

Copenhagen
Business School
HANDELSHØJSKOLEN

KVALITETSSTYRING I MINDRE REVISIONSVIRKSOMHEDER

KANDIDATAFHANDLING

CAND. MERC. AUD. – STUDIET
INSTITUT FOR REGNSKAB OG REVISION
HANDELSHØJSKOLEN I KØBENHAVN

2010



Afleveringsdato for
kandidatafhandling:
16.6.2010

Antal anslag:
185.336

Vejleder:
Caroline Aggestam, Ph.d.

Censor:

Forfatter : Serkan Özüpek

Underskrift : _____

CPR-nummer: _____

1 INDLEDNING	3
1.1 PROBLEMSTILLING	4
1.2 PROBLEMFOMULERING	5
1.3 METODE & STRUKTUR.....	7
1.3.1 Undersøgelsens formål.....	8
1.3.2 Overordnet samfundsvidenskabelig metode.....	9
1.3.3 Dataindsamlingsmetode.....	9
1.3.4 Teori om interview	10
1.3.5 Interviewguide.....	11
1.3.6 Kildekritik.....	11
1.4 AFHANDLINGENS OPBYGNING.....	13
1.5 RAMMESTYEINGSFAKTORER.....	16
1.5.1 Projektets interne regler.....	16
1.5.2 Teorivalg.....	17
1.6 PROCESSTYRINGSFAKTORER.....	17
1.6.1 Kvalitative eller kvantitative data.....	17
1.6.2 Dataadgang, dataindsamling og databehandling.....	18
1.6.3 Validitet og reliabilitet.....	18
1.7 AFGRÆNSNING	19
1.8 MÅLGRUPPE OG INTERESSENER.....	20
2 TEORI.....	21
2.1 AGENTTEORI	21
2.1.1 Kritik af teorien.....	23
2.2 FLINTS TEORETISKE SYNSVINKEL.....	25
2.3 KVALITET.....	28
2.3.1 Faglig kvalitet.....	29
2.3.2 Servicekvalitet.....	29
2.4 KVALITETSSTYRING OG KVALITETSKONTROL.....	30
2.5 DEL KONKLUSION.....	35
4 LOVGRUNDLAG.....	37
4.1 DANSK LOVGIVNING	37
4.2 INTERNATIONALE LOVE VEDRØRENDE KONTROL.....	45
4.3 PCAOB SAMMENLIGNET MED REVISORTILSYNET.....	45
4.4 DEL KONKLUSION.....	48
5 KVALITETSSTYRING OG AFGØRELSER I REVISORNÆVNET.....	50
5.1 KVALITETSSTYRING OG SYSTEMER.....	50
5.1.1 Kvalitetsstyring.....	50
5.1.2 Systemets opbygning.....	51
5.1.2.1 Firmahåndbog	51
5.1.2.2 Metodestandarder	52
5.1.2.3 Produktionstandard.....	53
5.1.3 Del konklusion.....	55

5.2 AFGØRELSER I REVISORNÆVNET.....	57
5.2.1 Revisortilsynets redegørelse 2008.....	57
5.2.2 Revisornævnet og domme.....	58
5.2.3 Del konklusion.....	65
6 EMPIRI OG ANALYSE.....	66
6.1.1 Sammenligning af empiriske- og interviewdata.....	66
6.2 ANALYSE.....	82
6.2.1 Kvalitetsstyring og systemer.....	82
6.2.2 Afgørelser i Revisornævnet.....	84
6.2.3 Agantteori.....	86
6.2.4 Flints teorie.....	87
6.2.5 Internationale perspektiv.....	88
6.3. Del konklusion.....	89
7 PERSPEKTIVERING.....	91
8 KONKLUSION.....	94
9 LITTERATURLISTE	99
10 BILAG.....	101
10.1 HISTORISKE UDVIKLING INDENFOR KONTROLINSTANSER.....	101
10.2 SPØRGSMÅL TIL INTERVIEW.....	111

English summary

All auditing firms must relate to quality control. The requirement to have companies' accounts audited by a qualified auditor is designed to protect the public interest.¹

Since 2002 resulted in establishing public oversight boards in Europe and USA. There has been a world-wide increase in the interest of auditing and the role of auditors in financial scandals for the last 15 years.² The aim of this report is to examine the development in audit theory and how quality control is based on audit theory. I have examined the quality control in Denmark and the rules which guide auditors in securing high quality in their daily work. The new act on Danish Auditing Principles was introduced in Denmark, laying down statutory quality control regulations. Experience has shown that small auditing firms in particular have had problems with the establishment of adequate quality control systems. The rapport will illustrate in which way a small auditing firm can live up to the demands laid down in the statutory quality control regulations, using appropriate resources.

"Quality control is now concerned with the policies and procedures which are designed to establish, monitor, review and secure adherence to professional standards in all aspects of the professional practice"³. The theories show that it is needed to an external control where outside parties control that the audit company has established an internal control which is sufficient according to the standards. The external control shall also monitor that the company follow the procedures and policies.

In Denmark the first standard of quality control came in 1981 as recommendation no. 4 and was updated in 1994. In 2002 the standard number 220 replaced the recommendation and worked until 2005 where it was divided into 2 parts; standard number 1 and number 220. Standard number 1 deals with the general quality control in the company and number 220 deals with auditing financial statements.

The history of external quality control in Denmark began in 1994 where the association FSR started systematically controlling their members. In 2003 the Danish Parliament decided to

¹ Soltani Bahram (2007). Auditing an international approach, s. 443 ff.

² Soltani Bahram (2007). Auditing an international approach, s. 456 ff.

³ Citat: Flint, 1988 side 162

establish a public oversight board which until now has controlled all the audit companies which existed at the beginning of the quality control.

At the beginning of the compulsory control, there was not established a sufficient quality control in many audit companies but this has over the 1st period of quality control improved so the main problem is that the systems now have deficiencies. 1,357 audit companies have been controlled and 482 companies have closed after they have been chosen to control. Of the 1,357 controlled companies 216 could not be approved at the 1st control and they have therefore been subdued to further control. If the breach in the system established by the controlled company has been gross enough the standard penalty has been a fine at d.kr. 100.000⁴.

⁴ Revisortilsynet redegørelse 2007 og 2008.

1. Indledning

Kapitlet giver en kort beskrivelse af den baggrund og problemdiskussion som ligger til grund for opstilling af problemformuleringer. I kapitlet beskrives yderligere begrænsninger samt afhandlingens opbygning.

Gennem 80'erne har der været en kraftig udvikling i retning af, at brugere af revisorvirksomhedens ydelser i stigende grad klager over den kvalitet, der blev ydet. Da branchen påvirkes løbende af ændringer indenfor både lovgivning og vejledninger, hvilket er med til at komplicere opretholdelse af kvaliteten ved revision. Kravet til revisorvirksomheder om kvalitetsstyring/kvalitetskontrol af faglige forhold har været præciseret siden 1981 i revisorvejledning nr. 4 "vejledning om kvalitetskontrol".¹

Revisorernes stigende udgifter til ansvarsforsikringer gennem de sidste ti, tyve år bekræfter dette forhold.² Grunden til det øget fokus og stigende krav til kvaliteten af revisorernes ydelser skyldes bl.a., at pengeinstitutter, investorer, aktionærer, myndigheder altså sekundære brugere, lægger vægt på revisors påtegninger og andre ydelser i deres beslutningstagning om især økonomiske forhold.

Enron skandalen er verdens vendepunkt for kontrolområdet, hvor verdens syn på kontrol ændres. Troværdigheden er svigtet efter skandalen. Det er enormt vigtigt for branchen, at kunne opretholde eller sagt med andre ord genvinde troværdigheden. Revisionsfirmaet Arthur Andersen som var verdensomspændende og var revisorer for den amerikanske baserede selskab Enron. På grund af manglende kvalitet i forbindelse med revisionen af selskabet mistede det hidtil revisionsfirma enormt meget troværdighed på grund af manglende kvalitet ved revision af en enkelt klient. Enron sagen havde så omfattende økonomiske og troværdighedsmæssige konsekvenser for revisionsfirmaet, at det efterfølgende måtte gå i opløsning verden over.³

Efter nærmere gennemgang af nogle afgørelser på de sager i Revisornævnets hjemmeside som vedrører kvalitetsstyring i de mindre revisionsfirmaer, og derudover gennemgang af Revisortilsynets årlige redegørelsesrapport på manglende kvalitet i forbindelse med den udførte revision af

¹ John L. Dam & Mette S. Larsen(1993) "Kvalitetsstyring i revisorvirksomheder," s. 11 ff.

² John L. Dam & Mette S. Larsen(1993) "Kvalitetsstyring i revisorvirksomheder," s. 25 ff.

³ Halling-Overgaard, Søren(2003) "Revisors erstatnings- & disciplinæransvar", side 15 ff.

selskaberne har det vakt min interesse for at undersøge sagen⁴. De fleste sager er opstået i de mindre revisionsfirmaer, hvilket får mig til at sætte et spørgsmålstegn.

1.1 Problemfelt/problemstilling

*”Kvaliteten af revisorens ydelser har gennem de sidste år været et hyppigt debatteret emne, såvel i revisorbranchen som i midierne. Der er i mange revisionsfirmaer gennemført tiltag til sikring af et højt kvalitetsniveau, ligesom FSR arbejder med planer om en foreningsbaseret kvalitetskontrolordning. På denne baggrund kan det forudses, at der også i de kommende år vil være øget fokus på emnet kvalitetsstyring og kontrol”.*⁵

Kvalitetskrav, skærpet ansvar og fejlrisiko er eksempler på områder med fokus på, pga. manglende tiltro der har været gennem perioder til revisorerne, hvilket er på dagsorden igen i disse perioder. Specielt i øjeblikket, da finansielle krise har ført til en konjunkturedgang. Erhvervsskandalerne både i USA og Europa for få år tilbage og særdeles i disse perioder har medført øget fokus på revision arbejde. Flere firmaer går konkurs efter en blank påtegning fra revisorer, og det sidste der har vakt stor opmærksom på medierne for eksempel har været her for nyligt IT-Faktoriet⁶ og Roskilde Bank som blev lige reddet i sidste øjeblik, men stadig problemer med likviditeten.⁷ Derfor sætter man et stort spørgsmålstegn på revisorerne udførte arbejde.

Formålet med kontrol og kvalitetsstyring er, at fjerne det troværdighedsproblem til revisorerne og kontrollere revisorens udførte arbejde. Dette skal forgå via de øgede kvalitetskrav på kvalitetsstyring og ved opstramning af reglerne for årsberetninger og skærpet ansvar for de økonomiske konsekvenser og begået fejl, hvor revisionsfirmaet skal være ansvarligt. Således ville man få merværdi af kvalitetsstyringen.

Revisortilsynet har konstateret, at de fleste revisionsvirksomheder har etableret og implementeret et hensigtsmæssigt kvalitetsstyringssystem. I en række mindre revisionsvirksomheder er der dog

⁴ www.revisortilsynet.dk – Redegørelse 2008.

⁵ Artikel fra REVIFORA ”Kvalitetsstyring og kontrol” af statsaut. revisorer Jesper Hansen og Anker Nielsen ERNEST&YOUNG.

