

Artikel

Dataanalyse i revisors arbejde – analytiske handlinger ved udvidet gennemgang og review

Af statsautoriserede revisorer Thomas Christiansen, Dansk Revision, og Dennis Uglebjerg Hansen, BDO, medlemmer af Revisionsteknisk Udvalg i FSR Danske Revisorer

Dato:
24. september 2026

Artikelnummer:
2026:32-38

Copyright:
Artiklen er udgivet under
Creative Commons Attribution 4.0
International (CC BY 4.0).

Dataanalyse i revisors arbejde – analytiske handlinger ved udvidet gennemgang og review

Abstrakt

Formål:

Artiklen undersøger, hvordan dataanalyse kan anvendes som led i revisors analytiske handlinger i opgaver om udvidet gennemgang og review, samt hvordan anvendelsen af data understøttes af de gældende standards krav til tilstrækkeligt og egnet bevis.

Tilgang:

Artiklen tager udgangspunkt i erklæringsstandarden for udvidet gennemgang og review og gennemgår de krav og overvejelser, der knytter sig til anvendelsen af virksomhedens data og revisors forventningsdannelse.

Hovedresultater/indsigter:

Artiklen argumenterer for, at effektive analytiske handlinger i opgaver om udvidet gennemgang og review bygger på revisors forventningsdannelse snarere end på avancerede analyseteknikker. Med afsæt i standardernes krav opstilles en model for analysearbejdet bestående af informationsindsamling, forventningsdannelse og vurdering af afvigelser. Modellen illustrerer, hvordan dataanalyse kan anvendes systematisk til at identificere forhold, der kan medføre væsentlig fejlinformation, og til at understøtte revisors konklusioner.

Betydning og anvendelse:

Artiklen omsætter standardernes overordnede krav til analytiske handlinger til en praktisk model, som revisor kan anvende ved planlægning, udførelse og dokumentation af analysearbejdet. Modellen kan bidrage til en mere systematisk anvendelse af dataanalyse og tydeliggøre sammenhængen mellem revisors forventninger, de udførte analyser og de konklusioner, der drages på baggrund heraf.

Formålet med dataanalyse i opgaver om udvidet gennemgang og review

Formålet med artiklen er at belyse, hvordan simpel dataanalyse kan anvendes inden for rammerne af standarderne om udvidet gennemgang og review. Artiklen behandler de krav og overvejelser, der knytter sig til anvendelsen af virksomhedens data som grundlag for analytiske handlinger, og hvordan disse handlinger kan bidrage til at skabe et tilstrækkeligt grundlag for revisors konklusioner.

Med udgangspunkt i standardernes krav beskrives en praktisk model for analysearbejdet, bestående af informationsindsamling, forventningsdannelse og vurdering af afvigelser. Artiklen afsluttes med et eksempel, der illustrerer, hvordan modellen kan anvendes i praksis ved analyse af en væsentlig regnskabspost.

Begreber og definitioner

Analytiske handlinger er en vurdering af finansielle oplysninger gennem analyse af forventelige sammenhænge mellem både finansielle og ikke-finansielle oplysninger. Analytiske handlinger omfatter også en nødvendig undersøgelse af konstaterede udsving eller sammenhænge, der ikke er konsistente med anden relevant information, eller som beløbsmæssigt afviger betydeligt fra forventede værdier.

Bevis er informationer, som revisor anvender som grundlag for sin konklusion. Bevis indeholder både information, der er indeholdt i bogføringen, som ligger til grund for regnskabet, og information fra andre kilder.

Dataanalyse er i opgaver om udvidet gennemgang og review en systematisk undersøgelse af finansielle og ikke-finansielle data med henblik på at identificere mønstre, tendenser, sammenhænge og afvigelser. Dataanalyse kan anvendes som værktøj ved udførelsen af reviewhandlingerne med henblik på at opnå bevis.

Reviewhandling omfatter forespørgsler og analyser, og er handlinger, der er udformet til at opdage væsentlig fejlinformation i regnskabet.

Hvordan reguleres brugen af dataanalyse i revisors arbejde?

