre der hænger sammen med en øget risiko for fejl i regnskabet. Foruden de kontroller, som styrelsen gennemfører inden for de specifikke indsatser, foretager styrelsen årligt et mindre antal fulde kontroller, som er særligt grundige kontroller med udvalgte virksomheder.

Indsatser

Erhvervsstyrelsens indsats var i 2018 bl.a. rettet mod ulovlige aktionærlån, revisorforbehold i erklæringer (reviderede regnskaber) og økonomisk kriminalitet.

Risikoparametre

Inden for hver kontrolindsats udvælges virksomheder på baggrund af relevante risikoparametre. Det kan bl.a. være overvurdering af omsætning og aktiver, personsammenfald eller revisorforbehold.

Fuld kontrol

Ved en fuld kontrol gennemgås hele regnskabet som udgangspunkt med henblik på at identificere om regnskabet indeholder væsentlige fejl eller mangler eller indikationer herpå. En fuld kontrol af regnskabet afviger således fra de specifikke kontrolindsatser, hvor der som udgangspunkt alene fokuseres på et bestemt forhold, hvilket fx kan være ulovlige aktionærlån. Sagerne bliver startet på baggrund af en væsentlighedsvurdering og kan blive identificeret på baggrund af forskellige kilder som fx tredjemandshenvendelser, presse, aktindsigt og afledte sager.

31. Undersøgelsen har vist, at Erhvervsstyrelsen i undersøgelsesperioden ikke har haft en indsats målrettet holdingvirksomheder eller mod virksomheder generelt, der har fravalgt revision. Men virksomheder, der har fravalgt revision, herunder holdingvirksomheder, kan i lighed med andre virksomheder blive kontrolleret, hvis de er omfattet af én af styrelsens indsatser eller automatiske kontroller.

Erhvervsstyrelsen udvælger ikke i praksis virksomheder til kontrol inden for de enkelte indsatser på baggrund af, om virksomhederne/årsregnskabet er revideret eller ej. Styrelsen har oplyst, at det i stedet er væsentligheden af fejlen eller overtrædelser, som har betydning for, om en virksomhed udvælges til kontrol. I en kontrolindsats rettet mod ulovlige aktionærlån har Erhvervsstyrelsen udvalgt virksomheder til kontrol baseret på størrelsen af aktionærlånet, der er noteret i årsregnskabet, uanset om der er tale om et revideret årsregnskab eller ej. Ifølge Erhvervsstyrelsen er det dog nemmere for en virksomhed at skjule eller at notere et ulovligt aktionærlån et forkert sted i et ikke-revideret årsregnskab. Fravalg af revision har imidlertid ikke indgået som en særlig risikofaktor i udvælgelsen af virksomheder til kontrol i indsatserne mod ulovlige kapitalejerlån. Erhvervsstyrelsen har oplyst, at styrelsen har fokus på at blive bedre til at finde lån, der er noteret det forkerte sted eller skjult i såvel reviderede som ikke-reviderede regnskaber.

Erhvervsstyrelsen stiller ikke krav om, at virksomhederne ved indberetning af årsregnskabet skal oplyse, om de er holdingvirksomheder. På den baggrund har Erhvervsstyrelsen ikke overblik over, hvilke virksomheder der er holdingvirksomheder. Det betyder, at styrelsen ikke løbende har kunnet følge udviklingen i fejl eller svindel i holdingvirksomheders årsregnskaber efter lempelsen i 2012. Når en virksomhed indberetter årsrapport til Erhvervsstyrelsen, skal virksomheden oplyse, om revision er fravalgt, men ikke, om der er tale om en holdingvirksomhed.

Gennemførte kontroller

32. Erhvervsstyrelsen kan ikke opgøre omfanget af kontrol med holdingvirksomheder eller med andre virksomheder, der har fravalgt revision. Det skyldes dels, at styrelsen som nævnt ikke har overblik over, hvilke virksomheder der er holdingvirksomheder, dels at styrelsen ikke i forbindelse med sagsbehandlingen har foretaget en konsekvent registrering af, om regnskaber, der er blevet kontrolleret, er revideret eller ej. Erhvervsstyrelsen har heller ikke overblik over, hvor mange resurser der er brugt på kontrol med holdingvirksomheder eller på kontrol med øvrige virksomheder, der har fravalgt revision. Erhvervsstyrelsen har oplyst, at det fremover er planen, at det for alle kontrolsager skal registreres, hvilken revisorydelse den pågældende virksomhed har modtaget.

33. Fra 2017 blev kapitalejerlån i visse tilfælde lovlige, jf. en ændring af selskabsloven. Af lovforslaget om ændringen af selskabsloven fremgik det, at Erhvervsstyrelsen fortsat ville kontrollere ulovlige aktionærlån, og at indsatsen primært ville fokusere på virksomheder, der har fravalgt revision. Erhvervsstyrelsen har i 2018 haft en særlig indsats i forhold til at kontrollere alle de årsregnskaber, hvor det eksplicit er oplyst, at der er optaget aktionærlån af en vis størrelse. Det gjaldt både reviderede og ikke-reviderede årsregnskaber. I denne indsats har styrelsen pr. 1. november 2018 rejst 1.300 sager med påbud om inddrivelse af ulovlige aktionærlån, hvoraf ikke-reviderede årsregnskaber udgjorde ca. 60 %. Her skal det bemærkes, at denne indsats ikke omfatter aktionærlån, som er noteret det forkerte sted i årsregnskabet eller forsøgt skjult.

Lov om ændring af selskabsloven og årsregnskabsloven, lov nr. 1547 af 13. december 2016 (lovforslag L 23 2016-17).

Kontrol af betingelser for fravalg af revision

34. De virksomheder, der ønsker at fravælge revision, herunder holdingvirksomheder, skal opfylde en række betingelser, som følger af årsregnskabsloven. Betingelserne handler i første omgang om virksomhedens størrelse, jf. boks 6.

Boks 6

Størrelsesgrænser for fravalg af revision

Virksomheder i regnskabsklasse B kan fravælge revision, hvis virksomheden i 2 regnskabsår i træk ikke overskrider 2 af følgende 3 størrelsesgrænser:

- en balancesum på 4 mio. kr.
- en nettoomsætning på 8 mio. kr.
- et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede på 12 i løbet af regnskabsåret.

Kilde: Årsregnskabsloven § 135.

Erhvervsstyrelsen har ikke registerdata, som giver alle de oplysninger, der er nødvendige for at kontrollere, om størrelsesgrænserne er overholdt – og dermed om en virksomhed retmæssigt må fravælge revision. I undersøgelsesperioden har Erhvervsstyrelsen manglet oplysninger om 2 af størrelsesgrænserne. Det drejer sig om:

- *antal ansatte*
- virksomhedens *nettoomsætning*.

Hvad angår *antal ansatte*, har Erhvervsstyrelsen i perioden 2013-2016 ikke kunnet kontrollere for dette forhold, da virksomhederne indtil 2016 ikke havde pligt til at oplyse om antallet af ansatte i årsregnskabet.

Hvad angår virksomhedernes *nettoomsætning* er virksomhederne ikke forpligtet til at oplyse om dette i årsregnskabet. Erhvervsstyrelsen har oplyst, at styrelsen i praksis kan bruge virksomhedernes bruttofortjeneste til at få en indikation af, hvorvidt virksomhedens nettoomsætning er i nærheden af den tilladte grænse.

35. Ud over størrelsesgrænserne fastlægger årsregnskabsloven en række betingelser for, hvornår en virksomhed ikke må fravælge revision, uanset om virksomheden overholder de ovennævnte størrelsesgrænser. Det drejer sig bl.a. om de forhold, der fremgår af boks 7.

Boks 7

Andre betingelser for fravalg af revision

Virksomheder, der ikke kan fravælge revision – uanset deres størrelse:

- Hvis virksomheden er en erhvervsdrivende fond eller et medarbejderinvesteringsselskab.
- Hvis virksomheden eller den, som har bestemmende indflydelse over virksomheden, accepterer et bødeforlæg eller som led i en straffesag dømmes for overtrædelse af selskabslovgivningen, regnskabslovgivningen eller skatte- og afgiftslovgivningen. Tilsvarende gælder, hvis en tilknyttet virksomhed accepterer et bødeforlæg.
- Hvis virksomheden ikke har oplyst om fravalg af revision i det forudgående årsregnskab (gælder kun det år virksomheden går fra at blive revideret til at fravælge revision).
- Hvis virksomheden ikke har oplyst om fravalg af revision i virksomhedens stiftelsesdokument eller dertilhørende vedtægter.
- Hvis Erhvervsstyrelsen ved en undersøgelse af årsregnskabet konstaterer væsentlige fejl eller mangler i årsregnskabet i forhold til selskabs- eller regnskabslovgivningen. Erhvervsstyrelsen kan i disse tilfælde træffe afgørelse om, at en virksomhed ikke kan anvende muligheden om fravalg af revision i indværende og i de kommende 2 år.

Kilde: Årsregnskabslovens § 135 og § 10a og selskabslovens § 27.

Erhvervsstyrelsen mangler oplysninger om, hvorvidt virksomheden har modtaget et bødeforlæg eller en dom om overtrædelse af skatte- og afgiftslovgivningen. Disse oplysninger har SKAT. Der er imidlertid ikke enighed mellem de 2 ministerier om hjemlen til udveksling af oplysningerne, hvorfor Erhvervsstyrelsen ikke siden 2013 har modtaget oplysninger om bødeforlæg og domme fra SKAT. SKAT har til denne undersøgelse opgjort, at SKAT i 2013 videresendte 5 bødeforlæg, og domme til Erhvervsstyrelsen.

Vores undersøgelse har vist, at Erhvervsstyrelsen og SKAT løbende har haft en dialog om, hvorvidt der er hjemmel til videregivelse af oplysningerne fra SKAT, men ikke er nået frem til en løsning. Erhvervsstyrelsen og SKAT har oplyst, at de hurtigst muligt vil afdække eventuelle udestående juridiske barrierer mv. for, at der kan ske udveksling af oplysningerne til brug for Erhvervsstyrelsens håndhævelse af årsregnskabsloven, og sikre, at der herefter iværksættes en procedure for en sådan udveksling.