⁶ <http://borsen.dk/it/nyhed/146526/>

⁷ <http://finans.tv2.dk/nyheder/article.php?id=14664664>

problemer med at sikre et tilstrækkeligt system og vedligeholde, hvor der konstateret større fejl i enkeltsager med manglende dokumentation og overholdelse af erklæringsbekendtgørelser.⁸

Kvalitetsstyring er efterhånden et emneområde, som mange revisionsfirmaer og virksomheder i dag skal lægge meget vægt på, hvilket har fået FSR og FRR til at udvælge de såkaldte ”kvalitets udvalg”, som har til opgave at opbygge eksempelvis et kvalitetsstyringsmanual, deres medlemmer kan benytte sig af. Kvalitetsstyring er en stor fordel for revision, idet revisors ydelser forekommer skriftligt, og god planlægning effektiviserer revisionen. Bl.a. har man på det seneste udarbejdet retningslinjer og tjeklister, som er til gavn for revisionsvirksomhederne. Disse er netop medvirkende til bedre kontrol og dokumentation for, at alle arbejdsopgaver, er gennemgået, udført og afstemt.

Kvalitetsstyring, kvalitetsstyringsmanualer er fyldige og ressourcekrævende i forhold til de mindre revisionsfirmaer og deres klienter. De mindre klienter er generelt prisfokuserede, hvormed det kan være svært at forklare dem, at der skal ske betaling for planlægning af revisionen.

På denne baggrund er det yderst interessant, at diskutere hvordan de mindre revisionsvirksomheder, kan indføre kvalitetsstyringen ind i deres system.

1.2 Problemformulering

Hovedformålet med projektet er at fortage en teoretisk og praktisk undersøgelse og komme med en konkret forklaring af overholdelse af kvalitetsstyring, især om de foretaget kontroller fra revisortilsynet om revisionsvirksomheder lever op til revisorlovens krav om uafhængighed og kvalitet, når de fortager eller afgiver erklæringer?

Med udgangspunkt i den i indledningen beskrevne problemstilling har jeg opstillet følgende hovedspørgsmål, som er operationaliseret i efterfølgende delspørgsmål.

”Hvordan sikrer man et mindre revisionsfirma, lever op til det stillede krav i den lovpligtige kvalitetskontrol.”

⁸ www.revisortilsyn.dk

Operationalisering af hovedspørgsmålet:

- Hvordan defineres begrebet kvalitet, kvalitetskontrol i revisionsvirksomheder i litteraturen og teoretisk?
- Hvilket krav skal overholdes ved kvalitetskontrol i forhold til internationale perspektiv, ved internationale revisors tilsyn?
- Hvordan reguleres kvalitetsstyringen af revisionsvirksomheder?
 - Hvilke elementer indeholder kvalitetsstyringen?
- Hvilke kvalitetsproblemer er der på de sager/domme, afgørelser fra revisornævnet.
- Hvordan kan de mindre revisorvirksomheder sikre eller håndtere kvalitetsstyring, og hvilke udfordringer ligger heri?

For at kunne besvare på de underordnet spørgsmål skal der foretages en teoretisk og praktisk undersøgelse. Yderligere skal der undersøges på de præstationer og sagsbehandlinger, som revisortilsynet kan give et indtryk af, hvordan de mindre revisorvirksomheder har håndteret kvalitetsstyring. Her vil man kontrollere revisorens udførte arbejde, ved at foretage en empirisk undersøgelse. Dette vil ske via en dyberegående analyse, hvor man vil gå ind og se på de sager der er i revisornævnet, revisortilsynsrapporter (redegørelser) og identificere og fremdrage de eksempler med afgørelser vedrørende misligholdelse af kontrolinstanser. I disse sager vil man fokusere på om revisor bevidst eller ej har udført et revisionsmæssigt stykke arbejde, hvor kvaliteten ikke har været tilfredsstillende.

Formålet med dette er, at kunne analysere og konkludere om det teoretiske fundament for det leveret kvalitet ved revision er overens med det praktiske

På baggrund af de ovenstående problemer og konflikter i forholdet mellem mindre revisionsfirmaer og offentlighedens forventning, har jeg valgt at undersøge, hvad kvalitetsstyringens omfang, formål

og forventninger er i henhold til kvalitetsteoretiske baggrund. Jeg vil komme ind på definitionen af begrebet kvalitet i revisorydelsen, lovgivning og de standarder, der er indenfor lovgivningen.

Derefter vil jeg belyse standardernes og lovgivningens formål med indførelsen af kvalitetsstyring, samt behandle kvalitetsgrad og styringsprincip.

I det tilfælde hvilke regelsæt der gælder, og hvad er lovkravet.

1.3 Metode og struktur

Jeg vil i dette metodeafsnit forklare læseren hvilke metodiske overvejelser, og valg jeg har foretaget før og under denne afhandling. Samtidigt ønsker jeg at redegøre for afhandlingens opbygning.

I dette afsnit er formålet, at forklare og klarlægge den metodiske fremgang og dermed kombinere dette med en beskrivelse af afhandlingens strukturelle opbygning og præcisere, hvorledes problemstillingen udarbejdes. Metoden for afhandlingen anvendes som udgangspunkt i ”Skinbarlig virkelighed”.

For at kunne sætte teorien i perspektiv og tydeliggøre, hvilke grundlæggende antagelser afhandlingen bygger på, samt hvordan problemstillingen vil blive behandlet, præciseres det videnskabelige genstandsområde. I forhold til den ontologiske⁹ dimension behandles problemstillingen overordnet set ud fra, at der skabes konsensus, da revisors arbejde ikke vil have noget effekt, hvis brugerne af det reviderede materiale er efterladt i en tilstand som er ej informativ altså i kaotisk tilstand og ikke har fået større indblik i det reviderede område. Konsensus er dog påvirket af, at årsregnskabsloven og regnskabsvejledninger på flere områder tillader forskellige indregningskriterier, hvorved den samme virkelighed i realiteten kan repræsenteres på flere forskellige måder. I tilknytning til revisors arbejde er det centralt, at den epistemologiske¹⁰ dimension er objektiv, hvorved det er opfattelsen, at der findes en endegyldig og objektiv sandhed. Den subjektive dimension vil dog blive inddraget som følge af, at der er mange interessenter med forskellig opfattelse og forventning til revisionen knyttet til et regnskab.

⁹ Ib Andersen(1999) ”Den skinbarlige virkelighed,” s. 28, Ontologiske dimension ”forholdet imellem iagttagere og virkelighed”

¹⁰ Ib Andersen(1999) ”Den skinbarlige virkelighed,” s. 28, Epistemologisk dimension er erkendelseslæren ”læren om vor videns grundlag”

Jeg har valgt at behandle emnet kvalitetsstyring i den afsluttende kandidatafhandling på Cand.merc.aud. – studiet. Den egentlige baggrund for valg af dette emne er forbundet med min interesse indenfor kvalitetsstyring, hvor jeg især finder udviklingen indenfor kvalitetsstyring-området spændende. Dette indebærer blandt andet de tiltag der hidtil har været, og der på sigt kan forventes at blive indføre nye stramninger indenfor kvalitetsstyring, hvad angår kontrol.

1.3.1 Undersøgelsens formål

Vidensproduktionen er foregået gennem en induktiv proces, idet denne videnskabsproduktionsproces er fundet mest hensigtsmæssig til at besvare den stillede problemstilling. Jeg har således taget afsæt i overordnede principper og viden¹¹ om kvalitetsstyring med udgangspunkt i den historiske udvikling.

Afhandlingens kundskabsmæssige formål er centreret omkring kategorierne ”*beskrivende*”, ”*eksplorativ /problemidentifikation*” samt ”*problemløsende/normative*”.¹² Den *beskrivende* del i afhandlingen udgør en væsentlig faktor, i og med det aktuelle emne, kvalitetsstyring, implementering og herunder udviklingen indenfor kvalitetsstyring/kontrol, bliver præsenteret og samtidigt danner grundlaget for den efterfølgende analyse.

Den *eksplorativ/problemidentifikation* del af opgaven ligger op til undersøgelsen, hvilket også kaldes sonderende undersøgelse.¹³ Formål er at identificere og præcisere de væsentligste problemer i revisionsfirmaerne. I en sådan undersøgelse drejer det sig om at få så bred en beskrivelse af forholdene som overhovedet muligt. I mit tilfælde drejer det sig om at implementering af kvalitetsstyring til de mindre revisionsfirmer og opfylde de lovmæssige krav.

Det *eksplorativ/problemidentifikation* formål er til en vis grad nært beslægtet med det *problemløsende/normative* formål. Dette hænger sammen med, at det *problemidentifikation* formål i afhandlingen bidrager med en generaliserende viden omkring de problemer der kan fremkomme for revisionsfirmaer ved udarbejdelse af kvalitetsstyring. De identificerede problemer kan anvendes forudsigende og foreskrivende, hvilket i mit tilfælde må siges at gøre sig gældende i at tage et skridt videre ved også at anvise forslag til løsning eller afhjælpning af diagnosticerede problemer.

¹¹ Ib Andersen(1999) ”Den skinbarlige virkelighed” s. 39 – 40.

¹² Ib Andersen(1999) ”Den skinbarlige virkelighed” s. 23 – 24.

¹³ Ib Andersen(1999) ”Den skinbarlige virkelighed” s. 24 – 25.

Jeg har i forbindelse med det normative formål i afhandlingen anvendt og viderebygget den viden, som jeg har opnået ud fra den *problemidentifikation* formål, for derved, ud fra mit syn, at foreskrive hvorledes den mest hensigtsmæssige anvendelse af at udarbejde kvalitetsstyring i mindre revisionsfirmaer.

1.3.2 Overordnet samfundsvidenskabelig metode

Afhandlingens dataindsamling har bestået af information fra primære og sekundære datakilder, men primært taget udgangspunkt i de sekundære kvantitative datakilder. Begrundelsen er, at jeg har hovedsageligt fundet det relevant at anvende sekundære datakilder, da afhandlingen ligger op til en beskrivende opgave ud fra statistikker, undersøgelser og opgørelser som bidrager med facts, som er med til at øge objektiviteten af undersøgelsen.¹⁴ Men jeg har prøvet på at kombinere disse to undersøgelsesinstrumenter ”interview” og ”allerede udarbejdet statistikker” således at få den mest effektive besvarelse af undersøgelsen og indhentning af supplerende oplysninger.

1.3.3 Dataindsamlingsmetode

Sekundære datakilder

For at udarbejde denne afhandling har jeg valgt at tage udgangspunkt i sekundære kvantitative data.¹⁵ Afhandlingens sekundære datakilder omhandler love og lovforslag, FSR, FRR, revisortilsynet, revisornævnet, direktiver, henstillinger, faglitteratur, rapporter samt artikler fra fag- og tidsskrifter. De sekundære datakilder anvendes gennem hele afhandlingen, og kritik af datakilder foretages løbende. Via disse datakilder har jeg søgt at opnå en dybere indsigt og forståelse indenfor problemfeltet for at kunne fremkomme med en generel konklusion på undersøgelsen.

Primære datakilder

De primære kilder kan opdeles i to hovedgrupper:

- Kvantitative metoder
- Kvalitative metoder

Kvantitative metoder er statistiske undersøgelser og metoder, hvor man netop undersøger et større antal af populationen for at opnå en forklaring på, hvordan det forholder sig.

¹⁴ Ib Andersen(1999) ”Den skinbarlige virkelighed” s.20 og 41.

¹⁵ Ib Andersen(1999) ”Den skinbarlige virkelighed” s. 190.