Anvendelsen af analytiske handlinger, herunder dataanalyse, er ikke særskilt reguleret eller beskrevet som metode i standarderne om udvidet gennemgang¹ og ISRE 2400 om Opgaver om review af historiske regnskaber² (herefter benævnt standarderne).

Ved opgaver om udvidet gennemgang og review planlægger og udfører revisor reviewhandling, der blandt andet omfatter analytiske handlinger³.

Begge standarder beskriver, at der kan anvendes forskellige metoder til at udføre analytiske handlinger, og metoderne kan variere fra helt simple sammenligninger til udførelse af mere komplekse analyser ved brug af statistiske metoder. Standarderne giver begrænset vejledning i, hvordan selve metoden omkring analyser kan eller bør opbygges, men begge standarder er klare omkring anvendelsen af en virksomheds data i revisors arbejde.

Når revisor anvender data fra virksomhedens bogføringssystem og øvrige kildesystemer i sit arbejde, er det nødvendigt indledningsvist at vurdere, om dataene er egnede til formålet. Dette indebærer, at revisor forholder sig kritisk til dataenes pålidelighed, fuldstændighed og nøjagtighed. Dataenes pålidelighed påvirkes blandt andet af deres kilde og karakter samt af de processer og kontroller, der understøtter registrering og behandling af data.

Revisor skal derfor vurdere, om data fra virksomhedens systemer er fuldstændige og nøjagtige, eksempelvis ved at afstemme dataudtræk til bogføringen eller andre relevante grundlag. Kun hvis dataene vurderes at være tilstrækkeligt pålidelige, kan de danne et egnet grundlag for udførelse af analytiske handlinger.

Tilstrækkeligt og egnet bevis

I opgaver om udvidet gennemgang og review skal revisor som udgangspunkt udføre reviewhandling, der omfatter forespørgsler og analyser. Analytiske handlinger er derfor et helt centralt element af revisors arbejde i relation til ovennævnte erklæringsopgaver. Analytiske handlinger udgør en arbejds-

metode, mens dataanalyse er et værktøj, der kan understøtte udførelsen heraf.

Forespørgsler og analytiske handlinger er de centrale handlinger i både udvidet gennemgang og review og vil i mange tilfælde give revisor et tilstrækkeligt grundlag for at afgive sin konklusion. Hvis resultaterne af disse handlinger giver anledning til spørgsmål eller medfører en øget sandsynlighed for væsentlige fejlinformationer, skal revisor imidlertid udføre yderligere handlinger for at opnå den nødvendige sikkerhed om det pågældende forhold.

Revisor skal efter standarderne dokumentere sit arbejde således, at en erfaren revisor uden forudgående tilknytning til opgaven kan forstå:

- analysens karakter, tidspunkt og omfang
- resultaterne af analysen og eventuelt beviset opnået herfra
- betydelige forhold, der opstod under udførelsen af analysen
- de konklusioner, der blev draget, samt revisors professionelle vurderinger.

På den baggrund bør følgende generelle oplysninger fremgå af dokumentationen af analysen:

- hvem der har udført analysen
- datoen for færdiggørelsen af arbejdet
- hvem der har gennemgået analysen, hvis analysen har været genstand for review, samt dato og omfang af gennemgangen.

Endelig skal det fremgå, hvilke forventninger der ligger til grund for revisors analyser. Revisors forventninger kan med fordel fremgå i tilknytning til de konkrete analyser, men det fremgår ikke specifikt i standarderne, at revisors forventninger opstilles i umiddelbar tilknytning til analyserne. Revisors forventninger kan fx også dokumenteres i planlægningen som led i revisors forståelse af virksomheden.

Processen omkring udførelse af analyser i opgaver om udvidet gennemgang og review

Når revisor udfører en analyse, er det vigtigt, at revisor over-

vejer det overordnede design af analysearbejdet i forhold til metoden og dokumentationen heraf. Revisor skal derfor indledningsvist overveje, om de oplysninger, der anvendes ved analytiske handlinger, er tilfredsstillende i relation til formålet, inden analysearbejdet påbegyndes.

Det fremgår af standarderne, at revisor fx kan foretage analyser ved sammenligning af registrerede beløb eller nøgletal, der er beregnet på grundlag af registrerede beløb, med de forventninger, som revisor har opstillet ud fra de oplysninger, der er indhentet fra relevante kilder.