Som følge af den manglende deling af oplysninger om bødeforlæg og domme kan Erhvervsstyrelsen ikke kontrollere for dette forhold i deres kontrol af betingelser for fravalg af revision. Det betyder, at virksomheder, der har modtaget bødeforlæg eller dom for overtrædelse af skatte- og afgiftslovgivningen, reelt har kunnet fravælge revision af deres årsregnskab, selv om loven netop ikke tillader disse virksomheder at fravælge revision.

Erhvervsstyrelsen har således ikke på noget tidspunkt haft adgang til at kontrollere for samtlige af betingelserne for, om en virksomhed må fravælge revision, og dermed sikre, at de virksomheder, der fravælger revision, lever op til reglerne herfor.

36. Erhvervsstyrelsen kontrollerer ikke automatisk, om virksomheder, der fravælger revision, opfylder betingelserne for fravalg i forbindelse med virksomhedernes indberetning af årsregnskabet. Det eneste forhold, der kontrolleres automatisk, er, om virksomheden er en erhvervsdrivende fond. De øvrige betingelser, Erhvervsstyrelsen har oplysninger om, kontrolleres alene i de tilfælde, hvor styrelsen foretager en fuld kontrol af årsregnskabet og således ikke i forbindelse med de specifikke indsatser. Erhvervsstyrelsen har opgjort, at styrelsen i perioden 2013-2018 i gennemsnit har foretaget 153 fulde kontroller om året.

Pålæggelse af revision ved ulovlige aktionærlån

37. Erhvervsstyrelsen har mulighed for at pålægge virksomheder revision i tilfælde af ulovlige aktionærlån, jf. årsregnskabslovens § 135, stk. 7. I forbindelse med lempelsen i 2012 blev det vurderet, at lempelsen kunne medføre en særlig risiko for ulovlige aktionærlån. Derfor fik Erhvervsstyrelsens styrket sine muligheder for at pålægge virksomhederne revision i tilfælde af ulovlige aktionærlån. Det kom således til at fremgå af loven, at Erhvervsstyrelsen altid kan beslutte, at virksomheder ikke kan fravælge revision, hvis der er ydet ulovlige aktionærlån af en ikke ubetydelig størrelse, eller der har været gentagne overtrædelser af forbuddet.

38. Erhvervsstyrelsen har opgjort, hvor mange gange styrelsen har benyttet sin hjemmel til at pålægge virksomheder revision i tilfælde af ulovlige aktionærlån i perioden 2013-2018, jf. tabel 2. Erhvervsstyrelsen kan ikke opgøre, hvilke af påbuddene om revision der er givet til holdingvirksomheder.

Tabel 2

Antal påbud om revision på baggrund af ulovlige aktionærlån

Kontrolår	2013	2014	2015	2016	2017	2018 ¹⁾	I alt
Antal påbud om revision	0	0	70	84	51	87	292

¹⁾ Opgjort pr. 3. september 2018.

Note: Sager omfatter både virksomheder, som er revideret, og som fratages muligheden for at fravælge revision, og de virksomheder, som ikke er revideret, men som påbydes revision fremadrettet.

Kilde: Erhvervsstyrelsen.

Det fremgår af tabel 2, at Erhvervsstyrelsen i perioden 2013-2018 i alt gav 292 påbud om revision på baggrund af virksomheders ulovlige aktionærlån. Der blev ikke givet påbud om revision i 2013 og i 2014. Det skyldes, at styrelsen først i 2015 begyndte at anvende muligheden for at pålægge revision i sager om ulovlige kapitalejerlån.

39. Erhvervsstyrelsen har oplyst, at styrelsen foretager en delvist manuel opfølgning i de sager, hvor virksomheder er påbudt revision fremadrettet. Der er således ikke på nuværende tidspunkt en automatisk løsning, der sikrer, at årsregnskaber, hvor der er påbudt revision, afvises ved indberetningen, hvis regnskabet ikke er revideret. Styrelsen har endvidere oplyst, at der er udarbejdet en plan for en sådan automatisk løsning.

I sager om ulovlige aktionærlån har Erhvervsstyrelsen fast praksis om at pålægge revision i de 2 kommende år, men i sager, hvor styrelsen har konstateret væsentlige fejl eller mangler i den gældende årsrapport, og hvor Erhvervsstyrelsen kræver udarbejdelse af nyt regnskab, vil virksomheden endvidere kunne blive pålagt revision af indværende regnskabsår.

Resultater

Erhvervsstyrelsen har ikke foretaget en nærmere vurdering af risikoen for fejl i årsregnskaber fra holdingvirksomheder, der har fravalgt revision, til brug for styrelsens kontrolindsats.

Erhvervsstyrelsen har ikke haft særsilt fokus på holdingvirksomheder, der har fravalgt revision i tilrettelæggelsen eller i gennemførelsen af regnskabskontrollen. Virksomheder, der har fravalgt revision, herunder holdingvirksomheder, kan i lighed med reviderede virksomheder blive kontrolleret, hvis de er omfattet af én af Erhvervsstyrelsens kontrolindsatser eller automatiske kontroller. Styrelsen har dog ikke overblik over, hvor ofte det er sket, fordi Erhvervsstyrelsen ikke systematisk har opgjort, om de virksomheder, der er blevet kontrolleret, har fravalgt revision eller ej. Erhvervsstyrelsen kan heller ikke opgøre forbrug af resurser til kontrol med holdingvirksomheder eller øvrige virksomheder, der har fravalgt revision. Erhvervsstyrelsen har oplyst, at det fremover er planen, at det for alle controlsager skal registreres, hvilken revisorydelse den pågældende virksomhed har modtaget.

Undersøgelsen viser, at Erhvervsstyrelsen ikke har sikret sig adgang til alle de oplysninger, der skal til for at kontrollere, om en virksomhed lever op til betingelserne for at fravælge revision, herunder SKATs oplysninger om bødeforlæg og domme. Der er uenighed mellem Erhvervsstyrelsen og SKAT om udveksling af oplysningerne, hvorfor Erhvervsstyrelsen ikke modtager oplysningerne. Som følge af den manglende deling af oplysninger om bødeforlæg og domme kan Erhvervsstyrelsen ikke kontrollere for dette forhold i deres kontrol af betingelser for fravalg af revision. Det betyder, at virksomheder, der har modtaget bødeforlæg eller dom for overtrædelse af skatte- og afgiftslovgivningen, reelt har kunnet fravælge revision af deres årsregnskab, selv om loven netop ikke tillader disse virksomheder at fravælge revision. Erhvervsstyrelsen og SKAT har oplyst, at de hurtigst muligt vil afdække eventuelle udestående juridiske barrierer mv. for, at der kan ske udveksling af oplysningerne.

Reglerne for, hvornår ulovlige aktionærlån kan medføre, at Erhvervsstyrelsen pålægger en virksomhed revision, blev strammet med lempelsen i 2012. Undersøgelsen viser dog, at Erhvervsstyrelsen først fra 2015 har anvendt muligheden for at pålægge virksomheder revision i tilfælde af ulovlige aktionærlån. Der er ikke på nuværende tidspunkt en automatisk løsning, der sikrer, at årsregnskaber, hvor der er påbudt revision, afvises ved indberetningen, hvis regnskabet ikke er revideret.

3.2. Opfølgning på konsekvenser af lempelsen

40. Vi har undersøgt, om Erhvervsministeriet har fulgt op på konsekvenserne af lempelsen af revisionspligten i 2012. Det har vi gjort ved først at undersøge Erhvervsministeriets opfølgning på lempelsens konsekvenser for regelfølelsen og dernæst Erhvervsministeriets opfølgning på indfrielsen af lovens formål, dvs. om byrderne for små virksomheder er lettet.

Erhvervsministeriets opfølgning på regelefterlevelsen

41. For at undersøge ministeriets opfølgning på regelefterlevelsen ser vi først på, om Erhvervsministeriet har gennemført den lovede evaluering 3 år efter, loven trådte i kraft. På baggrund af denne evaluering skulle Erhvervsministeriet tage stilling til, om der var behov for ændringer i loven. Det fremgik også af lovforslaget, at Erhvervsstyrelsen siden 2006 havde foretaget årlige evalueringer af erfaringerne med lempelsen af revisionspligten, samt at lempelsen i 2012 gav anledning til at supplere evalueringsarbejdet med erfaringer med anvendelse af erklæringsstandarder og holding-virksomheders fravalg af revision. Derfor ser vi også på, om Erhvervsstyrelsen har fortsat de årlige evalueringer, samt om ministeriet har indsamlet anden viden om lempelsens konsekvenser for regelefterlevelsen.

Den lovede evaluering

42. Erhvervsstyrelsen gennemførte ikke evalueringen 3 år efter, at loven trådte i kraft, som det ellers var forudsat i lovforslaget. Ministeriet tog derfor heller ikke stilling til, om der var behov for ændringer i årsregnskabslovens regler om fravalg af revision.

På et samråd i Folketingets Skatteudvalg i maj 2018 beklagede erhvervsministeren, at Erhvervsstyrelsen var kommet senere i gang med den lovede evaluering end forudsat på grund af manglende opmærksomhed på evalueringsbestemmelsen. På samrådet oplyste ministeren, at han første gang blev opmærksom på, at evalueringen var blevet glemt, da et netmedie henvendte sig vedrørende en evaluering af lempet revisionspligt, som den svenske rigsrevision havde foretaget. Derefter igangsatte ministeren evalueringen. Erhvervsministeriet har oplyst til os, at de ikke har kunnet finde korrespondance eller dokumenter fra perioden 2013-2017 vedrørende den evaluering, der var forudsat i lovforslaget.