Kvalitative metoder er derimod interviews, som er målrettet mod et mindre udsnit af populationen; denne metode giver en dybere indsigt i det der undersøges, og forklarer hvorfor det forholder sig som det gør. Jeg har også valgt at anvende den kvalitative metode, da formålet med afhandlingen er at undersøge problemet med kvalitetsstyring i de mindre revisionsvirksomheder. Kvantitativ undersøgelse giver et indblik i de udøvende revisorers holdning til Revisortilsynet og til den kvalitetskontrol, de udfører. Jeg mener at kunne opnå en tilstrækkelig sikkerhed gennem interview med Ole Møller Larsen (kvalitetskontrollant) og interview med mindre statsautoriseret og registeret revisionsfirmaer for at kunne understøtte analysen.

Indsamlingen af data har fungeret som en løbende proces, der har været i gang, både før – og under selve skrivningen af afhandlingen og er foretaget indtil den **16. juni 2010**.

1.3.4 Teori om interview

Jeg har valgt at anvende et kvalitativt forskningsinterview, også kaldt halvstrukturerede livsverdensinterview, som Kvale definerer på følgende måde: *”Et interview, der har til formål at indhente beskrivelser af den interviewedes livsverden med henblik på at fortolke betydningen af de beskrevne fænomener”*.¹⁶ Et interview er en mellemmenneskelig kommunikationsform, hvor information fremkommer gennem samtale mellem interviewer og den interviewede. Der er dog forskel mellem en dagligdags samtale og det kvalitative forskningsinterview. I sidstnævnte er det ikke to ligeværdige parter, der mødes, men det er derimod interviewer der vil forme, definere og kontrollere interviewets udvikling. Dette sikrer en bred indgangsvinkel til interviewet. Da interviewet er baseret på bagudrettede og til dels historiske oplysninger, er der risiko for, at der opstår erindringsfejl. Dette kan skyldes, at den interviewede beskriver et hændelsesforløb på en anden og måske mere rationel måde, end det egentlig var tilfældet.

Gennem brug af interviews som dataindsamling, kan man få afdækket den interviewedes ”livsverden”, dvs. at man får belyst de centrale temaer, samt får den interviewedes synspunkter og meninger frem. Som interviewer skal man ikke bare opfatte, hvad den interviewede siger, men også kunne tolke og observere kropssproget.

¹⁶ S. Kvale, ”Interview”, s. 41

Ved at følge en mindre stram interviewstruktur, åbner man for kommentarer fra den interviewede, som man løbende gennem interviewprocessen må afgøre, om man skal forfølge eller ikke. Dette kan føre til interessante drejninger, men det er dog vigtigt ikke at falde udenfor de centrale temaer. Den interviewedes villighed til at fortælle og vurdere sin egen livsverden har i undersøgelsen vist sig at spille en stor rolle, da mange oplysninger fremkommer ved, at den interviewede selv vurderer sin situation.

1.3.5 Interviewguide

Jeg har valgt at lave en interviewguide som udgangspunkt, hvor en kontrollant og nogle mindre revisionsfirmaer ejer eller medarbejder der bliver interviewet for at kunne få deres indtryk og mening over kvalitetskontrollen og ønskede at belyse og for at sikre, at der blev stillet de spørgsmål, som var relevant i forhold til vores problemformulering. Ved at bruge en sådan guide, kunne jeg bevare kontrollen i det halvstrukturerede interview. Jeg har dog næppe valgt at følge guiden slavisk, men har givet plads til, at den interviewede frit har kunnet fortælle om temaet, som interesserer interviewerens.

Tillæg til interviewspørgsmål er der også udarbejdet et forskningsspørgsmål. Dette gør det muligt at nedbryde problemformuleringen og den tilhørende teori i dele. Besvarelserne på interviewspørgsmålene skal sammenlagt give svar på forskningsspørgsmålet og dermed nogle primærdata som skal vider udarbejdes til hjælp af besvarelse af problemformulering.

Interviewet bliver anvendt som sekundær kilde, og interviewforløbet bliver beskrevet senere vedlagt som et afsnit under bilag.

1.3.6 Kildekritik

Jeg har i anvendelsen af de sekundære kilder løbende søgt at holde mig kritiske og objektive i forhold til den anvendte litteratur. Af sekundære kilder er der særligt anvendt artikler fra diverse tidsskrifter, aviser og rapporter af såvel international som dansk karakter. Anvendelsen af disse er sket med en kritisk tilgang, idet den type kilder ofte indeholder subjektive meninger, som udtryk for holdningen hos kildens forfatter. Yderligere har jeg også i hele opgaveskrivningsprocessen søgt at få bekræftet de indhentede informationer ved at få dem understøttet fra flere parter (kollegaer) for at kunne skelne mellem subjektive og generelle forhold. Dette har jeg kontinuerligt forsøgt at gøre for

derved at kunne styrke opgavens reliabilitet og sikre mig, at kilderne er repræsentative og pålidelige.

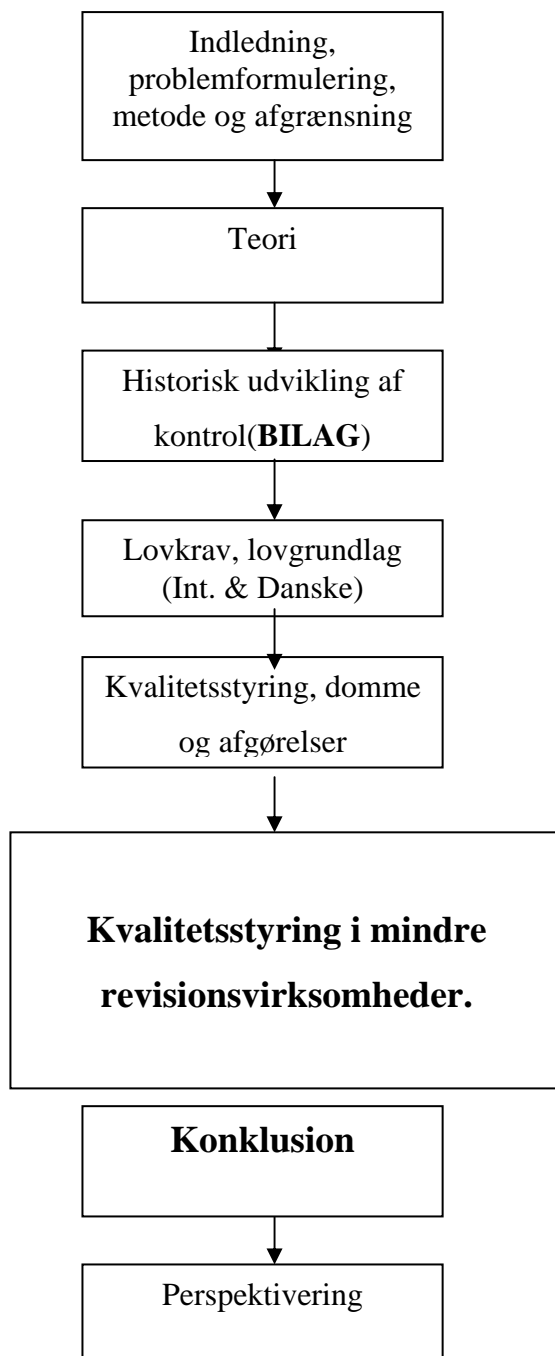
Det fleste af litteratur af kvalitetsstyring er fra før ændringen af Revisorloven, hvilket gøre at man skulle være meget påpasselig med udvælgelse og benyttelse af kilder. Til analysebrug ville det have været optimalt med materiale fra Revisortilsynet, Revisornævnet, FSR og FRR, men afhandlingen er baseret på kvalitetskontrollen udført af Revisortilsynet samt redegørelse fra Revisortilsynet/ Revisornævnet. Litteraturen omkring de udenlandske revisorens kontrol af det udførte kvalitetsstyring i Danmark og de gældende internationale regler indenfor. Under anvendelsen af de udenlandske litteraturer har jeg løbende søgt at tage højde for de særlige danske forhold.

1.4 Afhandlingens opbygning

Nedenstående figur 1 illustrerer afhandlingens opbygning, og følgende vil vi kort forklare strukturen og indholdet i de forskellige kapitler.

Som det kan ses er afhandlingen inddelt i 8 kapitler, hvoraf dette kapitel (*kapitel 1*) indeholder problemafklaring og metodevalg.

Figur 1



Figur 1: Afhandlingens opbygning

I *kapitel 2* gennemgås valg af teori, og derigennem belyses der de ræsonnementer, som vil danne grundlaget for afhandlingens teoretiske forankring.

Kapitel 3 omhandler kontrolinstansernes udvikling, og herunder udviklingen indenfor revision. Kapitlet er vedlagt som bilag pga. opgavens omfang.

Kapitel 4 omhandler den danske lovkrav, lovgrundlag, hjemmel og retningslinjer vedrørende kvalitetskontrol. De danske og internationale lov. De internationale forhold vedrørende kvalitetsstyring og de lovkrav. Her præsenteres de lovkrav, hvorledes organiseringen og udarbejdelse af kvalitetsstyring bør tilrettelægges.

Afhandlingens *kapitel 5* inddrager væsentlige overordnede elementer indenfor kvalitetsstyringssystemet, således at en mindre revisionsvirksomhed skal mindst have opfyldt. Udgangspunktet i dette kapitel er, at sikre kvaliteten i arbejdet overholdes og de nødvendige kontrolelementer/systemer hvilket søger for fastlæggelse af procedurer for arbejdet og efterfølgende kontrol.

I *Kapitel 6* Gennemgås domme fra Revisornævnet vedrørende kvalitetskontrol for at kunne observere de fejl og mangel fra revisorerne eller revisionsvirksomhederne der har forsømt under det foretagne revision. De fejl og mangel vedrørende kvalitetsstyring analyseres derefter således for at kunne komme med et konkret konklusion. Herefter klarlægger man de overordnede formål med etablering, samt implementering af en kvalitetsstyrings -politikker og -system på et strategisk plan således, at de behandles i ledelsen og derefter der sættes retningslinjer for arbejdsopgaver som virksomheden kan varetage fremover for effektiv udnyttelse af kvalitetsstyring sikres.

I *kapitel 7* Empiri og analyse. De indhentet empiriske data fra revisortilsynet og udarbejdet primære data fra det foretagende interview, og derefter analyser løbende de indhentede data.

I *kapitel 8*, Konklusion, besvarelse på de stillede spørgsmål i problemformuleringen.

Afhandlingens sidste *kapitel 7* Perspektivering.