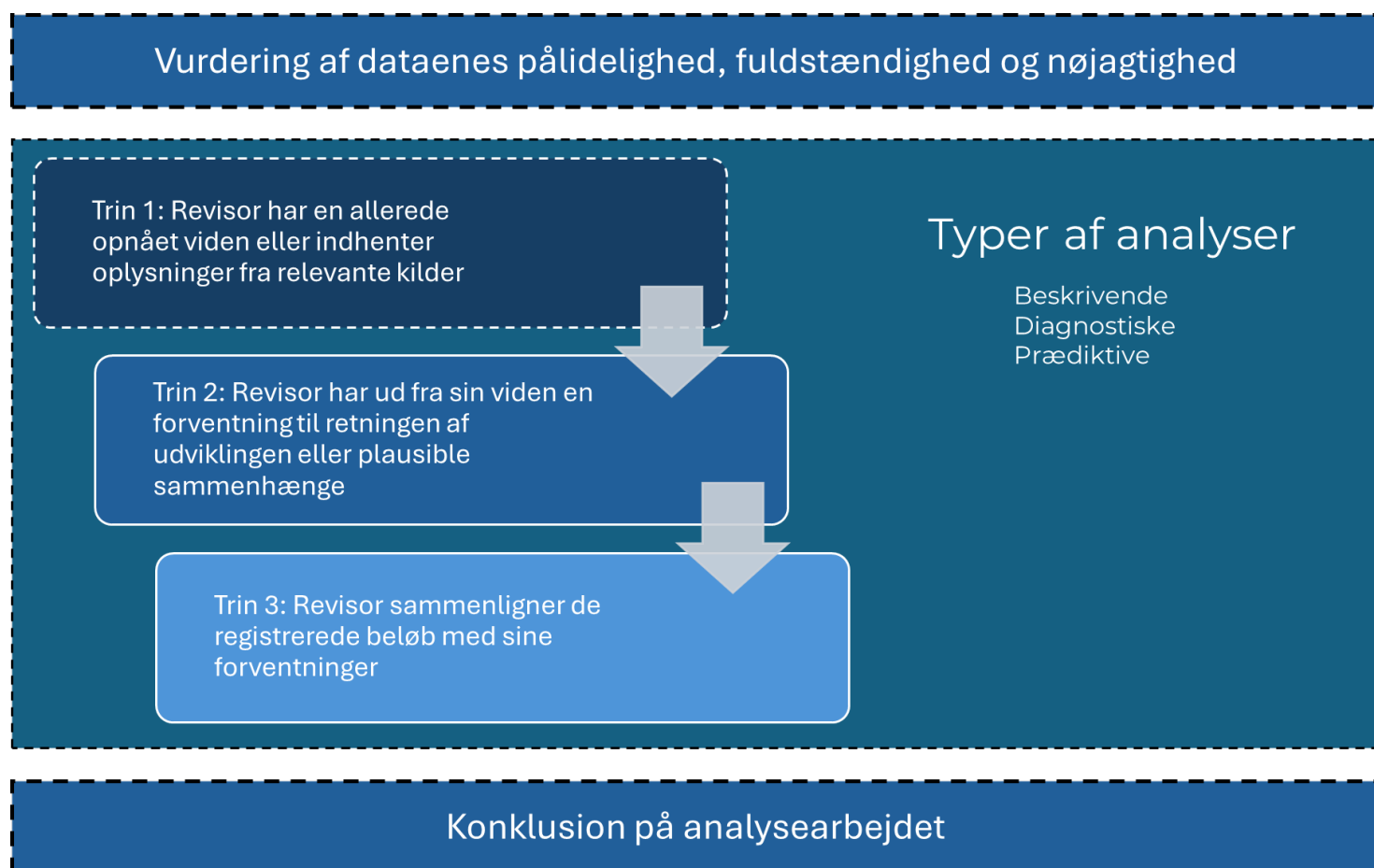
Det betyder, at revisor kan anvende den viden, som allerede er opnået fx gennem planlægning, forespørgsler og øvrigt arbejde i opgaven. Den opnåede forståelse af virksomheden og dennes forhold kan således anvendes i revisors forventningsdannelse forud for selve sammenligningen af de registrerede beløb i en analyse.