43. Erhvervsstyrelsen offentliggjorde i december 2018 den lovede evaluering. Den indgik som en del af en større undersøgelse af det fremadrettede behov for revisionspligt, som Erhvervsstyrelsen var ansvarlig for. Undersøgelsen af det fremadrettede behov for revisionspligt bestod af en række delanalyser fra forskellige myndigheder og eksperter af forskellige emner vedrørende revisionspligten. 3 af delanalyserne har relevans for vores undersøgelse. Det drejer sig om delanalyserne om:

- A: Regnskabsfejl: delanalyse om formelle fejl i årsregnskabet, udarbejdet af en ekstern ekspert
- B: Skattemæssige konsekvenser: delanalyse om regelefterlevelsen i forhold til skat og moms, udarbejdet af Skatteforvaltningen
- C: Besparelser: delanalyse om revisions betydning for besparelser, kapitalomkostninger og vækst, udarbejdet af en konsulentvirksomhed.

Arbejdet med den samlede undersøgelse blev fulgt af en følgegruppe bestående af repræsentanter fra FSR – Danske Revisorer, DI, Finans Danmark og Dansk Erhverv samt en ekspert i digitalisering fra KPMG og en professor fra CBS. Skatteforvaltningen og Erhvervsstyrelsen var observatører.

Elementer i delanalyserne A og B udgjorde tilsammen den evaluering, som var forudsat i lovforslaget i 2012 vedrørende lempelsens effekt på efterlevelsen af henholdsvis regnskabs- og skattelovgivningen. Delanalyse B omtales i kapitel 4 om Skatteministeriets indsats. Delanalyse C omtales senere i dette kapitel.

I analysen af regnskabsfejl (delanalyse A) sammenlignes formelle fejl i årsregnskaber fra holdingvirksomheder, der har fået henholdsvis:

- revision (revisorydelserne revision eller udvidet gennemgang)
- revisorbistand med andre erklæringer (revisorydelserne review eller assistance)
- ingen revisorbistand.

Resultatet af analysen er vist i boks 8.

Boks 8

Resultater fra analysen af regnskabsfejl hos holdingvirksomheder

Undersøgelsens resultater viser overordnet, at der er statistisk signifikant forskel i fejlniveauet for årsregnskaber for holdingselskaber uden revisorerklæring sammenholdt med årsregnskaber for holdingselskaber med revisorerklæring. Blandt de gennemgåede årsregnskaber, hvor revisor ikke har været involveret er der gennemsnitligt knap 2 fejl, sammenholdt med et gennemsnit på under én fejl i årsregnskaber, hvor revisor har været involveret i udarbejdelsen. Derimod indikerer analysen ikke, at der er tydelige og konsistente forskelle i fejlniveauet, når der sammenlignes på tværs af anvendelsen af de forskellige revisorydelser. Dette indikerer, at det først og fremmest er revisors tilstedeværelse, der har betydning for de fejltyper, som undersøgelsen har mulighed for at inddrage.

Kilde: "Undersøgelse af det fremadrettede behov for revisionspligt", Erhvervsstyrelsen, 2018.

Det fremgår af Erhvervsstyrelsens konklusioner, at der er flere fejl i årsregnskaber for holdingvirksomheder, der ikke har fået revisorbistand, sammenholdt med årsregnskaber for holdingvirksomheder, der har fået revisorbistand. Det fremgår også, at det først og fremmest er bistand fra en revisor, der har betydning for fejl i årsregnskaberne, og i mindre grad, hvilken af de 4 revisorydelser virksomheden har fået.

Det fremgår af delanalysen, at det er en metodisk begrænsning, at analysen er baseret på en såkaldt skrivebordsgennemgang, dvs. alene er baseret på årsregnskabets oplysninger. Det betyder, at der er aspekter af regnskabskvalitet, der ikke kan opfanges med den anvendte metode, herunder især revisors betydning for fejl og mangler, som kun kan identificeres ved nærmere kontrol af regnskabsgrundlaget. Delanalysen afdækker således formelle og åbenbare fejl i modsætning til substantielle fejl i indregning og måling. Det fremgår samtidig af analysen, at det forstærker analysens konklusioner, at disse i høj grad er i tråd med de studier, som har haft adgang til data baseret på en mere grundig gennemgang af regnskabsgrundlaget. Erhvervsstyrelsen har oplyst, at styrelsen på grund af de lovgivningsmæssige rammer, som Erhvervsstyrelsen er underlagt, ikke har mulighed for at gennemføre en evaluering, der afdækker forhold, som alene kan identificeres ved at indkræve og gennemgå virksomhedernes regnskabsgrundlag eller foretage kontrolbesøg.

44. Det fremgik også af loven i 2012, at erhvervsministeren på baggrund af evalueringens resultater skulle tage stilling til, om der var behov for ændringer i loven. Erhvervsministeriet har oplyst, at erhvervsministeren ikke på nuværende tidspunkt har besluttet, hvordan der skal følges op på undersøgelsens resultater.

Årlige evalueringer

45. Af lovforslaget fremgik det, at Erhvervsstyrelsen havde foretaget årlige evalueringer siden den første lempelse af revisionspligten i 2006. Det fremgik også, at den nye lempelse gav anledning til at supplere evalueringsarbejdet med erfaringer med anvendelse af erklæringsstandard og holdingvirksomheders fravalg af revision. Lovforslagets ordlyd om de årlige evalueringer er gengivet i boks 9 herunder.

Boks 9

Lovforslagets tekst om årlige evalueringer

"Erhvervsstyrelsen har siden 2006 foretaget årlige evalueringer af erfaringerne med lempelsen af revisionspligten. Med det nuværende forslag, der medfører yderligere forenkling af revisionspligten, giver det anledning til, at Erhvervsstyrelsen supplerer evalueringsarbejdet med erfaringer med anvendelse af erklæringsstandard og holdingvirksomheders fravalg af revision. Evalueringen vil som hidtil ske under inddragelse af de væsentligste interessenter, herunder medlemmerne af Regnskabsrådet, Revisorkommissionen, FSR – Danske Revisorer, erhvervsorganisationer, Statsadvokaten for særlig Økonomisk Kriminalitet og skattemyndighederne".

Kilde: "Forslag til lov om ændring af årsregnskabsloven og revisorloven", L 26 2012-13.

Vores undersøgelse har vist, at Erhvervsministeriet ikke har gennemført årlige evalueringer af lempelsen af revisionspligten siden juni 2014. Den seneste evaluering vedrører regnskabsårene 2010 og 2011. Dermed er der ingen årlige evalueringer, der omfatter ministeriets erfaringer med anvendelsen af udvidet gennemgang og holdingvirksomheders fravalg af revision.

Anden viden om regelefterlevelse

46. Vi har undersøgt, om Erhvervsministeriet har fået anden relevant viden om konsekvenserne af lempelsen i 2012.

47. I 2015 deltog Erhvervsministeriet, Finansministeriet og Skatteministeriet i et samarbejde, som skulle munde ud i en analyse, der bl.a. skulle afdække hidtidige erfaringer med fravalg af revision, som beslutningsgrundlag for eventuelt at lempe revisionspligten yderligere. Samarbejdet fandt sted som led i den daværende regerings "Aftale om Vækstpakke fra 2014". Selve analysen blev ikke færdiggjort, og den blev derfor heller ikke offentliggjort. Analysen gav Erhvervsministeriet de første erfaringer med konsekvenserne af lempelsen i 2012.

Udkastet til analysen omfattede data fra regnskabsåret 2013, dvs. det første regnskabsår, hvor holdingvirksomheder havde mulighed for at fravælge revision. Til brug for analysen havde Erhvervsstyrelsen gennemgået tilfældigt udvalgte årsrapporter med henblik på at konstatere formelle og åbenlyse fejl. Denne gennemgang viste et større antal fejl i årsrapporter fra holdingvirksomheder, der havde fravalgt revision, end fra andre virksomheder, der havde fravalgt revision. Gennemgangen viste også, at der generelt var flere fejl, og flere væsentlige fejl, i ikke-reviderede regnskaber end i reviderede regnskaber.

Udkastet til analysen blev aldrig endeligt afsluttet, og den daværende regering valgte ikke at fremsætte lovforslag om en yderligere lempelse af revisionspligten. Rigsrevisionen konstaterer, at det fremgår af udkastet til analysen, at ministeriet som følge af lempelsen i 2012 skulle holde særligt øje med holdingvirksomhederne. De første indikationer på konsekvenserne af at fritage holdingvirksomheder for revisionspligt gav imidlertid ikke styrelsen anledning til at have en øget opmærksomhed på disse virksomheder, fx ved at påbegynde den lovede evaluering, som styrelsen på dette tidspunkt var opmærksom på skulle gennemføres umiddelbart efter.

Erhvervsministeriets opfølgning på indfrielsen af lovens formål

48. Som tidligere nævnt, fremgik det af lovforslaget i 2012, at indførelsen af udvidet gennemgang forventedes at medføre en årlig lettelse på ca. 236 mio. kr. for de revisionspligtige virksomheder, og at holdingvirksomheders mulighed for at fravælge revision forventedes at medføre en årlig lettelse på 172 mio. kr. Herunder omtaler vi kort 3 forskellige analyser, som Erhvervsstyrelsen har taget initiativ til at gennemføre, og som på forskellig vis vedrører indfrielsen af formålet med at lempe revisionspligten i 2012.

49. I 2014 fik Erhvervsstyrelsen gennemført en måling af konsekvenser af brugen af udvidet gennemgang, jf. boks 10. Målingen var baseret på interviews med virksomheder og revisorer, der havde anvendt udvidet gennemgang.

Boks 10

Resultater af måling af konsekvenser af brugen af udvidet gennemgang

32 % af de adspurgte virksomheder havde oplevet et fald i revisionshonorar og havde dermed en administrativ lettelse. 68 % havde ikke oplevet en administrativ lettelse.

Ifølge revisorerne var der 15 % af virksomhederne, hvor brug af erklæringsstandarderne gav anledning til lavere tidsforbrug end revision, mens det for 85 % ikke var tilfældet.