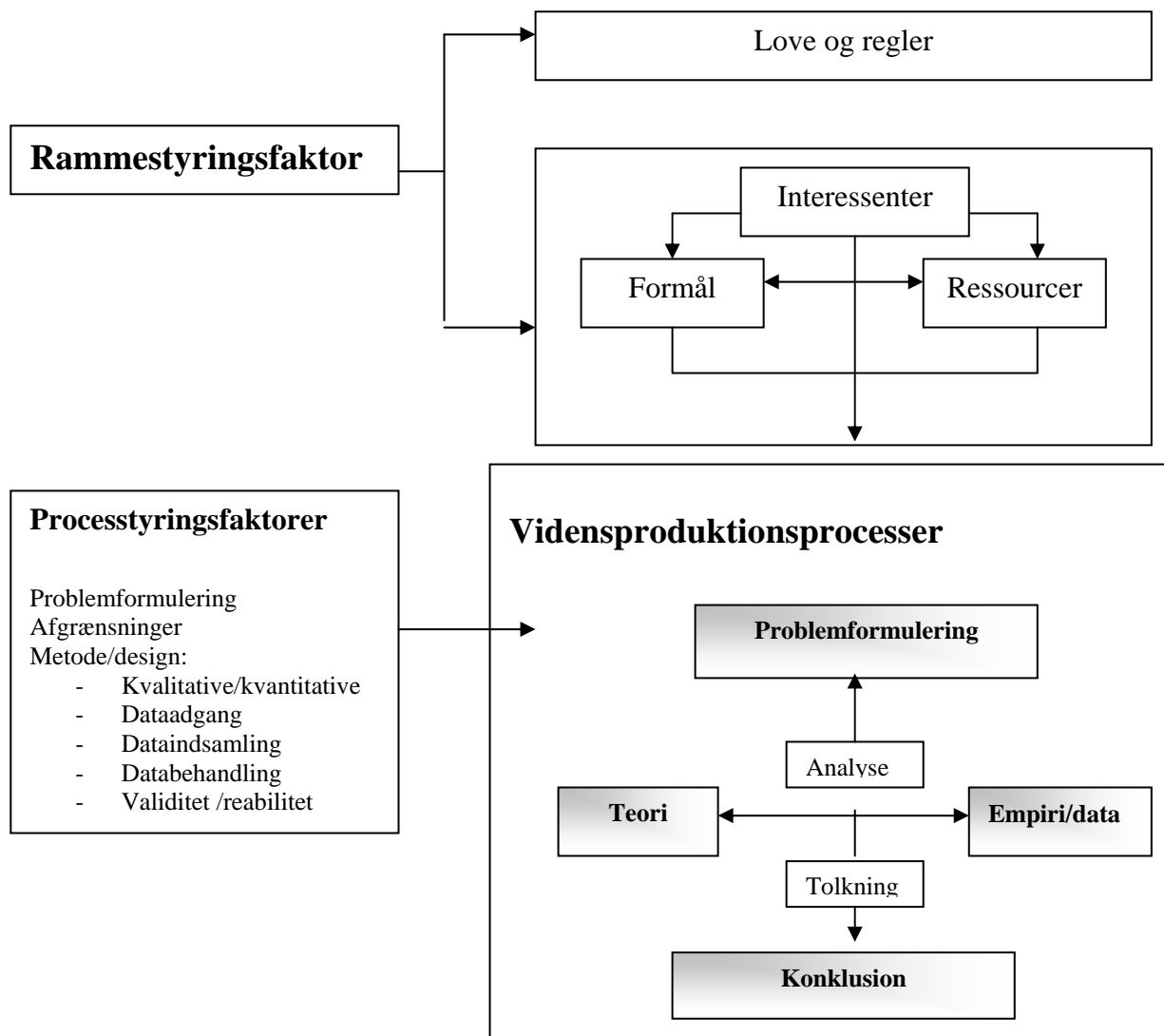
I henhold til metodemæssig overvejelse, har jeg taget udgangspunkt i metodevalgets styringsfaktor og hovedbestanddele.¹⁷ Den metodiske tilgang til besvarelsen af problemformuleringen tager udgangspunkt i elementerne illustreret i figuren 2, hvor de faktorer der påvirker opgaveforløbet. Jeg har valgt at tage udgangspunkt i denne model for at kunne virkeliggøre en struktureret gennemgang af metodevalget. Overordnet set vil opgavens struktur bære stærkt præg af elementerne i figur 2, men som supplement indgår der i figur 1 en nærmere illustration af afhandlingens opbygning.

Rammestyringsfaktorerne beskriver de ydre grænser for opgavens udfoldelse. Love, regler og ressourcer lægger begrænsninger på opgavens omfang. Ydermere indsnævrer interessenter og opgavens formål med det teoretiske tema og projektets empiriske grundlag.

Processtyringsfaktorerne fremstiller de valg, vi foretager indenfor grænserne af rammestyringsfaktorerne.

¹⁷ Ib Andersen(1999) ”Den skinbarlige virkelighed,” s. 51

Figur 2: Metodevalgets styringsfaktorer og hovedbestanddele.¹⁸



1.5 Rammestyringsfaktorer

1.5.1 Projektets interne regler.

I forbindelse med udarbejdelsen af afhandlingsopgaven, er der en række interne regler, som skal følges. Der skal tage udgangspunkt i at udvælge og begrunde valgte teorier i forhold til den valgte problemstilling; dvs. at forbinde teoriernes abstrakte og konkrete begreber med de indhentede udsagn og/eller empiriske målinger. Derudover, beherske teoretiske sammenhænge og relatere dem

¹⁸ Ib Andersen(1999) ”Den skinbarlige virkelighed,” s. 51

til projektets praktiske problemstillinger, yderligere at tage udgangspunkt i relevant teoretisk indsigt, at formulere og løse praktiske problemstillinger via teoretisk, lovgivning, standarder og meningsfuld måde, med en empirisk baseret analyse. Det forudsættes, at der bliver anvendt supplerende litteratur i studiet indenfor afhandlingsopgavens fagområde. Afhandlingsopgaven skal udarbejdes ud fra et konkret synsvinkel eller rettere sagt ud fra givne love og standarder.

Afhandlingsopgaven udarbejdes af en studerende, men det kan også udarbejdes af to studerende.¹⁹

Rapporten må have et sideantal på max. 80 sider. For de skriftlige arbejder gælder at de angivne sidetal skal forstås som 2.275 satsenheder pr. side svarende til maskinskrevne A4-ark med 65 tegn pr. linje, 35 linjer pr. side inkl. mellemrum, som vedtaget for alle fag på CBS (1 ½ linies afstand, 12 ptc.), indholdsfortegnelse mv. inklusiv, dog eksklusiv forside og bilag. Såfremt opgaven er fortrolig, skal dette tydeligt fremgå af forsiden. Projektet afleveres i 4 eksemplarer til studiekontoret. Der henvises endvidere til Studievejledningen.

1.5.2 Teorivalg

I denne del, vil jeg forklare lidt om de teorier, som vil indgå i denne opgave, og hvorfor jeg har valgt at tage dem med. Dette afsnit er kun en kort redegørelse, hvor jeg senere kommer dybere ind på de anvendte teorier. Først vil jeg begynde med at definere og anvende agentteorien, som er den mest anvendte teori indenfor revisions branchen, da den tager højde for ejere og ledelse som har forskellige interesser, og dette medføre et behov for ejerne udøver en form for kontrol med ledelsen via revisor.²⁰ Derefter vil jeg definere begrebet kvalitet ud fra teoribøger, og som nævnte i problemfeltet, hvor jeg vil definere hvad kvalitet og kvalitetsstyringen indeholder teoretisk. Afsluttende belyser jeg og diskutere, hvordan og hvorledes et mindre revisionsfirma skal undgå fejl ved implementering af kvalitetsstyringssystemet i deres firma.

1.6 Processtyringsfaktorer.

1.6.1 Kvalitative eller kvantitative data.

De data, som vi beskæftiger os mest med, består af lovgivning, standarder, FSR og FRR, og disse datatyper kan betragtes som kvantitative data. Dette skyldes, at lovgivningen og standarderne indeholder materialer, som anvendes i undersøgelsen af teoretisk analyse og vurdering, og desuden indeholder beskrivende materiale, som anvendes i kvalitetsstyringsanalysen.

¹⁹ Manual til afhandlingsprojektet

²⁰ Bahram Soltani(2007) "Auditing" s. 7 ff.

Lovgivning, standarder og beskrivelser af kvalitet, er omfattet af sekundære data, idet vi ikke selv har udarbejdet dem. Indenfor dataindsamling, er det en meget udbredt opfattelse, at når undersøgelserne benytter sig af kvantitative data, hvilket er de data, som består af teoretiske informationer indenfor kvalitet, og kan bruges til at udarbejde og besvare problemet. Endvidere vil det løse problemet på den elegante måde, da disse desuden er objektive, altså mere troværdige end eventuelle undersøgelser, der kun støtter sig til kvalitative data, som består af nedskrevne svar på spørgsmål, observationsnoter, båndoptagne interview m.m.²¹ I nogle tilfælde forholder det sig omvendt. Det er alt afhængigt af formålet med undersøgelsen. Det er altid klogt, at kombinere kvantitative og kvalitative data, hvilket styrker selve projektets undersøgelse og besvarelse på de givne problemstillinger.²²

1.6.2 Dataadgang, dataindsamling og databehandling

Udarbejdelse af data i projektet består af de primære og sekundære data, som kan hentes udefra mange forskellige informationskilder, men de ”primære” data er indhentet udefra lovgivningen, standarder m.v.. De sekundære data bliver hentet fra diverse bøger, medier, FSR og FRR osv. Kontaktpersonen (kvalitetskontrollant) i revisortilsynet²³, har givet respons på nogle materialer vedrørende krav til virksomhedernes kvalitetsstyring.

Ud fra lovgivning og standarder udarbejder vi de indhentede informationer, hvormed disse sammensættes med de teorier, som kvalitetsstyring indeholder. Informationen skal kunne henføres til en bestemt retning, dvs. have et formål. Jeg har behandlet de indsamlede data udefra de teorier, som er nævnt i teorivalg. De indsamlede informationer fra lovgivning, standarder og bøger analyseres og behandles efter de teorier, som er beskrevet i de anvendte bøger.

1.6.3 Validitet og reliabilitet

Validitet

Ved indsamling af data, er det nødvendigt at foretage en vurdering af disse. Dette gøres efter om de er valide eller reliable. Med ordet validitet menes der, om de indsamlede data har en relevans og dermed om dataene kan anvendes i den konkrete situation. Desuden vurderes dataenes gyldighed.

²¹ Marketing Research” kap.5

²² Ib Andersen(1999) ”Den skinbarlige virkelighed” s. 31-32, 64, 196

²³ Statsautoriseret revisor Ole Møller Larsen, kvalitetskontrollant.

Vores analyse tager udgangspunkt i lovgivning og standarder, hvor vores data hovedsageligt stammer fra. Det giver stort set sig selv, at disse data vil være valide i den forbindelse som vi anvender dem, da de er udarbejdet af FSR, FRR og de offentlige selv.

Reliabilitet

Med hensyn til reliabiliteten af indhentet/udarbejdet data skal der ses på, hvorvidt dataene er pålidelige, og hvor høj grad resultatet fra et måleinstrument eller en målemetode bliver påvirket af tilfældigheder, eller hvor sikkert og præcist man måler det, som man faktisk måler. Der skal sørges for at de målinger er fri for unøjagtigheder.

Formål

Formålet med projektet er at anvende de færdigheder, som gennem studiet er opnået, på et konkret problem indenfor kvalitetsstyring i mindre revisionsvirksomheder. De teorier, som anvendes skal være relevante til belysning af problemstillingen. Desuden skal der være sammenhæng mellem teori og praksis. Dette vil blive demonstreret under projektet ved de anvendte teorier.

1.7 Afgrænsning

For at kunne udarbejde en nuanceret og koncentreret analyse af emnet kvalitetsstyring og den tilhørende problemformulering, har jeg valgt at foretaget følgende afgrænsninger.

I opgaven er det kvalitetsstyring i de mindre revisionsfirmaer, som der beskæftiges med, hvilket drejer sig om revisionsfirmaer fra enkeltmandspraktiserende til firmaer med ca. 3-5 ansatte.

Opgaven vil blive bearbejdet på et generelt plan, hvor man ikke vil komme ind og diskutere det vedtagne love vedr. kvalitetsstyrings, men mere problematikken om etablering og implementering og de politiske del og procedurer.