Med viden om virksomheden og dennes forhold har revisor en forventning til, i hvilken retning virksomhedens regnskabsstal sandsynligvis eller forventeligt har udviklet sig i indværende år sammenlignet med sidste år. Revisor kan så med afsæt i sin viden sammenligne de registrerede beløb med sin forventning.

Er resultaterne af de analytiske handlinger usædvanlige eller inkonsistente med revisors forståelse, skal revisor udforme og udføre yderligere handlinger for at afgøre, om de konstaterede forhold medfører væsentlig fejlinformation i årsregnskabet.

Revisor bør dokumentere sine overvejelser i pågældende analyse ved fx at dokumentere sine overvejelser af de enkelte dele af analyseprocessen, så dokumentationen af revisors forventning fremstår så klar og tydelig, at en erfaren revisor, uden tilknytning til opgaven, kan forstå revisors arbejde.

Processen omkring analyser i opgaver om udvidet gennemgang og review kan eksempelvis illustreres som i Figur 1. Det bør dog understreges, at de tre dele i praksis indgår som en naturlig og integreret del af revisors analysearbejde, og at analyser derfor kan være udformet og fremstå mere flydende i deres opdeling end illustreret.



Figur 1

Trin 1) Revisor har en allerede opnået viden eller indhenter oplysninger fra relevante kilder

Revisor indhenter indledningsvist informationer og oplysninger til brug for sin forventningsdannelse. Dette omfatter også revisors allerede opnåede forståelse af og viden om virksomheden og dens omgivelser. Formålet er at sikre relevant og tilstrækkeligt informationsgrundlag for analysen.

Oplysningerne kan bestå af finansielle oplysninger for en eller flere tidligere regnskabsperioder, forventede resultater af drifts- eller finansielle aktiviteter, herunder budgetter eller fremskrivninger, samt brancheoplysninger vedrørende virksomheden, fx oplysninger om bruttoavance, omsætningshastigheder, gennemsnitslønninger eller lignende nøgletal.

Trin 2) Revisor har ud fra sin viden en forventning til retningen af udviklingen

Opgaver om udvidet gennemgang og review giver begrænset sikkerhed, og analyser anvendes i disse opgavetyper primært til at identificere usædvanlige eller uventede forhold, der kan medføre væsentlig fejlinformation. Ved at analysere plausible sammenhænge anvender revisor sin professionelle dømmekraft til at foretage konkrete vurderinger af udfaldet af analyser.

Som følge heraf kan analyser i opgaver om udvidet gennemgang og review være mere eller mindre detaljerede og omfattende. Revisors forventninger kan ligeledes være af en mere overordnet karakter, baseret på revisors konkrete viden om virksomheden, og kan være mere kvalitativt orienteret.

På grundlag af revisors viden om virksomheden og de ellers indhentede oplysninger danner revisor sig en uafhængig forventning om udfaldet af den pågældende analyse. Forventningen skal være tilstrækkeligt begrundet til at kunne identificere væsentlige fejlinformationer.

Når revisor opstiller sine forventninger som led i analytiske handlinger i forbindelse med opgaver om udvidet gennemgang eller review, er der i standarderne ikke noget krav om, at revisors forventning skal udgøre en egentlig værdi eller procentsats.

I nogle tilfælde kan det alligevel være hensigtsmæssigt for revisor at fastsætte en egentlig værdi eller procentsats som sin forventning. Det kunne fx være relevant i det tilfælde, hvor revisor analyserer på bruttofortjeneste eller dækningsgrader og har viden om, at bruttofortjenesten for en virksomhed inden for en given branche er omkring 30 %, eller at en virksomhed med en stabil drift historisk har realiseret en dækningsgrad på ca. 15 %.

Trin 3) Revisor sammenligner de registrerede beløb med sine forventninger

Det tredje trin er at sammenholde analysens faktiske udfald med revisors begrundede forventning og vurdere identificerede forskelle eller uventede sammenhænge.