Kilde: "Måling af konsekvenser af brugen af udvidet gennemgang", Erhvervsstyrelsen, 2014.

Erhvervsstyrelsens måling viste, at størstedelen af virksomhederne 1 år efter lovens ikrafttræden ikke havde opnået en lettelse ved at få udvidet gennemgang af årsregnskabet frem for fuld revision.

50. Udkastet til analyse fra 2015, jf. pkt. 47, indeholdt også erfaringer med den faktiske anvendelse af udvidet gennemgang for regnskabsåret 2013, som var første år, hvor udvidet gennemgang kunne vælges, jf. boks 11.

Boks 11

Erfaringer med at anvende udvidet gennemgang for regnskabsåret 2013

De realiserede lettelser for revisionspligtige virksomheder, der fik udvidet gennemgang af årsregnskabet, blev opgjort til 4,9 mio. kr. for regnskabsåret 2013.

Kun 9 % af de revisionspligtige virksomheder i regnskabsklasse B havde fået udvidet gennemgang af deres regnskab. Disse virksomheder sparede i gennemsnit 10 % i forhold til revision.

Det fremgik også, at forventningen var, at udvidet gennemgang formentlig ville blive mere udbredt på sigt og dermed medføre større besparelser.

Kilde: "Udkast til analyse om bl.a. hidtidige erfaringer med fravalg af revision", Erhvervsministeriet, Finansministeriet og Skatteministeriet, 2015.

Udkastet til analysen fra 2015 viste, at udvidet gennemgang det første år efter lempelsen langt fra havde medført de forventede lettelser for virksomhederne, bl.a. da besparelsen ved anvendelse af udvidet gennemgang sammenlignet med revision var mindre end forventet.

51. I Erhvervsministeriets undersøgelse af det fremadrettede behov for revisionspligt fra 2018 indgår en analyse (delanalyse C) om virksomhedernes samlede årlige besparelser på baggrund af alle 3 lempelser af revisionspligten, jf. boks 12.

Boks 12

Estimerede besparelser på baggrund af de 3 lempelser af revisionspligten siden 2006

Analysen estimerer, at virksomheder, der har fravalgt revisorbistand eller valgt billigere revisorydelser end fuld revision, har opnået en direkte besparelse på revisorhonorar på ca. 1,6 mia. kr. i 2017.

Beløbet er beregnet ud fra antallet af virksomheder, der har valgt de forskellige revisorydelser, og hvor meget billigere de pågældende revisorydelser er i forhold til fuld revision.

Den beregnede lettelse er udtryk for den direkte besparelse på revisorhonorar, dvs. den dækker kun direkte udgifter til revisor i forbindelse med regnskabsaflæggelse. Der er således ikke taget stilling til, at virksomheder, der fx fravælger al form for revisorbistand, selv må bruge tid og resurser på at opstille regnskabet. Samtidig er indirekte konsekvenser ved fravalg af revision, fx i form af højere kapitalomkostninger ved lån, ikke medtaget i udregningen.

Kilde: "Undersøgelse af det fremadrettede behov for revisionspligt", Erhvervsstyrelsen, 2018.

Rigsrevisionen konstaterer, at det ikke fremgår af Erhvervsstyrelsens undersøgelse, hvilken andel af den samlede besparelse på 1,6 mia. kr. der stammer fra holdingvirksomheders fritagelse for revisionspligt. Erhvervsministeriet har således ikke særskilt fulgt op på, om holdingvirksomheders fritagelse for revisionspligt har ført til de forventede lettelser på 172 mio. kr., der blev opgjort ved lovændringen i 2012. Erhvervsministeriet har hertil bemærket, at styrelsen ikke er forpligtet til og ikke har praksis for at følge op på beregningerne af de erhvervsøkonomiske konsekvenser ved erhvervsrettet lovgivning.

I Erhvervsstyrelsens undersøgelse opgøres den samlede besparelse ved anvendelse af udvidet gennemgang til ca. 50 mio. kr. i 2017 ud fra en antagelse om, at disse virksomheder ellers ville have fået fuld revision af deres årsregnskab. Beregningen omfatter alle virksomheder i regnskabsklasse B, der har valgt udvidet gennemgang, uanset om de er revisionspligtige eller ej. Skulle man i stedet opgøre en besparelse alene baseret på de revisionspligtige virksomheder, ville tallet være lavere. Analysen viser, at anvendelsen af udvidet gennemgang langt fra medførte den lettelse for virksomhederne, som var forventet ved lovændringen i 2012. Den samlede besparelse på i alt 1,6 mia. kr. er således kun i meget lille grad båret af virksomhedernes anvendelse af udvidet gennemgang.

Resultater

Erhvervsstyrelsen gennemførte ikke evalueringen af holdingvirksomheders fritagelse for revisionspligt 3 år efter, loven trådte i kraft. Styrelsen gennemførte først evalueringen i 2018, dvs. 2 år senere end forudsat i lovforslaget. Formålet med at evaluere efter 3 år var, at Erhvervsstyrelsen skulle indhente viden om eventuelle uønskede konsekvenser af lempelsen. Erhvervsministeren har på et samråd i Folketingets Skatteudvalg beklaget, at Erhvervsstyrelsen var kommet senere i gang med den lovede evaluering end forudsat på grund af manglende opmærksomhed på evalueringsbestemmelsen.

Det fremgår af evalueringen fra 2018, at der er flere fejl i årsregnskaber for holdingvirksomheder, der ikke har fået revisorbistand, end i årsregnskaber for holdingvirksomheder, der har fået revisorbistand. Evalueringen viser også, at det først og fremmest er bistand fra en revisor, der har betydning for fejl i årsregnskaberne, og i mindre grad, hvilken af de 4 revisorydelser virksomheden har fået. Analysen dækker ikke revisors betydning for fejl og mangler, som kun kan identificeres ved nærmere kontrol af regnskabsgrundlaget. Erhvervsstyrelsen har ikke mulighed for at foretage en evaluering, der dækker disse aspekter af regnskabskvaliteten. Erhvervsministeren har fortsat ikke taget stilling til, om der på baggrund af evalueringens resultater er behov for ændringer i loven.

Af lovforslaget fremgik det, at Erhvervsstyrelsen havde foretaget årlige evalueringer siden den første lempelse af revisionspligten i 2006. Det fremgik også, at den nye lempelse gav anledning til at supplere evalueringsarbejdet med erfaringer med anvendelse af erklæringsstandarden og holdingvirksomheders fravalg af revision. Erhvervsministeriet stoppede imidlertid med at gennemføre de årlige evalueringer, og der er således ingen årlige evalueringer, der omfatter ministeriets erfaringer med anvendelsen af udvidet gennemgang og holdingvirksomheders fravalg af revision.

I 2015 fik Erhvervsministeriet indikationer på, at holdingvirksomheder uden revision havde flere fejl i årsregnskaberne end andre små virksomheder, der havde fravalgt revision. Indikationerne gav ikke Erhvervsstyrelsen anledning til at have en øget opmærksomhed på disse virksomheder, fx ved at påbegynde den lovede evaluering, som skulle gennemføres umiddelbart efter.

Undersøgelsen har vist, at Erhvervsministeriet ikke særskilt har fulgt op på, om små holdingvirksomheders fritagelse for revisionspligt har ført til de forventede lettelser. Erhvervsministeriet har ad flere omgange fulgt op på, om indførelsen af udvidet gennemgang har lettet de administrative byrder for små virksomheder. Alle opfølgningerne viser, at anvendelsen af udvidet gennemgang langt fra har medført den lettelse for virksomhederne, som var forventet ved lovændringen i 2012.

4. Skatteministeriets indsats



Delkonklusion

Det er Rigsrevisionens vurdering, at Skatteministeriet ikke har gennemført en tilfredsstillende indsats for at sikre, at virksomheder, der er berørt af lempelsen fra 2012, betaler det, de skal, i skat.

Skatteministeriet havde i 2012 indledende betænkeligheder ved Erhvervsministeriets forslag om at give små holdingvirksomheder mulighed for at fravælge revision. Skatteministeriets betænkeligheder førte til, at både Erhvervsstyrelsen og SKAT skulle gennemføre konkrete indsatser for at modvirke uhensigtsmæssige konsekvenser af fravalg af revision. Det var således Skatteministeriets egen vurdering, at SKAT inden for eksisterende økonomiske rammer skulle gennemføre en øget indsats på ca. 10 årsværk over for de virksomheder, der blev omfattet af de nye regler om fravalg af revision.

Undersøgelsen har imidlertid vist, at SKAT på trods af sine betænkeligheder hverken lavede en egentlig risikovurdering, der kunne bruges til at tilrettelægge kontrolindsatsen eller gennemføre en øget indsats, som de vurderede nødvendig i forbindelse med udarbejdelsen af lovforslaget i 2012. Det finder Rigsrevisionen ikke tilfredsstillende. SKAT har ikke i sin kontrolindsats haft særskilt fokus på virksomheder, der har fravalgt revision. I forbindelse med Rigsrevisionens undersøgelse har SKAT udarbejdet en opgørelse, der viser, at virksomheder, der har fravalgt revision, har været omfattet af SKATs kontroller i årene efter lempelsen. SKAT kan ikke opgøre, hvor mange resurser de har brugt på kontrol af disse virksomheder.

Rigsrevisionen konstaterer, at SKAT ikke systematisk har opgjort, om kontrollerede virksomheder har fravalgt revision, og dermed ikke har haft et overblik over kontrollen med disse virksomheder. Dermed har SKAT ikke løbende haft viden om, hvorvidt regelefterlevelsen for virksomheder, der har fravalgt revision, adskiller sig fra regelefterlevelsen for virksomheder med revision. Derfor har SKAT heller ikke løbende kunnet forholde sig til, om det var nødvendigt at justere kontrolindsatsen over for ikke-reviderede virksomheder.