Sarbanes-Oxley-lovgivningen vedtaget i USA som konsekvens af bl.a. Enron-skandalen, har medført stramninger på flere områder, og skulle medføre en forbedring af kvaliteten af revisors arbejde. Et spændende område som vil passe meget fint ind i afhandlingsprojektet, men jeg afgrænser mig fra det, da opgaven vil hovedsagelig fokusere på kvalitetsstyring i mindre revisionsfirmaer og implementering. Jeg nævner kort Enron skandalen, som er start for

kvalitetskontrol på revision og kommer lidt ind på det i afsnittet internationale love vedr. kvalitetskontrol.

1.8 Målgruppe og interessenter

Afhandlingens primære målgruppe er de mindre revisionsfirmaer der aflægger årsrapporter, hvortil revisor har afgivet en uafhængig påtegning eller erklæring. Det forventes, at denne målgruppe kan have stor interesse i afhandlingens konklusion, eftersom det igennem besvarelsen af problemstillingen blandt andet identificeres, hvilke områder der typisk er problemfyldte i forhold til revisorerens kompetencer vedrørende opfyldelse af kvalitetsstyring.

En anden gruppe der kunne være tale om som interessenter, der i allerhøjste grad har direkte interesse i behandlingen af problemstillingen, er både statsautoriseret og registeret revisorer, da der er fokus på deres faglige område og branchens tillidsforhold, hvor nogle statsautoriseret og registeret revisorer er endda kvalitetskontrollant indenfor revisortilsynet. I tæt tilknytning til revisorstanden vil cand.merc.aud. studerende, både på kort og langt sigt, have et direkte fagligt udbytte af afhandlingen.

2. Teori

Formålet med dette kapitel er på et overordnet niveau, at behandle de væsentligste teoretiske tilgange til kvalitetskontrol – begrebet i tilknytning til afhandlingens problemstilling. Revisors rolle beskrives ved at anlægge en agentteoretisk indgangsvinkel, derfor har jeg valgt at tage udgangspunkt i den klassiske principal – agent teori, som vedrører forholdet mellem ejere og virksomhedsledelse. Foruden en gennemgang af principal – agent teorien ønsker jeg også at anskue revisors rolle ud fra et agentteoretisk perspektiv. Desuden vil jeg også fremhæve svaghederne ved agentteorien. Man skal hele tiden huske på, at revisorer er offentlighedens tillidsrepræsentant. Jeg vil begynde med at definere og anvende agentteorien, som er den mest anvendte teori indenfor revisions branchen, da den tager højde for ejere og ledelse som har forskellige interesser, og dette medføre et behov for ejerne udøver en form for kontrol med ledelsen via revisor.²⁴ Derefter vil jeg kort nævne David Flints syn på revisorteorien og til sidst vil jeg komme ind på kvalitet og kvalitetsstyring i teoretisk omfang.

For at kunne arbejde med begrebet som kvalitet og kvalitetsstyring er det nødvendigt at fastlægge hvilke definitioner der ligger til grund for opgavens tilgang til begreberne. I dette afsnit vil jeg derfor yderligere kort definere begreberne, samt præsentere den generelle mulighed for måling af kvalitet.

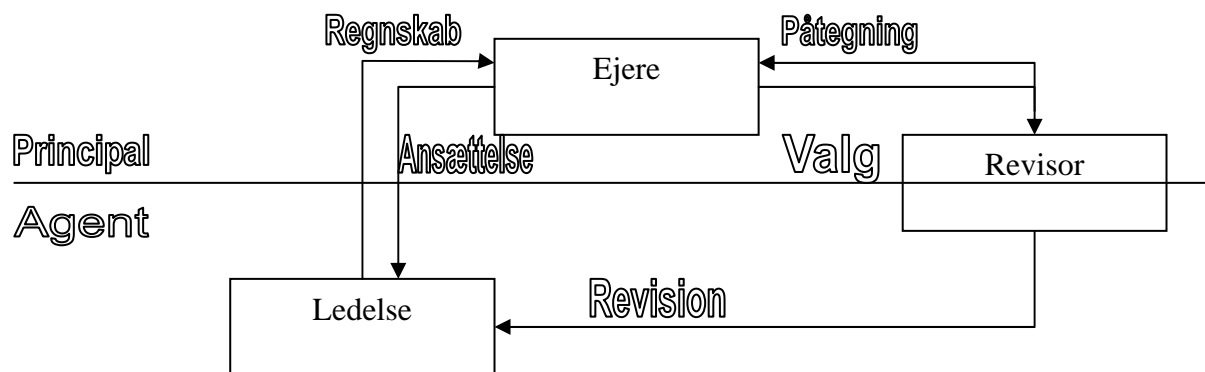
2.1 Agentteori²⁵

Revisor der er inddraget i agentteoretiske forhold. Udgangspunktet i agentteorien er, at individerne udelukkende er motiveret af deres egen interesse og at den samlede adfærd ikke maksimerer udbyttet for de involverede parter; derfor er revisors udførte arbejde væsentligt. Revisorens rolle er, at informere ejerne om selskabets økonomiske tilstand derudover kontrollere ledelsen. Da alle ejerne basalt set ikke har muligheden for at kunne kontrollere, om ledelsen disponerer og rapporterer i relation til maksimering af ejernes udbytte, altså opfylder ejernes interesse.

I agentteoretisk perspektiv eksisterer der herved to agent/principal-forhold imellem selskabets ejere, ledelse og revisor, hvilket er illustreret i figur 4.

²⁴ Bahram Soltani(2007) ”Auditing” s. 7 ff.

²⁵ John Andersen ”Revision - koncept & teori” s. 11 ff., og Bahram Soltani(2007) ”Auditing” s. 7 ff.



Kilde: Agentteori, John Andersen "Revision - koncept & teori" s. 11 ff.

Det jeg vil prøve på er, at fremhæve revisorens udførte arbejde også bliver kontrolleret, hvor revisoren både er principalen og agenten i disse forhold. Dette kan forklares således; først og fremmest ansætter ejerne (principal) en ledelse (agent) til at forvalte virksomheden. Dernæst inddrages der en revisor (agent), der skal minimere det asymmetriske informations- og interesseforhold, som opstår under ledelsens forvaltning af selskabet. I betragtning af, at individerne udelukkende er motiveret af selvinteresse har ledelsen som udgangspunkt interesse i at fastholde højst mulige frihedsgrader og maksimerer deres eget udbytte. Det er i relation hertil revisors opgave at undersøge, om ledelsens dispositioner udføres i overensstemmelse med den kontrakt, der er indgået mellem ledelsen og ejerne, hvori ejernes interesse afspejles.

I forbindelse med agent/principal-forholdene er det relevant, at agenterne har forskellige aflønningsformer, således at revisor aflønnes ud fra adfærd og søger for overholdelse af love og regler, mens ledelsen aflønnes ud fra præstationen. Revisor fungerer således selv som en økonomisk agent med egne interesser i forhold til ledelsen og ejerne. Når man fremhæver egne interesser skal der lige pointeres, at revisorerne også skal kunne dokumentere deres udførte arbejde til eksterne, i dette tilfælde er der tale om revisortilsynet, som er kontrolinstans. For at kunne sikre, at revisoren har gennemført det aftalte arbejde, skal ejerne ved rapportering derfor informeres om på hvilken baggrund revisoren har afgivet sin påtegning. I forbindelse hermed virker revisor ikke alene igennem den udførte revision og ved verificering af oplysninger, men også som forebyggende effekt overfor ledelsen og de ansatte ved den blotte tilstedeværelse.

I tilknytning til det agentteoretiske forhold, så underbygger informationshypotesen revisors berettigelse.²⁶ Hypotesen baseres på, at revisionen har til formål at øge regnskabs informationsmæssige værdi igennem reducere af usikkerhed for fejlinformation, hvilket er til nytte for selskabet og dets interessenter. Fejlinformation kan opstå ved, at ejerne ikke uden revisor kan være sikre på, at ledelsen videregiver alle informationer, som følge af divergerende interesser, hvormed informationsasymmetri mellem ejerne og ledelsen er interessant. I henhold til informationshypotesen er revisor kun aktuel i tilfælde af, at tilliden er større til revisor end til ledelsen. En forudsætning der dog minimeres ved hjælp af agent/principal-forhold.

Sammenfattet er det revisors opgave at udarbejde information til ejerne, der kan benyttes til opfølgning på kontrakten mellem ledelsen og ejerne. Herved skal revisionen medføre, at den finansielle rapportering afgivet af ledelsen giver et korrekt billede af virksomhedens resultat og økonomiske stilling. Dette forhold underbygger vigtigheden af, at kvaliteten af den udførte revision er fyldestgørende. Udover det har revisoren også et pligt for at overholde love, hvor revisorerne også skal kunne dokumentere deres udførte arbejde til eksterne, hvilket er revisortilsynet i dette tilfælde, hvor revisoren er agenten og revisortilsynet er principalen. Der skal siges således, at revisoren er i sådanne situationer både er agent og principal.

Endvidere beror revisors berettigelse på, at ejerne har behov for at reducere den risiko, der er forbundet med offentliggørelsen af regnskabsinformationerne. Endelig er det ifølge årsregnskabslovens kapitel 17 et lovkrav, at selskabets årsrapport skal revideres af en statsautoriseret eller registeret revisor, hvilket yderligere begrundet revisors berettigelse.

2.1.1 Kritik af principal – agentteorien og alternativ teori

Principal – agentteorien bygger på en række simple forudsætninger, og eftersom dette medfører visse svagheder i teorien, vil jeg kort gennemgå de væsentligste af dem.

Teorien tager udgangspunkt i, at relationerne mellem disse to parter kun eksisterer i en tidsperiode, og herved ses der bort fra hvilke effekter, det kan have overfor agenten i de efterfølgende tidsperioder, i tilfælde af at denne vælger at forfølge egne interesser og handler opportunistisk. Dernæst inddrages der ikke de konkurrencemekanismer, der kan eksistere mellem forskellige

²⁶ Wallace, Wanda A. (1980): "The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Markets", s. 16ff.

principaler og agenter, i og med både principaler og agenter kan skiftes ud. Ved at udvide principal – og agent – forholdet til at indeholde yderligere principaler og agenter kan det f.eks. tænkes, at dygtige agenter bliver efterspurgt af andre principaler, og at visse principaler anses som værende eftertragtede arbejdsgivere og derfor vil have nemmere med at udskifte agenter, der har handlet ud fra egen interesse. Derudover hersker der også tvivl omkring principalens tilsyneladende kendskab til agenternes nyttefunktioner, hvilket selvfølgelig kun er teoretisk muligt, men svært, hvis ikke umuligt, at arbejde med i praksis.²⁷

Principal – agentteorien lægger også meget vægt på betydningen af økonomiske incitament og ikke inddrager alternative motivationsfaktorer. Der ses bort fra implicite kontrakter, såsom den indre motivation og psykologiske faktorer, som et supplement eller sågar et alternativ til formelle incitamentskontrakter. I Stewardship – teorien anses ledelsen som værende socialiseret til at handle i helhedens interesse og derved følge organisationens mål, frem for egne. Herved motiveres ledelsen til at udføre sit arbejde og yde en ekstra indsats, da det vil gavne kollektivet. Agenten vil i dette tilfælde være af den opfattelse, at ved at være samarbejdsvillig og proorganisatorisk kan agenten tilfredsstille principalens mål. Dette har så den yderligere sideeffekt, at principalen kan formindske overvågnings – og kontrolmekanismerne, da der vil være øget sammenfald mellem agentens – og principalens interesser.²⁸

I principal – agentteorien fokuseres der skarpt på ledelsens rolle som agent for principalen, hvor ejerne forsøger at forfølge egen interesse på bekostning af øvrige interessenter, både i og udenfor selskabet, og forsøger at få agenten til udelukkende at opfylde disse mål for principalen. Når principalen udvides til at være en stor og spredt ejerkreds, hvilket oftest er tilfældet med børsnoterede aktieselskaber, er der tale om en Shareholder – synsvinkel. I Shareholder – teorien fokuseres der på at øge aktionærernes kapitalafkast, da dette kan tiltrække og beholde aktionærerne og deres aktiver i selskabet.