I opgaver om udvidet gennemgang og review lægger standarderne ikke op til, at der fastsættes en værdi for acceptable afvigelser. Det betyder, at når de registrerede beløb afviger fra revisors forventninger, må revisor vurdere afvigelserne baseret på sin professionelle dømmekraft i forhold til virksomhedens konkrete forhold og det fastsatte væsentlighedsniveau.

Konstaterer revisor væsentlige afvigelser i analysen, kan disse medføre en øget sandsynlighed for væsentlig fejlinformation. Revisor bør indledningsvis overveje, om afvigelserne kan forklares ved forhold, som ikke er indarbejdet i revisors forventningsdannelse. Revisor følger herefter op på afvigelserne ved at indhente forklaringer gennem yderligere forespørgsler, eventuelt suppleret med yderligere handlinger, hvorigennem relevant dokumentation indhentes, og der opnås et tilstrækkeligt bevis.

Eksempel: Analyse af regnskabsposten varebeholdninger

I en opgave om udvidet gennemgang eller review kan dataanalyse med fordel anvendes som en analytisk handling ved eksempelvis analyse af varebeholdninger, hvor revisor på baggrund af oplysninger om omsætning, budget og udviklingen i aktivitetsniveauet kan opstille forventninger til den samlede varebeholdning og dermed vurdere, om den registrerede varebeholdning indeholder væsentlig fejlinformation.

I eksemplet tages der udgangspunkt i et fortsættende kunde-forhold, hvor revisor har opnået kendskab til virksomheden gennem tidligere års arbejde.

Virksomheden er en dansk ejerledet handelsvirksomhed, der sælger træhytter, shelters og lignende produkter. Revisor har fastsat væsentlighedsniveauet for regnskabet som helhed til 600 t.kr. Virksomhedens varebeholdninger udgør 15,8 mio. kr. og er derfor en væsentlig regnskabspost.

Trin 1) Revisor indhenter oplysninger

Revisor har generelt et godt kendskab til virksomheden og branchen, og revisor har i planlægningsfasen fået oplyst, at omsætningen er på niveau med sidste år. Revisor har ligeledes fået oplyst, at en stigende ordrebeholdning på shelters til levering i foråret har medført, at virksomheden har foretaget større indkøb af shelters i regnskabsåret med henblik på at kunne overholde de aftalte leveringstider.

Ved forespørgsel til regnskabschefen får revisor blandt andet oplyst, at der er foretaget cykliske lageroptællinger hvert kvartal, så det samlede lager er optalt i løbet af året. Dertil er hele varelageret optalt igen ved status. Behovet for nedskrivning er vurderet i forbindelse med de fysiske lageroptællinger og ved regnskabschefens gennemgang af lagerlisten ved status.

Revisor har fra regnskabschefen modtaget en endelig saldo-balance og et ledelsesgodkendt budget for det efterfølgende år, der viser en stigning i omsætningen på 10 % og således afspejler ledelsens forventning om en stigende efterspørgsel på shelters.

Trin 2) Revisor opstiller sin(e) forventning(er)

I det seneste regnskabsår udgjorde varelageret 12,5 mio. kr. Revisor forventer, at varelageret samlet set vil udvise en stig-

ning, drevet af varegruppen shelters og uændret varelager på de øvrige produktgrupper. Forventningen er opstillet på baggrund af de gennemførte forespørgsler hos regnskabschefen, og regnskabschefens oplysninger svarer ligeledes til det ledelsesgodkendte budget for det efterfølgende år, hvor der er budgetteret en forøget omsætning på shelters og uændret omsætning på øvrige produktgrupper.

Revisor beskriver og dokumenterer sine overvejelser og forventninger i sit arbejdsrapport i tilknytning til sin analyse.

Trin 3) Revisor sammenligner

Ud fra den modtagne saldobalance udarbejder revisor indledningsvist en trendanalyse af udviklingen af den totale værdi af varebeholdningerne, hvor indeværende års saldo sammenholdes med sidste års saldo. Revisor kan se, at varelageret er steget fra 12,5 mio. kr. til 15,8 mio. kr., svarende til en stigning på ca. 26 %.

Revisor forventede på baggrund af oplysningerne fra regnskabschefen og virksomhedens budget en stigning i varebeholdningerne, men revisor vurderer stigningen væsentligt højere end forventet, da omsætningen på shelters kun er budgetteret med en stigning på 10 %.