SKATs bidrag til Erhvervsstyrelsens evaluering af holdingvirksomheders fritagelse for revisionspligt forelå først i 2018, dvs. 2 år senere end forudsat i lovforslaget. Det finder Rigsrevisionen ikke tilfredsstillende. SKAT har først i forbindelse med evalueringen undersøgt regelefterlevelsen i de virksomheder, der har fravalgt revision som følge af lempelsen i 2012. På trods af at SKAT udtrykte væsentlig bekymring om regelefterlevelsen i de virksomheder, der blev berørt af lempelsen, har SKAT således ikke før i 2018 haft viden om lempelsens skattemæssige konsekvenser.

Det fremgår af SKATs bidrag til Erhvervsstyrelsens evaluering, at der ikke er forskel på regelefterlevelsen på skatteområdet mellem små holdingvirksomheder med og uden revision af årsregnskabet.

52. Dette kapitel handler om, hvorvidt Skatteministeriet i forlængelse af lempelsen i 2012 har gennemført en tilfredsstillende indsats for sikre, at virksomheder, der er berørt af lempelsen betaler det, de skal, i skat. Vi undersøger først, om Skatteministeriet har ført kontrol med holdingvirksomheder, der har fravalgt revision, og dernæst, om Skatteministeriet har fulgt op på de skattemæssige konsekvenser af lempelsen.

4.1. Kontrol med holdingvirksomheder

53. Vi har undersøgt Skatteministeriets kontrol med de holdingvirksomheder, der har fravalgt revision. Det har vi gjort ved først at undersøge, om SKAT har vurderet risikoen for svækket regelefterlevelse hos disse virksomheder, og om SKAT har tilrettelagt kontrollen ud fra den risikovurdering. Dernæst har vi undersøgt, hvilken kontrol SKAT har gennemført med de pågældende virksomheder, og hvor mange resurser SKAT har brugt på denne kontrol. Det fremgik af lovbemærkningerne, at SKAT vurderede at skulle bruge ca. 10 årsværk på en øget indsats over for de virksomheder, der blev omfattet af de nye regler om fravalg af revision.

Risikovurdering og tilrettelæggelse af kontrol

Risikovurdering

54. I forbindelse med Erhvervsministeriets lovforberedende arbejde forud for lempelsen i 2012 foretog SKAT en række skønsmæssige vurderinger af risikoen ved at fritage holdingvirksomheder for revisionspligt. Som omtalt i kapitel 2 udtrykte Skatteministeriet i et notat til Erhvervsstyrelsen i 2012 bekymring for, at holdingvirksomheders mulighed for at fravælge revision ville føre til en væsentlig svækkelse af virksomhedernes regelefterlevelse på skatte- og afgiftsområdet med stigende skattegab til følge. Skatteministeriet har oplyst, at det på daværende tidspunkt ikke var muligt for SKAT at opgøre de forventede konsekvenser for skattebetalingen. SKATs indledende skønsmæssige vurderinger blev aldrig konkretiseret i en egentlig risikoanalyse, som kunne anvendes i tilrettelæggelsen af SKATs indsats.

Dattervirksomhed

En dattervirksomhed er helt eller delvist ejet – og dermed kontrolleret – af en holdingvirksomhed. Dattervirksomheder kaldes også driftsvirksomheder, fordi det er i disse virksomheder, den egentlige drift foregår. Dvs., at det er dattervirksomhederne og ikke holdingvirksomhederne, der handler med kunder og leverandører.

For at undgå skattetab som følge af lempelsen vurderede SKAT, at lovændringen skulle medføre en øget indsats på ca. 10 årsværk over for de virksomheder, der blev omfattet af de nye regler om fravalg af revision. SKAT kan ikke dokumentere baggrunden for skønnet på de 10 årsværk.

Skatteministeriet har i forbindelse med nærværende undersøgelse forklaret, at behovet for en øget indsats på baggrund af lovforslaget ikke alene var rettet mod holdingvirksomheder, men også mod de dattervirksomheder, som hører under disse. SKAT har henvist til, at det fremgår af lovforslaget fra 2012, at lempelsen ikke alene berører holdingvirksomheder, men også deres datterselskaber, jf. boks 13.

Boks 13**Revision af holdingvirksomheder og deres dattervirksomheder**

"Samtidig foreslås det, at helt små holdingvirksomheder får adgang til helt at fravælge revision, hvis holdingvirksomheder og de virksomheder, de udøver betydelig indflydelse over, tilsammen ikke overskrider størrelsesgrænserne. Mange små virksomheder har i dag en holdingvirksomhed for at lette et efterfølgende generationsskifte. Det gælder også små virksomheder, som kan fravælge revision. Det gældende krav om revision af holdingvirksomheder betyder derfor, at disse små virksomheder reelt ikke får mulighed for at vælge fritagelsen, da revision af holdingvirksomheden kræver hel eller delvis revision af dattervirksomheden. Dermed opnår de små virksomheder og iværksættere ikke de lavere omkostninger, som var tilsigtet med bestemmelsen".

Kilde: "Forslag til lov om ændring af årsregnskabsloven og revisorloven", lovforslag L 26 2012-13).

Eksempler på SKATs segmenter

- små virksomheder
- biler
- sort økonomi – virksomheder
- sort økonomi – borgere.

Eksempler på kontrolprojekter i 2018

- indsats rettet mod brancher og fejltyper med størst skattegab
- uberettiget fradrag for underskud
- organiseret svig med negativ moms.

Tilrettelæggelse af kontrol

55. Siden 2013 har SKAT tilrettelagt sin kontrol ud fra en række segmenter. For hvert segment vurderer SKAT årligt, hvor den skattemæssige risiko er størst. Det foregår ved at se på, hvilke fejltyper der er mest udbredte, og hvordan de fordeler sig. Denne vurdering har betydning for, hvilke konkrete kontrolprojekter SKAT sætter i værk for det givne segment. I 2018 havde SKAT 104 kontrolprojekter fordelt på 21 segmenter. Kontrollen er også tilrettelagt ud fra SKATs forpligtelser i form af fx love, politiske aftaler og øremærkede bevillinger.

56. Undersøgelsen har vist, at der ikke er eller har været et kontrolprojekt målrettet holdingvirksomheder eller mod virksomheder generelt, der har fravalgt revision. SKAT har oplyst, at det bl.a. hænger sammen med, at virksomheder i de fleste tilfælde beholder anden form for revisorydelse, når de fravælger revision af deres årsregnskab, og at norske erfaringer viser, at kvaliteten af skatteindberetninger i disse tilfælde bliver omtrent lige så god. SKAT har i den forbindelse peget på, at SKATs betænkeligheder ved lempelsen særligt var knyttet til, om virksomheder helt ville undlade at involvere en revisor i deres årsregnskab, dvs. fravælge enhver form for revisorbistand. Vores undersøgelse har imidlertid vist, at SKAT først i 2015 blev bekendt med de norske erfaringer og først fra 2015 fik viden om, hvorvidt virksomhederne beholdt andre revisorydelser, når de fravalgte revision af deres årsregnskab. Rigsrevisionen konstaterer, at SKAT ikke har tilrettelagt kontrollen i overensstemmelse med de betænkeligheder, som SKAT gav udtryk for i 2012.

SKAT har oplyst, at de indtil nu har vurderet, at det ikke er nødvendigt med en særlig indsats over for virksomheder, der har fravalgt revision, fordi kontrolprojekterne vælges på baggrund SKATs viden om fejltypen, og fordi SKAT ikke har konstateret nye fejltypen eller risici blandt virksomheder, der har fravalgt revision. Vores undersøgelse har imidlertid vist, at SKAT først i 2018 har fået viden om fejltypen hos virksomheder, der har fravalgt revision, og fundet, at det overordnet set er de samme fejl, som begås blandt virksomheder med revideret årsregnskab og blandt virksomheder uden revideret årsregnskab. Denne viden indgik i SKATs bidrag til Erhvervsstyrelsens undersøgelse af det fremadrettede behov for revisionspligt, som blev udarbejdet i 2018.

57. Når et kontrolprojekt er oprettet, skal SKAT udvælge konkrete virksomheder til kontrol. Det varierer fra projekt til projekt, hvilke virksomheder der udvælges til kontrol, og hvordan den konkrete kontrol gennemføres. Det afhænger af formålet med det pågældende projekt. Fordi virksomhederne i deres selvangivelse skal oplyse om fravalg af revision, har SKAT mulighed for at udvælge virksomheder til kontrol ud fra, om de har fravalgt revision. Denne mulighed har SKAT anvendt i udvælgelsen af virksomheder til kontrol med negativ moms. Da holdingvirksomheder almindeligvis ikke er momspligtige, omfatter kontrollen dog typisk ikke holdingvirksomheder, der har fravalgt revision. Foruden kontrollen med negativ moms har SKAT ikke systematisk eller automatisk udtaget virksomheder til kontrol baseret på, om virksomheden har fravalgt revision. Det er ikke muligt for SKAT at opgøre, hvorvidt SKAT i øvrigt har anvendt oplysningen om fravalg af revision til at udvælge virksomheder til kontrol.

58. SKAT har oplyst, at det er deres vurdering, at deres tilrettelæggelse af kontrolindsatsen har sikret, at der er sket en løbende kontrol af virksomheder, der har fravalgt revision. Dette skyldes, at fejltypen overordnet set er de samme for virksomheder med og uden revision. SKAT vurderer desuden, at den løbende risikovurdering ville opfange det, hvis der var opstået en særlig risiko som følge af lempelsen af revisionspligten i 2012, og at en sådan risiko ville være afspejlet i tilrettelæggelsen af kontrolindsatsen.

Gennemførte kontroller

59. Det fremgår af bemærkningerne til lovændringen i 2012, at SKAT vurderede at skulle bruge ca. 10 årsværk årligt på en øget indsats over for de virksomheder, der blev omfattet af de nye regler om fravalg af revision. Det fremgår ikke af lovforslaget, i hvilken periode bindingen var gældende. I 2015 fik SKAT selv foretaget en såkaldt bindingsanalyse, som angav, at der var tale om en væsentlig lovmæssig binding af de ca. 10 årsværk. Som nævnt er det Skatteministeriet opfattelse, at den øgede indsats på ca. 10 årsværk ikke alene skulle rettes mod holdingvirksomheder, men også mod de dattervirksomheder, der med lempelsen reelt fik mulighed for at fravælge revision.