Et alternativ til denne synsvinkel er, ud fra Stakeholder – teorien, at anse ledelsen som en agent for alle stakeholders, der alle opfattes som principaler, og hvor principalerne er en koalition af interne og eksterne interessenter, hvis ressourcer hver især er nødvendige for virksomhedens overlevelse.

²⁷ Loft, Anne ”Revision: Funktion og vision” s. 232 – 233.

²⁸ John Andersen 2001 ”Revision – Koncept & teori” s.12 ff.

Ledelsen skal forsøge at tilgodese og opnå en konsensus i stakeholdernes særinteresser og derved hige efter at maksimere den samlede værdi for alle stakeholders.²⁹

2.2 Flint teoretiske synsvinkel³⁰

For at sætte begrebet revision ind i en teoretisk sammenhæng er der taget udgangspunkt i David Flints indgangsvinkel til revision. Flint anser revision for at være et samfundsmæssigt fænomen, som ikke har noget formål eller nogen værdi, bortset fra dets praktiske anvendelighed. Derefter fastslår Flint, at

”in a changing and developing society the interpretation of the practical implementations of the audit concept must be the result of a constant interaction between the relevant groups and the auditors”.

Heraf følger at revisorerne bør være opmærksomme på ændringer i relevante brugergruppers forventninger, og samtidig opfylde forventningerne så vidt dette er muligt. Grundstammen i Flints teori består af 7 postulater om revision. Postulaterne er grundlæggende antagelser omkring begrebet revision, som blandt andet skal være basis for teoriudvikling indenfor faget.

Postulat 1 ”Et ansvarsforhold eller et samfundsmæssigt ansvar eksisterer

” The primary condition for an audit is that there is a relationship of accountability or a situation of public accountability”

Flint fastslår, at den primære betingelse for revision er, at der eksisterer et ansvarsforhold (accountability), og nævner forskellige typer ansvarsforhold.

Et ansvarsforhold kan eksistere mellem to eller flere parter, hvor der findes regler for, hvilket forpligtelser den ene part har over for den anden. Denne situation eksisterer i alle aktie- og anpartsselskaber, hvor direktionen står til ansvar overfor bestyrelsen, og bestyrelsen står til ansvar overfor ejerkredsen. Agentteorien som har dette udgangspunkt, som er beskrevet i punkt 2.1.

²⁹ Bahram Soltani(2007) ”Auditing” s. 66 ff.

³⁰ Flint, David (1988) “Philosophy and Principles of Auditing”

Følgende 7 postulater der er opstillet i punkt:

1. *”Den primære betingelse for revision er, at der enten er:*

a. Et ansvarlighedsforhold mellem to parter,

b. Et behov for en part etablerer pålidelige og troværdige informationer, som andre skal kunne stole på,

c. Et behov for ansvarlighed overfor den brede offentlighed, eller

d. Et behov for ansvarlighed overfor offentligheden, som følge af offentlighedens ønske eller behov for viden om troværdigheden i informationerne eller redegørelsen.

2. *Ansvarlighed er for fjern, for kompleks eller af for stor betydning til at undlade, at revision finder sted*

3. *Et væsentligt kendetegn for revisionen er dens uafhængige status og dens frihed fra undersøgelses- og rapporteringsbegrænsninger*

4. *Revisionens områder er verificerbare*

5. *Ansvarlighedsstandarder kan udarbejdes for de ansvarlige og faktiske udførelser kan måles og sammenlignes med standarderne. Disse målinger og sammenligninger kræver kvalifikationer og udøvelsen af skøn*

6. *Den troværdighed som revisionen giver det reviderede regnskab eller erklæringer, kan udtrykkes og kommunikeres klart*

7. *Revision skaber økonomiske eller sociale fordele”³¹*

Flints postulater om, at finansielle erklæringer kan verificeres og at revisor kun skal agere i sin egenskab af revisor ved udførelsen af revision. De syv postulater kan opdeles i to overordnede grupper. Den første gruppe vedrører postulatene 1, 2 og 7 som giver en forklaring på, hvorfor der er et behov for revision. Postulaterne 3 - 6 udgør den anden gruppe og omfatter den praktiske udførelse af revision.

Selve behovet for revision ligger ifølge Flint i høj grad på, at der er et ansvars forhold mellem to eller flere parter. Målingen af dette forhold består oftest i, at en af parterne giver informationerne vider til den anden eller de øvrige parter som har et behov for at få øget troværdigheden til de

³¹ Flint, David (1988) “Philosophy and principles of auditing”, side 21 – 23

indhentet informationer, og dette forgår via revision. Årsagen til de parter der har behov for informationerne ikke selv udfører arbejdet, kan være at arbejdet vil være for komplekst, og for svært eller for dyrt. Det kan også skyldes, at der er flere parter som er afhængige af informationerne, hvoraf ikke alle selv kan udføre arbejdet. Udfra det ovenstående skriver Flint; *The significance of the information is such that it is essential to establish its reliability and credibility without reservation and with independent authority*".³²

Dette er sammen med postulat nr. 7 om, at revision skaber sociale eller økonomiske fordele grunden til, at der udføres revision. De økonomiske fordele hænger i høj grad sammen med omkostningerne vil blive for store såfremt de afhængige parter selv skulle udføre kontrollen med informationerne. De sociale fordele består i, at revisionen kan hindre de uhensigtsmæssigheder, som fx svindel med informationer vil kunne medføre.

Postulaterne 3 - 6 omhandler processen revision og de forudsætninger, som er nødvendige under udførelsen af revision. For at en revisor, som ovenfor beskrevet, kan give troværdighed til informationer, er det en nødvendighed, at modtagerne af informationerne opfatter revisionen som uafhængig og fri for restriktioner. Såfremt denne uafhængighed ikke er til stede, vil revisor ikke længere kunne tilføre troværdighed til informationer.

"It is primarily on the basis of its independence that the audit derives its authority and its acceptance".³³

Revision nødvendiggør, at der kan indhentes beviser, som er tilstrækkeligt egnede til, at revisor kan udtrykke en mening om de forelagte informationer. Flint beskriver dette således:

"The only way in which auditors can inform themselves on the matters on which they must report and express an opinion is by obtaining evidence which relates to the matters. Without evidence auditors have no basis on which to form a judgement and express an opinion".³⁴

³² Flint, David (1988) "Philosophy and principles of auditing", s. 28

³³ Flint, David (1988) "Philosophy and principles of auditing", s. 29

³⁴ Flint, David (1988) "Philosophy and principles of auditing", s. 31

Efter at have vurderet beviserne skal revisor kunne give en konklusion af sin vurdering og kommunikere denne konklusion klart og effektivt videre gennem sin påtegning. For at revisor kan vurdere de indsamlede beviser, skal der være nogle standarder, som skal være udgangspunktet for, om en påstand/information lever op til disse standarder. Det er derfor nødvendigt, at der er vedtaget almene standarder, hvilket oftest vil være regnskabsstandarder; andre standarder kan dog også anvendes. For at kunne bedømme de indsamlede beviser kræves, at revisor har de rette kvalifikationer, og at revisor kan udøve et skøn på baggrund af beviserne.

2.3 Kvalitet³⁵

Kvalitet defineres ikke i lovgivningen, men overholdelse af ”god revisorskik” ofte blevet betragtet som garanti for kvalitet iflg. revisorloven.³⁶ Overholdelse af ”god revisorskik” giver dog ligeledes et vist spillerum, idet begrebet også er behæftet med en vis usikkerhed og ligesom kvalitet vil blive opfattet forskelligt af det enkelte individ.

Selve ordet kvalitet stammer fra det latinske *Qualitas*, der er dannet af *qualis* (kvalificerer), og det udtrykker f.eks. en tings beskaffenhed eller egenskab.³⁷ Dette indebærer, at enhver nok så lille ændring vil medføre en ny kvalitet, da der skabes en anden virkelighed. Kvalitet er med andre ord ikke noget endegyldigt. Kvalitet ændrer sig over tid pga. udvikling. I tiden afhænger kvaliteten af øjnene, der ser, hvilket vil sige, at der bliver vurderet i forhold til andre sammenlignelige produkter. Hvis man slår ordet op i fremmedordbog beskrives kvalitet som ”beskaffenhed, god egenskab, dygtighed”, hvilket bekræfter at der er tale om en individuel vurdering.³⁸

Den traditionelle forståelse af kvalitetsbeskrivelse er, ”*et produkts kvalitet er graden af opfattelsen af kundens forventninger*”. Denne definition fokuserer på kundens forhold, opfattelse af det leverede produkt, hvilket er mest anvendte i industribranchen. Revisionsvirksomhed må opfylde kundens forventninger og dette skal ske indenfor lovgivningens fastlagte rammer. Der må stilles krav til det faglige indhold i det ydede produkt eller ydelse uanset om hvorledes dette aspekt indgår i kundens forventninger. Der kan derfor i disse situationer, hvor produktet opfylder de faglige kvalitetsnormer,

³⁵ John L. Dam & Mette S. Larsen(1993) ”Kvalitetsstyring i revisorvirksomheder” s. 95

³⁶ Den bestemmelse i revisorloven, der kommer nærmest en bestemmelse om etiske regler, er lovens § 2, stk. 2, 2. pkt., der omhandler revisors virksomhed. Det fremgår heraf, at opgaverne skal udføres med omhu, nøjagtighed og den hurtighed, som deres beskaffenhed tillader, samt i overensstemmelse med god revisorskik. Af lovens § 10, stk. 1, der omhandler revisors funktionsperiode fremgår det, at revisor til enhver tid kan fratænde hvervet, medmindre fratænden strider mod god revisorskik. I iflg. www.eogs.dk

³⁷ www.rigsrevisionen.dk

³⁸ Fremmedordbogen, Gyldendals Røde ordbøger

men kunden opfatter ikke produktet som et kvalitetsprodukt. Derfor skal der både leveres den faglig og servicekvalitet på engang samtidig. Sagt på en anden måde servicekvaliteten er den faglige kvalitet som afleveres til kunden, hvor det udarbejdet fagligkvalitet skal tydeliggøre indholdet.