Analysen af den produktopdelte lagerliste viser som forventet en stigning i lagerbeholdningen af shelters. Stigningens omfang er imidlertid væsentligt større end revisors forventning og forklarer størstedelen af den samlede stigning i varelageret. Udviklingen er derfor i den forventede retning, men ikke på det forventede niveau. Revisor vurderer derfor, at afvigelsen skal undersøges nærmere.

Regnskabschefen forklarer, at virksomheden netop havde behov for et større lager af shelters for at kunne reducere leveringstiden ud til virksomhedens kunder, men ved nærmere drøftelse af tallene er regnskabschefen dog også selv af den opfattelse, at tallene ikke forekommer konsistente.

Revisor beslutter sig for at undersøge de konkrete forhold nærmere og gennemgår derfor den produktopdelte lagerliste med regnskabschefen. I den forbindelse finder regnskabschefen ud af, at beholdningen af shelters senest er optalt ved status, og en nærmere gennemgang af lagerlisten viser, at nogle

shelters er blevet registreret dobbelt på optællingslisterne og dermed også på det bogførte varelager.

Efter korrektion af fejlen reduceres varelageret til 14 mio. kr., hvilket ligger inden for niveauet af revisors forventninger.

Som følge af fejlens karakter og størrelse aftaler revisor med regnskabschefen, at der foretages en gennemgang af lageropgørelsen for at sikre, at der ikke foreligger tilsvarende fejl på andre varegrupper. Ved gennemgangen identificeres der ikke yderligere fejl.

Revisors konklusion på analysearbejdet

Den konstaterede afvigelse mellem det faktiske og det forventede niveau for varelageret skyldes fejl i lageropgørelsen i form af dobbelttællinger. Efter korrektion heraf er varelageret reduceret til et niveau, der ligger inden for revisors forventning.

Revisor vurderer på baggrund af de udførte forespørgsler, analyser og efterfølgende opfølgende handlinger, at den identificerede afvigelse er tilfredsstillende forklaret og underbygget. Efter korrektion af fejlen ligger varelageret inden for revisors forventning, og revisor vurderer derfor, at der er opnået et tilstrækkeligt grundlag for konklusionen vedrørende varebeholdninger.

Afslutning

Det er ikke mængden af data eller kompleksiteten af analyserne, der er afgørende. Det centrale er, om analyserne bidrager til en bedre forståelse af virksomheden, et stærkere grundlag for revisors faglige vurderinger og en mere kvalificeret identifikation af usædvanlige eller uventede forhold, der kan medføre væsentlige fejlinformationer.

Selv relativt simple dataanalyser kan skabe betydelig værdi ved at understøtte revisors risikovurdering og rette opmærksomheden mod de områder, hvor sandsynligheden for væsentlig fejlinformation er størst. Værdien ligger imidlertid ikke i teknologien, der anvendes, men i revisors evne til at omsætte data til relevante beviser og velbegrundede konklusioner.

Forudsætningen er en systematisk og metodisk tilgang til analysearbejdet, hvor sammenhængen mellem data, observationer og konklusioner er tydelig. Denne tilgang bidrager ikke alene til at styrke kvaliteten af revisors vurderinger, men også til at gøre de faglige overvejelser mere gennemsigtige og understøtte dokumentationen af det udførte arbejde.

Slutnoter

- 1 Når der refereres til standarden om udvidet gennemgang, er det FSR's standard om udvidet gennemgang, der henvises til, og ikke Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard.
- 2 ISRE 2410 Review af et perioderegnskab udført af selskabets uafhængige revisor og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning behandles ikke særskilt i artiklen, men ISRE 2400 og ISRE 2410 sidestilles for så vidt angår den overordnede metodik for analytiske handlinger.
- 3 I standarden om udvidet gennemgang er det relevant at sekele til afsnit 33 og 35 samt A73–75, der konkret omhandler brugen af analytiske handlinger. I opgaver om review efter ISRE 2400 er det særligt afsnit 17, 47 og 49, samt A90–92, der er relevante i relation til anvendelsen af analytiske handlinger.