60. Undersøgelsen viser, at SKAT ikke kan dokumentere at have gennemført den øgede indsats som forudsat i lovforslaget, hverken for holdingvirksomheder alene eller for holdingvirksomheder og deres dattervirksomheder. SKAT har ikke systematisk opgjort, om SKATs kontrol har omfattet virksomheder, der har fravalgt revision eller ej. Derfor har SKAT ikke haft et løbende overblik over omfanget af kontrol af virksomheder, der har fravalgt revision, og dermed heller ikke over, hvor mange ressourcer SKAT har brugt på denne kontrol. Det gælder både for holdingvirksomheder og for virksomheder generelt, som har fravalgt revision.

Eksempler på fejltypen

- yderligere udbytte – hovedaktionærbeskatning
- nedsættelse af afskrivningsgrundlaget
- afledt fradrag for moms og afgifter.

SKATs bindingsanalyse

Analysen sammenfatter de konkrete lovophæng, der forpligter/binder SKAT til at udføre en indsats. Bindingerne kan stamme fra dansk lov eller bekendtgørelse, finansloven eller fra EU-forordninger.

61. I forbindelse med vores undersøgelse har SKAT opgjort, hvor mange moms- og skattekontroller SKAT har gennemført af virksomheder i regnskabsklasse B uden et revideret årsregnskab for regnskabsårene 2014-2017, jf. tabel 3. SKAT har dog ikke opgjort, hvor mange af kontrollerne der vedrørte holdingvirksomheder, og tabellen giver således et mere overordnet billede af SKATs kontrol af henholdsvis reviderede og ikke reviderede virksomheder. Til tabellen skal det bemærkes, at kontroller for et givent år foregår bagudrettet og kan foregå over flere år. Derfor vil antallet af kontroller for et givent år stige over tid. Således er antallet af gennemførte kontroller for 2014 også højere end for de senere år.

Tabel 3**Gennemførte kontroller for virksomheder i regnskabsklasse B**

	Indkomstår 2014	Indkomstår 2015	Indkomstår 2016	Indkomstår 2017
Urevideret årsregnskab	26 %	29 %	31 %	31 %
Revideret årsregnskab	58 %	54 %	50 %	49 %
Årsregnskab ej fundet ¹⁾	16 %	17 %	19 %	20 %
Antal kontroller i alt	12.736	9.547	6.168	1.695
Antal virksomheder i alt (population)	207.547	218.840	233.442	255.267
Antal virksomheder i alt, der har fravalgt revision	74.972	92.328	113.007	138.014
Andel af virksomheder, der har fravalgt revision, ud af den samlede population af virksomheder	36 %	42 %	48 %	54 %

¹⁾ Der er ikke fundet et digitalt årsregnskab for det pågældende år på virk.dk.

Note: SKAT har oplyst, at perioden er afgrænset til 2014, fordi den nuværende praksis for registrering af gennemførte kontroller blev indført i 2014.

Kilde: SKAT.

Det fremgår af at tabel 3, at andelen af kontroller med virksomheder uden et revideret årsregnskab har været stigende over årene. For 2014 vedrørte 26 % af kontrollerne virksomheder, der havde fravalgt revision, mens det gjaldt for 31 % af kontrollerne for 2017. Tabellen viser samtidig, at andelen af virksomheder, der har fravalgt revision, er steget fra 36 % i 2014 til 54 % i 2017. SKAT kontrollerer således i stigende omfang virksomheder uden et revideret årsregnskab, i takt med at flere virksomheder fravælger revision.

62. På baggrund af SKATs tal kan Rigsrevisionen konstatere, at virksomheder, som har fravalgt revision, er omfattet af SKATs kontroller, selv om kontrolprojekterne ikke er direkte målrettet virksomheder, der har fravalgt revision.

Idet SKAT ikke systematisk forud for vores undersøgelse har registeret, om gennemførte kontroller vedrører virksomheder, der har fravalgt revision, har SKAT ikke løbende haft viden om, hvorvidt regelefterlevelsen for virksomheder, der har fravalgt revision, adskiller sig fra regelefterlevelsen for virksomheder med revision. Derfor har SKAT heller ikke løbende kunnet forholde sig til, om det var nødvendigt at justere kontrolindsatsen over for ikke-reviderede virksomheder.

Resultater

SKAT foretog i forbindelse med Erhvervsministeriets lovforberedende proces i 2012 en umiddelbar skønsmæssig vurdering af risikoen ved at give holdingvirksomheder muligheden for at fravælge revision. På baggrund af SKATs skønsmæssige vurdering kom det til at fremgå af lovforslaget, at SKAT inden for eksisterende økonomiske rammer skulle gennemføre en øget indsats over for de virksomheder, der blev omfattet af reglerne om fravalg af revision. Undersøgelsen viser, at SKATs overvejelser i det lovforberedende arbejde ikke blev udmøntet i en egentlig risikovurdering, der kunne bruges til at tilrettelægge en kontrolindsats over for de pågældende virksomheder. Undersøgelsen viser også, at SKAT ikke har tilrettelagt sin kontrolindsats med fokus på holdingvirksomheder eller øvrige virksomheder, der har fravalgt revision.

Undersøgelsen viser, at SKAT ikke kan dokumentere at have gennemført en øget indsats over for virksomheder, der blev omfattet af de nye regler om fravalg af revision, som SKAT selv tilbage i 2012 vurderede, at der var behov for. Det fremgår af en bindingsanalyse fra SKAT, at der var tale om en væsentlig lovmæssig binding.

SKAT har ikke systematisk opgjort, om virksomheder, der er blevet kontrolleret, har fravalgt revision eller ej. SKAT har således ikke haft et overblik over kontrollen med disse virksomheder. Derfor har SKAT heller ikke løbende kunnet forholde sig til, om det var nødvendigt at justere kontrolindsatsen over for ikke-reviderede virksomheder.

Den opgørelse SKAT har udarbejdet i forbindelse med denne undersøgelse viser, at virksomheder uden revision er omfattet af SKATs kontroller, selv om kontrolprojekterne ikke er direkte målrettet virksomheder, der har fravalgt revision. Opgørelsen viser dog ikke omfanget af kontrol med de holdingvirksomheder og disses dattervirksomheder, som var genstand for de skattemæssige betænkeligheder ved lempelsen i 2012.

4.2. Opfølgning på konsekvenser af lempelsen

63. Vi har undersøgt, om SKAT har fulgt op på de skattemæssige konsekvenser af lempelsen i 2012. Det fremgik af lovforslaget, at Skatteministeriet skulle bidrage til Erhvervsstyrelsens evaluering 3 år efter lovens ikrafttræden. SKAT forfattede den tekst i lovforslaget, der beskrev evalueringsprocessen. Som tidligere omtalt blev evalueringsbestemmelsen indført som reaktion på SKATs betænkeligheder ved lovforslaget og var en forudsætning for, at Skatteministeriet støttede forslaget. Vi undersøger først, om Skatteministeriet har leveret bidrag til Erhvervsstyrelsens evaluering, og dernæst, om ministeriet på anden vis har fulgt op på konsekvenserne af lempelsen.

Complianceundersøgelser

Complianceundersøgelser kortlægger virksomheders regelefterlevelse på skatteområdet. SKAT udarbejder i dag undersøgelserne hvert tredje år, hvor den tidligere frekvens var hvert andet år.

Bidrag til Erhvervsstyrelsens evaluering

64. SKAT har bidraget til evalueringen fra 2018 med en delanalyse om de skattemæssige konsekvenser af lempelsen (omtalt som delanalyse B i kapitel 3). Herudover har Skatteministeriet deltaget i styregruppen for Erhvervsstyrelsens undersøgelse af lempelsen og har desuden været observatør i følgegruppen.

SKATs delanalyse er baseret på data fra SKATs complianceundersøgelser i indkomstårene 2012 og 2014, dvs. før og efter lempelsen trådte i kraft. Allerede i september 2012, dvs. i den lovforberedende fase, designede SKAT complianceundersøgelsen for 2014, så den kunne bruges i den statistiske analyse af lempelsens konsekvenser. Delanalysen skulle planmæssigt have været klar i løbet af 2016, men forelå først i 2018.

SKAT har forklaret, at delanalysen ikke blev gennemført inden for tidsrammen, fordi complianceundersøgelsen for 2014 blev forsinket og først var færdig i slutningen af 2017. Forsinkelsen opstod som følge af, at et nyt digitalt indberetningssystem for selvangivelser blev forsinket, hvilket medførte, at stikprøven først kunne udtrækkes senere end planlagt. Samtidig tog kontrollen af sagerne i undersøgelsen længere tid end forventet på grund af et større antal sager med højere kompleksitet. Efter complianceundersøgelsen for 2014 forelå fulgte et arbejde med at analysere og sammenstille særudtræk fra complianceundersøgelserne for 2012 og 2014. SKAT har oplyst, at også dette arbejde tog længere tid end forventet. Ifølge Skatteministeriet var forsinkelsen på deres eget bidrag grunden til, at Skatteministeriet ikke havde rykket Erhvervsministeriet for den lovede evaluering.

65. Rigsrevisionen kan konstatere, at konsekvensen af forsinkelsen var, at det tog 2 år længere end forventet at tilvejebringe grundlaget for en vurdering af, om lempelsen havde haft utilsigtede konsekvenser for virksomhedernes regelefterlevelse på skatteområdet.

66. SKAT undersøgte i deres bidrag til Erhvervsstyrelsens evaluering, om der var forskel i regelefterlevelsen i forhold til skat og moms afhængigt af, om virksomheden havde fået sit årsregnskab revideret eller ej. Det fremgår af analysen, at den alene beskriver regelefterlevelsen for virksomheder henholdsvis med og uden revision og ikke årsagerne til forskellen. Resultaterne for holdingvirksomhederne er vist i boks 14.