2.3.1 *Faglig kvalitet*³⁹

For revisionsvirksomheder kan den faglige kvalitet sammenfattes i følgende udsagn: Opfyldelse af ”god revisorskik”. Begrebet ”god revisorskik” findes i revisorloven, hvor der yderligere endvidere fremgår, at ”revisorer skal udføre de dem betroede hverv med omhu, nøjagtighed og med den hurtighed, som hvervets beskaffenhed tillader”. Begrebet god revisorskik er et dynamisk begreb, som indeholder blandt andet løbende ændring og tilpasning til den udvikling der sker indenfor de områder som revisorerne beskæftiger sig med. Jeg går ikke nærmere i detalje med, hvad god skik begrebet indeholder, men det er væsentligt at være opmærksom på, at begrebet er en norm for alle de udførte arbejdsopgaver fra revisor. Kort beskrivelse af hvad væsentlige bestanddele af god revisorskik omfatter eksempelvis følgende:

- uafhængighed
- tavshedspligt om kundens forhold
- omhu og nøjagtighed i arbejdsudførelsen
- omhyggelig planlægning og kontrol af det udførte arbejde
- fornøden dokumentation af det udførte arbejde
- løbende efteruddannelse/ajourføring af viden
- overholdelse af faglige vejledninger og standarder

2.3.2 *Servicekvalitet*

Servicekvalitet kan defineres som alle de kvalitetselementer, der ikke indgår i den faglige kvalitet. Det man skal fokusere på opfyldelse af kvalitet er, at lovgivningens krav til kvalitet skal opfyldes, hvor den lovpligtige kvalitetskontrol skal jo netop være medvirkende til at sikre kvaliteten af slutproduktet til klienterne, i dette tilfælde kvalitetsstyring i mindre revisionsvirksomheder. Det som klienten har forventninger til en revisor er, at opfylde og overholdelse af den lovpligtige kvalitet,

³⁹ Revifora: Statsautoriseret revisor Jesper Hansen & Anker Nielsen Ernst & Young ”Kvalitetsstyring og –kontrol”

som minimum. Klientens forventninger kan godt række udover lovgivningens krav, hvilket medføre til denne definition af kvalitet:

”Kvalitet er at dække eller opfylde klientens specificerede og underforståede behov”⁴⁰

Det bliver nok lidt vanskeligt at gøre kvalitet målbar, da opfattelsen er forskellig fra person til person. Det kræver at man arbejder med et begreb der gør det muligt at kunne sammenligne klienterne opfattelse af kvalitet, og dette kan gøres via kvalitetsgrad⁴¹. Kvalitetsgrad dækker over forholdet mellem klientens behov og klientens efterfølgende oplevelse af produktet, hvilket er stillet op på en formel som vil se således ud:

$$\text{Kvalitetsgrad} = \frac{\text{Klientens oplevelse}}{\text{Klientens behov}} = 1$$

Den optimale situation er den hvor klienternes oprindelige behov fuldt ud blev modsvaret af den efterfølgende oplevelse. Det vil give kvalitetsgraden 1. Efterfølgende spørgeskemaer til klienterne kan give en mulighed for begyndelse af denne formel. Alternativt kan der opereres med revisionsvirksomhedens antagelser vedrørende klienternes behov og efterfølgende oplevelse af produktet, men det vil naturligvis nedsætte sikkerheden i opgørelsen væsentligt.

Der kan også måles på interne forhold efter samme forhold, eksempelvis:

$$\text{Kvalitetsgrad} = \frac{\text{Antal opgaver udført rettidigt}}{\text{Antal opgaver udført i alt}}$$

Disse formler giver utallige muligheder for måling og opfølgning på revisors arbejde både internt og eksternt. Af hensyn til opgavens omfang vil jeg ikke gå dybere ned i konkrete eksempler.

2.4 Kvalitetsstyring og kvalitetskontrol

Begreberne kvalitetsstyring og kvalitetskontrol er anderledes konkret at forholde sig til de eksempelvis defineres i den nu ophævede Revisionsvejledning 4, som anfører følgende:

⁴⁰ John L. Dam & Mette S. Larsen(1993) ”Kvalitetsstyring i revisionsvirksomheder”, s. 69

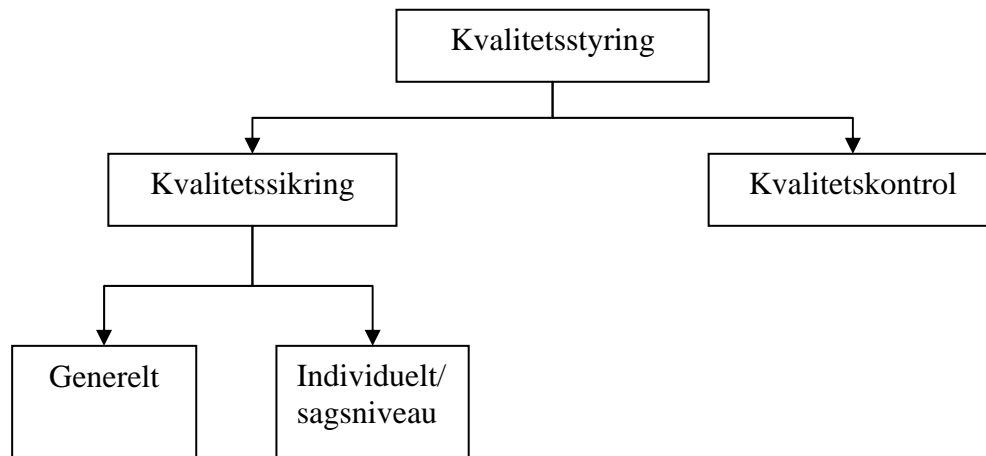
⁴¹ John L. Dam & Mette S. Larsen(1993) ”Kvalitetsstyring i revisionsvirksomheder”, s. 71

”Kvalitetsstyring defineres som alle de tiltag, revisionsfirmaet iværksætter for at sikre firmaets kvalitet såvel generelt som i den enkelte opgave”.

”Kvalitetskontrol defineres som den efterfølgende kontrol af, at kvalitetsstyringen har fungeret som forudsat. Kvalitetskontrol er en integreret del af kvalitetsstyring”.

Ovenstående betegnelse som dækker både kvalitetssikring og kvalitetskontrol illustreres således:

Figur 3: Kvalitetsstyring



Kilde: ”Kvalitetsstyring i et revisionsfirma”

Som det fremgår af ovenstående figur består kvalitetsstyringen af 3 opgaver:

- Sikring af revisionsvirksomhed generelle kvalitet, dvs. alle de politikker, metoder og procedurer, der tages i brug for at sikre revisionsvirksomheden et højt kvalitetsniveau.
- Sikring af kvaliteten i den enkelte opgave, herunder kvaliteten i planlægningen, udførelsen og udarbejdelse af konklusion samt dokumentation.
- Kvalitetskontrol som skal sikre at revisionsvirksomhedens retningslinier er betryggende, at de efterleves, at arbejdet udføres i overensstemmelse med virksomhedens retningslinier, og at revisionsvirksomheden har taget nødvendige skridt til at rette eventuelle mangler, der identificeres under kvalitetskontrollen.⁴²

⁴² John L. Dam & Mette S. Larsen(1993) ”Kvalitetsstyring i et revisionsfirma” s. 21

Den udarbejdede kvalitet er ”usynlig” for kunden. Specielt gælder dette for de mange elementer der indgår i den faglige kvalitet. De udførte arbejdsopgave kræver et højt fagligt niveau af den udøvende medarbejder, som indgår ved udarbejdelsen af et koncernregnskab, eliminering af interne avancer, behandling af koncerngoodwill, konsolidering af koncernvirksomhederne, behandling af transaktioner i fremmed valuta mm.

Generelt er det således, at kvaliteten i det udførte arbejde slet ikke opfattes af kunden. Dette gælder i hvert fald, såfremt vi ikke gør kunden opmærksom på kvaliteten. Kunden skal inddrages i det udførte arbejde, hvilket er revision, regnskabsudarbejdelse og rådgivning af enhver art. Ved at have indblik på det udførte arbejde, dens art og omfang får vedkommende mulighed for at vurdere kvaliteten af slutproduktet.

Som nævnt ovenfor har revisorer en forpligtelse til at udføre sit arbejde med højest mulig kvalitet under hensyntagen til omverdenens forventninger og krav. Dette skyldes den øgede fokusering på ansvarlighed hos dem, som bliver revideret. Det har medført, at der også er blevet fokuseret på den ansvarlighed, som revisorer udviser, da der kan være store konsekvenser, såfremt at revisorer laver fejl i deres arbejde.⁴³

Det er nødvendigt, at der etableres procedurer, som bevirker, at standarderne bliver indarbejdet i det daglige arbejde Dette for at sikre den høje kvalitet og at revisorer overholder de standarder, som tidligere er beskrevet.⁴⁴ Flint fortolker det således: ”*Quality control is now concerned with the policies and procedures which are designed to establish, monitor, review and secure adherence to professional standards in all aspects of the professional practice*”.⁴⁵

Det må af branchen overfor omverdenen vises, at rollen som udøvende sociale kontrol instans kan berettiges. Dette sker ved, at regler og procedurer udstedes, vedtages og efterleves af branchen og som der udvises accept, respekt og anerkendelse fra omverdenens side. Branchen er nødsaget til at organisere og arbejdstilrettelægge sin kvalitetsstyring for at sikre at deres organisation lever op til sine kvalitetsmål og standarder. Ved at udføre kvalitetskontrol af det udførte arbejde og dokumentere denne kontrol vil der skabes tiltro til, at branchen efterlever sine standarder og i værste

⁴³ Flint, David (1988) “Philosophy and principles of auditing”, side 159-161

⁴⁴ Flint, David (1988) “Philosophy and principles of auditing”, side 162

⁴⁵ Flint, David (1988) “Philosophy and principles of auditing”, side 162

tilfælde, hvor der findes afvigelser i det udførte arbejde, sikre at der sker en indskærpelse af procedurerne for dermed at opnå en forbedring i det leverede arbejdets kvalitet. Med andre ord har revisororganisationerne har med deres vedtagelse af forskellige standarder indenfor branchen også en forpligtelse til at sikre at der sker en anvendelse i praksis. Det er i branchen egen interesse, at der ikke stilles spørgsmålstegn og sås tvivl om objektivitet fra omverdenen i forbindelse med kvalitetskontrollen. For at kommunikere denne form for objektivitet bør der skabes en åben debat om, hvorvidt de enkelte organisationer skal tillade en overvågning af de udøvende revisorer og deres arbejde. Nogle af de generelle områder for kvalitetskontrol skal ifølge Flint omhandle nogle af de nedenstående punkter:

- Generel kvalitetspolitik
- Medarbejderkvalitet
- Opgavekvalitet
- Kvalitetsvurdering af udført arbejde

Det er nødvendigt, at den generelle kvalitetspolitik vedtages af revisionsvirksomhedernes ledelse for dermed at sikre en kommunikation til medarbejderstaben om vigtigheden for efterlevelse af de eller de politikker. Politikken indhold skaber forståelse for forretningsgangene i den enkelte organisation og skaber dermed en bevidsthed hos den enkelte medarbejder om hvad ledelsen definerer som kvalitet. Der bør i enhver organisation også medfølge en beskrivelse for hvornår de enkelte politikker kan afviges og hvem der i organisationen der kan godkende en afvigelse. Politikker skal være retningslinjer som skal sikre en ensartet arbejdsgang i organisationen for det leverede arbejde og som alle medarbejder skal efterleve. Medarbejderkvaliteten indeholder bl.a. udvælgelse, uddannelse og udvikling af kompetente medarbejdere, herunder at sikre, at de rette medarbejdere med de faglige kompetencer benyttes til udfærdigelse af de enkelte opgaver.⁴⁶ Opgavekvalitet omfatter blandt andet instruktion og vejledning til medarbejdere for at sikre udførelse af ordentligt arbejde under hensyntagen til virksomhedens standarder.