Boks 14

Resultater fra analysen af regelefterlevelsen i forhold til skat hos holdingvirksomheder

"Undersøgelsen peger ikke umiddelbart på signifikante forskelle i fejlprocent, skattegab og bevidste fejl hos små holdingselskaber med og uden revision (der er ikke udregnet momsgab, da holdingselskaber typisk ikke er momsregistrerede). Overordnet tyder undersøgelsen samtidig på, at små holdingselskaber generelt er relativt regelefterlevende sammenlignet med hele gruppen af selskaber, der kan fravælge revision".

Kilde: "Undersøgelse af det fremadrettede behov for revisionspligt", Erhvervsstyrelsen, 2018.

SKATs analyse finder ikke, at holdingvirksomheder uden revision har en statistisk signifikant dårligere regelefterlevelse på skatteområdet sammenlignet med holdingvirksomheder med revision.

I SKATs bidrag til Erhvervsstyrelsens evaluering indgår virksomheder, som har anvendt udvidet gennemgang, i kategorien af virksomheder med revideret årsregnskab. Dette er i overensstemmelse med lovændringen i 2012, hvorefter udvidet gennemgang blev sidestillet med revision i lovmæssig henseende. Delanalysen giver derfor ikke mulighed for at undersøge en eventuelt forskel mellem revision og udvidet gennemgang for så vidt angår virksomhedernes regelefterlevelse, og SKAT har ikke på anden vis fulgt separat op på regelefterlevelsen blandt virksomheder, der har valgt udvidet gennemgang.

Anden viden om konsekvenser af lempelsen

67. Som det fremgår ovenfor, forelå SKATs delanalyse af lempelsens skattemæssige konsekvenser først i 2018. Vi har derfor undersøgt, om Skatteministeriet på anden vis efter lovens ikrafttræden har fulgt op på konsekvenserne af lempelsen i 2012.

68. SKAT fik i 2015 indikationer på konsekvenserne af lempelsen gennem et udkast til en analyse, som Erhvervsministeriet foretog. Udkastet til analysen indeholdt ikke data fra SKAT efter lovændringen og gav derfor ikke indblik i de skattemæssige konsekvenser af lempelsen. SKAT har dog gennem udkastet fået viden om, at fejlfrekvensen i årsregnskaber i 2013 var særligt stor for netop holdingvirksomheder, der fravalgte revision. Disse indikationer gav ikke anledning til initiativer fra SKATs side i forhold til kontrolindsatsen over for denne gruppe virksomheder. SKAT har hertil oplyst, at formelle fejl i indberettede årsregnskaber til Erhvervsstyrelsen, som udkastet til analysen fokuserede på, som udgangspunkt ikke har som direkte konsekvens, at der er fejl i virksomhedens selvangivelse til SKAT.

Resultater

Undersøgelsen viser, at SKATs bidrag til Erhvervsstyrelsens evaluering var forsinket og først forelå i 2018. SKAT har således ikke leveret bidrag til Erhvervsstyrelsens evaluering af lempelsen 3 år efter lovens ikrafttræden som forudsat i lovforslaget.

Vores undersøgelse viser, at SKAT først som led i deres bidrag til Erhvervsstyrelsens samlede evaluering i 2018 har undersøgt regelefterlevelsen i de virksomheder, der har fravalgt revision som følge af lempelsen i 2012.

Det fremgår af SKATs bidrag til evalueringen fra 2018, at der ikke er forskel på regel-
efterlevelsen på skatteområdet mellem små holdingvirksomheder med og uden revi-
sion af årsregnskabet.

Rigsrevisionen, den 29. maj 2019

Lone Strøm

/Inge Laustsen

Bilag 1. Statsrevisorernes anmodning

Statsrevisorerne har anmodet Rigsrevisionen om at undersøge	Vi undersøger	Her besvares spørgsmålet
Om Folketinget i 2012 fik de fornødne oplysninger om konsekvenserne af lempelsen af revisionspligten for små aktie-, anparts- og holdingvirksomheder mv., herunder Skatteministeriets og SKATs betænkkeligheder.	Hvilke oplysninger havde Erhvervsministeriet om lempelsens økonomiske og administrative konsekvenser for det offentlige, og hvilke oplysninger herom gav Erhvervsministeriet videre til Folketinget? Hvilke oplysninger havde Erhvervsministeriet om lempelsens økonomiske konsekvenser for erhvervslivet, og hvilke oplysninger herom gav Erhvervsministeriet videre til Folketinget?	Kapitel 2
I hvilken grad formålet i loven om at lette byrderne for mindre virksomheder er indfriet.	I overensstemmelse med tilrettelæggelsesnotatet har vi set på Erhvervsministeriets egen opfølgning på, om indførelse af udvidet gennemgang og holdingvirksomheders fritagelse for revisionspligt har medført de forventede administrative lettelser for erhvervslivet, bl.a. i Erhvervsstyrelsens undersøgelse af det fremadrettede behov for revisionspligt fra 2018. Vi har derfor ikke gennemført en undersøgelse af, i hvilken grad formålet i loven om at lette byrderne for mindre virksomheder er indfriet.	Kapitel 3
Hvilken betydning lempelsen af revisionspligten har haft for fejlforekomsten i de berørte virksomheders selvangivelser og for virksomhedernes regelefterlevelse.	I overensstemmelse med tilrettelæggelsesnotatet har vi undersøgt, hvordan de 2 ministerier har fulgt op på lempelsen af revisionspligten, bl.a. med Erhvervsstyrelsens undersøgelse af det fremadrettede behov for revisionspligt fra 2018, som Skatteministeriet har bidraget til. Vi har derfor ikke gennemført en undersøgelse af effekten af lempelsen af revisionspligten i 2012 på fejlforekomsten i de berørte virksomheders selvangivelser og for virksomhedernes regelefterlevelse.	Kapitel 3 og 4
Hvordan SKAT og Erhvervsstyrelsen har ført tilsyn og kontrol med de berørte virksomheder.	Hvilken kontrol har Erhvervsstyrelsen gennemført med holdingvirksomheder, der har fravalgt revision?	Kapitel 3
I den forbindelse ønskes det undersøgt, i hvilken grad SKAT og Erhvervsstyrelsen – som led i en styrket indsats – har anvendt data indberettet fra virksomhederne som led i tilsynet med virksomhedernes regnskabsforhold og regelefterlevelse.	Hvilken kontrol har SKAT gennemført med holdingvirksomheder, der har fravalgt revision, og har SKAT anvendt ca. 10 årsværk årligt på en øget indsats over for de berørte virksomheder, som forudsat i loven?	Kapitel 4
Hvor mange resurser SKAT og Erhvervsstyrelsen har anvendt i perioden 2012-2018 på at overvåge og opdage uregelmæssigheder og svindel i de berørte virksomheder.	Hvor mange resurser har Erhvervsstyrelsen anvendt i perioden 2012-2018 på kontrol med holdingvirksomheder, der har fravalgt revision? Hvor mange resurser har SKAT anvendt i perioden 2012-2018 på kontrol med holdingvirksomheder, der har fravalgt revision?	Kapitel 3 Kapitel 4
Hvilke positive og negative erfaringer SKAT og Erhvervsstyrelsen har haft med indførelsen af en erklæringsstandard for små virksomheder som alternativ til revision.	Hvordan har SKAT og Erhvervsstyrelsen fulgt op på indførelse af udvidet gennemgang? (Udvidet gennemgang er den revisorydelse, som erklæringsstandarden er knyttet til).	Kapitel 3 og 4

Bilag 2. Metodisk tilgang

Formålet med undersøgelsen er at vurdere, om Erhvervsministeriet og Skatteministeriet har gennemført en tilfredsstillende indsats for at modvirke utilsigtede konsekvenser af lempelsen af revisionspligten i 2012. Derfor har vi undersøgt følgende:

- Hvilke oplysninger gav Erhvervsministeriet til Folketinget i forbindelse med fremsættelsen af lovforslaget om lempelsen af revisionspligten i 2012?
- Har Erhvervsministeriet i forlængelse af lempelsen i 2012 gennemført en tilfredsstillende indsats for at modvirke fejl og svindel i virksomheders årsregnskaber som følge af lempelsen i 2012?
- Har Skatteministeriet i forlængelse af lempelsen i 2012 gennemført en tilfredsstillende indsats for at sikre, at virksomheder, der er berørt af lempelsen, betaler det, de skal, i skat?

I undersøgelsen indgår Erhvervsministeriet, herunder Erhvervsstyrelsen, og Skatteministeriet, herunder Skattestyrelsen.

Undersøgelsen omhandler perioden 2012-2018. Lempelsen af revisionspligten blev vedtaget i Folketinget den 6. december 2012 og trådte i kraft den 1. januar 2013. 2012 indgår i undersøgelsesperioden, da vi i kapitel 2 undersøger den lovforberedende proces fra juni-september 2012.

Undersøgelsen bygger på en gennemgang af skriftligt materiale, som vi har modtaget fra Erhvervsministeriet og Skatteministeriet. Vi har desuden gennemført interviews med centrale aktører på området.

Væsentlige dokumenter

Vi har gennemgået en række dokumenter, herunder:

- Lovgivning om lempelse af revisionspligten i 2012, 2010 og 2006, årsregnskabsloven og selskabsloven.
- Beskrivelser, vejledninger og opgørelser vedrørende kontrolprojekter som led i Erhvervsstyrelsens regnskabskontrol og SKATs skattekontrol med små virksomheder.
- Data om gennemførte kontroller udarbejdet af henholdsvis Erhvervsstyrelsen og SKAT.
- Dokumenter fra Folketingets Erhvervsudvalg og Skatteudvalg samt samråd i 2018 og 2019 vedrørende lempelsen af revisionspligten.
- Korrespondance mellem Erhvervsministeriet/Erhvervsstyrelsen og Skatteministeriet/SKAT i relation til
 - forberedelsen af lovforslaget om at lempe revisionspligten i 2012
 - den i lovforslaget lovede evaluering af holdingvirksomheders mulighed for at fravælge revision
 - udveksling af oplysninger mellem Erhvervsstyrelsen og SKAT til brug for de 2 myndigheders respektive kontrolindsats.
- Udkast til en analyse af mulighederne for en lempelse af revisionspligten, dateret 2016 og gennemført af Erhvervsministeriet, Finansministeriet og Skatteministeriet

- Erhvervsministeriets undersøgelse af det fremadrettede behov for revisionspligt, Erhvervsministeriet, december 2018. Undersøgelsen består af en række delanalyser fra forskellige myndigheder og eksperter af forskellige emner vedrørende revisionspligten generelt, dvs. om alle 3 lempelser af revisionspligten siden 2006. 3 af delanalyserne indeholder elementer, der har relevans for Rigsrevisionens undersøgelse, dvs. for lempelsen af revisionspligten i 2012. Det drejer sig om delanalyserne om:

A: Regnskabsfejl: delanalyse om formelle fejl i årsregnskabet, udarbejdet af en ekstern ekspert

B: Skattemæssige konsekvenser: delanalyse om regelefterlevelsen i forhold til skat og moms, udarbejdet af Skatteforvaltningen

C: Besparelser: delanalyse om revisions betydning for besparelser, kapitalomkostninger og vækst, udarbejdet af en konsulentvirksomhed.

- Elementer i delanalyserne A og B udgjorde tilsammen den evaluering, som var forudsat i lovforslaget i 2012 vedrørende lempelsens effekt på efterlevelsen af henholdsvis regnskabs- og skattelovgivningen.

I delanalyse A om regnskabsfejl sammenlignes formelle fejl i årsregnskaber fra holdingvirksomheder, der har fået henholdsvis:

- revision (revisorydelserne revision eller udvidet gennemgang)
- revisorbistand med andre erklæringer (revisorydelserne review eller assistance)
- ingen revisorbistand.

Metoden er skrivebordsgennemgang ud fra årsrapportens oplysninger. Metoden afdækker formelle og åbenbare fejl, og den omfatter ikke en kontrol af de underliggende forhold, der danner grundlag for udarbejdelsen af årsrapporten.

I delanalyse B om skattemæssige konsekvenser undersøges, om der er forskel i regelefterlevelsen i forhold til skat og moms hos virksomheder, afhængigt af:

- om virksomheden har fået sit årsregnskab revideret eller ej
- om virksomheder har haft bistand til årsregnskabet fra en godkendt revisor eller ej.

Metoden er gennemgang af data fra SKATs complianceundersøgelser om virksomheders efterlevelse af skatteregler for 2012 og 2014 og regnskabsoplysninger fra virksomhedernes selvangivelser.

I delanalyse C om besparelser undersøges bl.a. omfanget af direkte besparelser, som mindre virksomheder i 2017 opnåede på baggrund af de i alt 3 lempelser af revisionspligten. Metoden tager udgangspunkt i Danmarks Statistiks registerdata om virksomheder samt oplysninger om typen af revisorydelse, som virksomheden har fået (sidstnævnte er oplysninger fra en privat virksomhed).

Den beregnede lettelse er udtryk for den direkte besparelse på revisorhonorar og medtager således kun direkte udgifter til revisor i forbindelse med regnskabsaflægelse. Der er således ikke taget stilling til, at virksomheder, der fx fravælger al form for revisorbistand, selv må bruge tid og resurser på at opstille regnskabet. Samtidig er indirekte konsekvenser ved fravalg af revision, fx i form af højere kapitalomkostninger ved lån, ikke medtaget i udregningen.

Interview

Vi har gennemført interviews med følgende:

- Erhvervsministeriet
- Erhvervsstyrelsen
- Skatteministeriet
- Skattestyrelsen (tidligere SKAT)
- Udviklings- og Forenklingsstyrelsen (tidligere SKAT).

Formålet med interviewene har været at tilrettelægge og kvalitetssikre undersøgelsen og drøfte materiale til brug for undersøgelsen. Formålet med interviewene med Erhvervsstyrelsen og Skattestyrelsen har især været at få viden om styrelsernes kontrolindsats.

Standarderne for offentlig revision

Revisionen er udført i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision. Standarderne fastlægger, hvad brugerne og offentligheden kan forvente af revisionen, for at der er tale om en god faglig ydelse. Standarderne er baseret på de grundlæggende revisionsprincipper i rigsrevisionernes internationale standarder (ISSAI 100-999).

Bilag 3. Ordliste

AMVAB (Aktivitetsbaseret Måling af Virksomhedernes Administrative Byrder)	Den danske version af den internationalt anerkendte SCM-metode (Standard Cost Model). AMVAB er blevet brugt til at identificere byrdefulde krav i lovgivningen. På den måde kan myndighederne få hjælp til, hvor de skal sætte ind for at lette de administrative byrder for virksomhederne. I perioden 2004-2015 anvendte Erhvervsministeriet en AMVAB-database, hvor ministeriet årligt registrerede alle administrative byrder på tværs af al erhvervsregulering.
Assistance	Ved en assistance hjælper revisor ledelsen med at opstille årsregnskabet i henhold til lovgivningen. Ved en assistance giver revisor en erklæring uden sikkerhed for oplysningerne i årsregnskabet, da revisor ikke udfører kontroller af oplysningerne i regnskabet. Revisor kan dog ikke afgive en assistanceerklæring, hvis regnskabet indeholder åbenlyse fejl.
Balancesum	I et regnskab skal aktivernes og passivernes samlede beløb være ens, og dette kaldes balance-summen.
Bindingsanalyse	SKATs betegnelse for en type analyse, SKAT har fået gennemført ad flere omgange. Bindingsanalyserne har til formål at belyse, hvilke dele af SKATs indsats der er underlagt interne og eksterne bindinger, fx lovbestemte indsatser.
Bruttofortjeneste	Er det, som virksomheden omsætter for, når virksomheden har trukket de direkte omkostninger på vareforbruget fra.
Bødeforlæg	Meddelelse fra politiet til en sigtet om, at vedkommende kan undgå en retssag ved at betale en bøde.
Complianceundersøgelse	SKATs systematiske undersøgelser af borgeres og virksomheders efterlevelse af skattereglerne på udvalgte skatte- og afgiftsområder.
Dattervirksomheder	En dattervirksomhed er helt eller delvist ejet – og dermed kontrolleret – af en holdingvirksomhed. Dattervirksomheder kaldes også driftsvirksomheder, fordi det er i disse virksomheder, den egentlige drift foregår.
Erklæringsstandard	Ved udvidet gennemgang udføres revisionen efter en såkaldt erklæringsstandard, der er særligt tilpasset behovet for revision i små virksomheder. Derfor omtales udvidet gennemgang også som "erklæringsstandard".
Holdingvirksomheder	Holdingvirksomheder er en betegnelse, som bruges om virksomheder, der ejer aktier eller andeler i ét eller flere andre selskaber kaldet datterselskaber. Holdingvirksomheder har sædvanligvis ikke selv aktiv driftsvirksomhed.
Hovedaktionær	En person, et firma eller et selskab, der ejer den største eller en dominerende aktiepost i et aktieselskab.
Kapitalomkostninger	Kan defineres som det afkast, som virksomhedens investorer og långivere forventer af deres investering.
Nettoomsætning	Dækker over en given virksomheds totale salg i løbet af et regnskabsår ekskl. moms, afgifter og skat.

Regnskabsklasser	De 4 regnskabsklasser i årsregnskabsloven følger EU's regnskabsdirektiv og er bestemt ud fra størrelsesgrænser for virksomhedernes nettoomsætning, balancesum og antal ansatte. Regnskabsklassen afgør, hvilke krav der stilles til virksomhedernes regnskabsaflæggelse.
Review	Revisor tager i et review udgangspunkt i oplysninger fra ledelsen, og gennemgangen af regnskabet er primært baseret på analytiske handlinger og forespørgsler til ledelsen. Revisor foretager kun yderligere kontrol af oplysningerne, hvis analyserne og forespørgslerne giver anledning til det.
Revision	Ved en revision foretager revisor analyser og forespørgsler til ledelsen samt relevante kontroller af væsentlige poster i regnskabet ved hjælp af eksempelvis fysisk kontrol, observationer, indhentelse af eksterne bekræftelser mv. Kontrollen af oplysninger udgør en stor del af arbejdet i en revision.
Revisorerklæring	Revisor forsyner regnskabet med en erklæring. Af erklæringen fremgår revisors konklusion om årsregnskabet, dvs. om årsregnskabet giver et retvisende billede af virksomhedens økonomiske situation, og om regnskabet lever op til lovens krav. Virksomhedens valg af revisorydelse fremgår ligeledes af revisors erklæring på årsregnskabet.
Selvangivelse	En angivelse af, hvor meget en virksomhed har tjent i foregående år, og hvor meget virksomheden skal betale i skat. Virksomheder skal sende selvangivelsen til SKAT én gang årligt.
Skattegab	Skattegab er forskellen imellem det beløb, der er betalt i skat og afgifter, og det beløb, der ifølge reglerne burde være betalt.
Små virksomheder	Defineres i årsregnskabsloven som alle virksomheder, der ikke er personligt ejede, og som har en omsætning på under 89 mio. kr. I 2012 var størrelsesgrænsen 72 mio. kr. Gruppen omfatter i dag ca. 97 % af danske virksomheder.
Udvidet gennemgang	Revisor tager i en udvidet gennemgang udgangspunkt i oplysninger fra ledelsen, og gennemgangen af regnskabet er primært baseret på analytiske handlinger og forespørgsler til ledelsen. For at opnå yderligere sikkerhed i forhold til et review gennemfører revisor derudover en række specifikke supplerende handlinger.
Ulovlige aktionærlån	Når et selskab låner penge ud til selskabets ejere eller selskabets ledelse, fx til selskabets direktør, så kalder man det for kapitalejerlån eller aktionærlån. Disse lån er som hovedregel ulovlige.