Kvalitetsvurderingen indeholder den afsluttende bedømmelse af det udførte arbejde inden underskrift på revisionspåtegningen. Ved større revisioner anbefales det yderligere at indhente en vurdering af arbejdet fra en tilsvarende medarbejder i virksomheden. Endeligt anbefales det, at der i

⁴⁶ Flint, David (1988) "Philosophy and principles of auditing", side 164

virksomheden foretages en efterfølgende kontrol af alt udført arbejde for at sikre, at virksomhedens standarder overholdes og for at vurdere om der skal ske tilpasninger/forbedringer af standarder eller arbejde.⁴⁷

Ekstern kvalitetskontrol

Udover den interne kvalitetskontrol i virksomheden er det nødvendigt at etablere en ekstern kontrol, som skal sikre, at alle revisionsvirksomheder har en tilstrækkelig kvalitetsstyring. Når der skal foretages ekstern kvalitetskontrol, kan denne blive styret på to måder; hos revisororganisationerne eller via en statslig styring.⁴⁸

Der vil ikke være behov for, at staten går ind og tager styring over kvalitetskontrollen så længe der er tillid til revisorer og forløbet af kvalitetskontrollen. Mister offentligheden derimod tilliden til revisorer og den organisatoriske kvalitetskontrol, vil der opstå et behov for eller krav om, at det er staten, som overtager styringen af kvalitetskontrollen. Fordelen ved, at det er praktiserende revisorer, som udfører kontrollen, er at de har en ekspertise og erfaring om den praktiske håndtering af kvalitetsstyring. Imod taler at de kan blive anset for at være eftergivende og ”bløde” overfor dem, de kontrollerer. Et statsligt styret kontrolsystem vil have en tydeligere uafhængighed. Det vil derimod kunne mangle tilstrækkelig erfaring om de virksomheder, der kontrolleres.⁴⁹

Det skal overvejes, om der skal offentliggøres informationer fra den foretagne kvalitetskontrol eller om oplysninger kun skal være til rådighed for den organisation, som står for inspektionerne.⁵⁰

Om offentliggørelse siger Flint; *”If practice inspection has been introduced because of a material loss of confidence, there can be little doubt that inspection reports including comments on shortcomings and of the action taken by reviewed firms and by the regulatory body should be on file with public access”*.⁵¹

Ovenstående hænger sammen med hvem, der skal stå for organiseringen af kvalitetskontrollen, da dette i høj grad vil være med til at påvirke samfundets indstilling til kontrollen. Såfremt

⁴⁷ Flint, David (1988) “Philosophy and principles of auditing”, side 165-166

⁴⁸ Flint, David (1988) “Philosophy and principles of auditing”, side 167

⁴⁹ Flint, David (1988) “Philosophy and principles of auditing”, side 167-169

⁵⁰ Flint, David (1988) “Philosophy and principles of auditing”, side 169

⁵¹ Flint, David (1988) “Philosophy and principles of auditing”, side 169

offentligheden har et indtryk af, at inspektionerne bidrager til at vedligeholde en høj revisorstandard, ligesom det var gældende for revisionsstandarderne vil kvalitetskontrollen have opfyldt sit formål.⁵²

Flint sammenfatter organiseringen af kvalitetskontrollen med effektiviteten af revisionsstandarder således:

*”As long as there is confidence in the profession there is likely to be confidence in practice inspection organised by the profession, which has safeguards to ensure the independence of the system and confidence in the capacity of that system to identify weaknesses and improve standards. If, however, there is a real crisis of confidence in auditing, standards and audit authority, there must be serious doubts whether confidence can be restored except by a more independent review system”.*⁵³

Der skal lige huskes at tilføjes, at **cost benefit** har også en del indflydelse på håndtering af kvalitetsstyringssystemet i revisionsvirksomheder. Det betyder en økonomisk analyse, der vurderer forholdet mellem de omkostninger og udbytte ved virksomheders investeringer i systemet. Mange af de mindre revisionsfirmaer overvejer kraftigt de økonomiske ressourcer, hvilket er et tungt belast for firmaet.

2.5 Del konklusion

En teoretisk tilgangsvinkel, hvor kvalitetskravene til revision er i dette kapitel afklaret ud fra de ovenstående teorier.

Kvalitet defineres ikke i lovgivningen, men overholdelse af ”god revisorskik” ofte blevet betragtet som garanti for kvalitet, men kvalitet er at dække eller opfylde klientens specificerede og underforståede behov. Den udarbejdede kvalitet skal synliggøres, specielt for de elementer der indgår i den faglige kvalitet. Kvalitetsstyring defineres som alle de tiltag, revisionsfirmaet iværksætter for at sikre firmaets kvalitet såvel generelt som i den enkelte opgave. Kvalitetskontrol defineres som den efterfølgende kontrol af, at kvalitetsstyringen har fungeret som forudsat. Kvalitetskontrol er en integreret del af kvalitetsstyring.

⁵² Flint, David (1988) “Philosophy and principles of auditing”, side 170

⁵³ Flint, David (1988) “Philosophy and principles of auditing”, side 171

Overholdelse af kvalitetskravene på samfundsmæssige og erhvervsøkonomiske betydning, hvilket afspejles i lovgivningen, hvor revisor blandt andet har til opgaven at agere som offentlighedens tillidsrepræsentant. Et andet omfangsrigt, og til dels selvregulerende, begreb i lovgivningen er god revisorskik, der appellerer til revisors moral i forhold til opretholdelse af revisionskvalitet. Jeg kan på baggrund af teori afsnit konkludere, at agentteoriens formål er at søgere for revisor udføre sit opgave ved at udarbejde de informationer til ejerne, som kan benytte disse informationer til opfølgning på kontrakten mellem ledelsen og ejerne. Herved skal revisionen medføre, at den finansielle rapportering afgivet af ledelsen giver et korrekt billede af virksomhedens resultat og økonomiske stilling. Dette forhold underbygger vigtigheden af, at kvaliteten af den udførte revision er fyldestgørende. Udover det har revisoren også et pligt for at overholde love, hvor revisorerne også skal kunne dokumentere deres udførte arbejde til eksterne, hvilket er revisortilsynet i dette tilfælde, hvor revisoren er agenten og revisortilsynet er principalen. Der skal siges således, at revisoren er i sådanne situationer både er agent og principal.

Det revisionsteoretiske kvalitetsbegrebets indhold blev fremlagt ved David Flints autoritetsteori. Flint opstiller en række karakteristika, som det er revisors forpligtelse at efterleve for at kunne levere et kvalitetsprodukt, her revisionsopgaven. Kendetegnende for Flints vægning af bruger/producent interesser er, at opfyldelsen af kravet om autoritet i sig selv skaber kvalitet. Flint definition af revisors rolle, i kraft af påtegningen, som bidrager af autoritet til skabelse af "social utility" formulerer kvalitetskrav til revisor om dennes adfærd og faglige kunnen. Revisors opfyldelse af fagets egne normer er medvirkende til skabelsen af kvalitet, hvorfor Flint kvalitetsopfattelse fremhæver producent frem for brugerinteresser.

Revisionsstandarder skal give revisorerne vejledning til at udføre revision, og herunder leve op til de forventninger som samfundet har til revisorerne udførte arbejde. Det er dog yderst vigtigt, at revisor forholder sig til standarderne og i nogen tilfælde også afviger fra dem. Kvalitetskontrol er et nødvendigt kontrolelement/system som skal forbedre og forhøje revisorens udførte arbejde. Dette er med til at skabe et revisionsteoretisk grundlag for kvalitetskontrol af revisors arbejde, og dermed også Revisortilsynet; da revisionsstandarder er et centralt element i revisionsteorien, som er udviklet af Flint.

4. Lovgrundlag, hjemmel og retningslinjer

I dette afsnit beskrives lovgrundlag, hjemmel og retningslinjer.

4.1 Danske lovgrundlag

Med hjemmel i kapitel 6 skal alle revisionsvirksomheder have et kvalitetsstyringsystem og kunne dokumentere anvendelsen heraf. Yderligere skal alle revisionsvirksomheder og de ansatte revisorer i selskabet underkaste sig en kvalitetskontrol, som udføres af Revisortilsynet. Den 1. juli 2008 tiltrådte der et nyt revisorlov i kraft (**Lov nr. 469 af 17. juni 2008 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder**), hvor revisorlovens § 34-36 fastsætter reglerne for Revisortilsynet.⁵⁴

Med hjemmel i revisorlovens § 34 har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen udstedt:

- Revisortilsynets forretningsorden ved bekendtgørelse nr. 669 af 26. juni 2008 og
- bekendtgørelse om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed nr. 42 af 23. januar 2009 (i det følgende benævnt ”bekendtgørelsen”).

Med hjemmel i §§ 13 og 20, stk. 4, i bekendtgørelse om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed, bekendtgørelse nr. 42 af 23. januar 2009, har Revisortilsynet udstedt disse retningslinjer for kvalitetskontrollens udøvelse.⁵⁵

Der er oprettet et register over revisionsvirksomhederne (”Revireg”) ved bekendtgørelse nr. 666 af 26. juni 2009 om register over godkendte revisionsvirksomheder. Derudover er der fire andre forskrifter af betydning for kvalitetskontrollen ifølge beskrivelserne i Revisortilsynet, hvilket er:

- Revisionsstandard (RS) 1: Kvalitetsstyring i firmaer som udfører revision og review af historiske finansielle oplysninger, andre erklæringsopgaver med sikkerhed samt beslægtede opgaver.
- RS 220: Kvalitetsstyring i forbindelse med revision af historiske finansielle oplysninger

⁵⁴ www.retsinformation.dk

⁵⁵ www.retsinfo.dk og www.revisortilsynet.dk.

- og EU Kommissionens henstilling (2001/156) af 15. november 2000 om kvalitetssikring i forbindelse med lovpligtig revision (EFT L91/91, 31.03.2001).
- samt EU Kommissionens henstilling (2008/1721) af 6. maj 2008 om ekstern kvalitetssikring i forbindelse med lovpligtige revisorer og revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af interesse for offentligheden (EFT L120/20, 07.05.2008).

Den nye revisorlov og den nye bekendtgørelse viderefører de fleste af de tidligere gældende regler for Revisortilsynet og kvalitetskontrollens gennemførelse. De væsentlige ændringer er dog sket i bl.a. ved udvælgelsen af kvalitetskontrollant til gennemførelse af kontrollen i den konkrete revisionsvirksomhed og indgåelse af aftale med disse, idet dette nu beslutes af Revisortilsynet, jf. bkg. § 7, stk.1. Samtidig er det Revisortilsynet der opkræver de kontrollerede revisionsvirksomheder for udgifterne til kvalitetskontrollen, og betaler kvalitetskontrollanterne jf. bkg. § 30.

Der er endvidere sket ændringer vedrørende tidsintervallerne for kvalitetskontroller, idet kvalitetskontrollen skal ske med højst 6 års mellemrum,⁵⁶ dog med højst 3 års mellemrum for revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af interesse for offentligheden.⁵⁷ Revisortilsynet kan bestemme at der skal forløbe kortere tid end de 6 år. Det vil sige, at der ikke skabes forudsigelighed om hvornår en virksomhed udtrækkes. Ifølge bekendtgørelsen givet Revisortilsynet hjemmel til at beslutte om en revisionsvirksomhed kan udtages til ekstraordinær eller hyppigere kontrol iflg. bkg. § 4.

Der er ydermere givet Revisortilsynet hjemmel til at beslutte, at tidsfristerne kan fraviges. Yderligere i bekendtgørelsens § 4 orienterer Revisortilsynet Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, hvis en revisionsvirksomhed der må afviges erklæringer efter § 1, stk. 2. I bekendtgørelsens § 2, stk. 1, er bestemt, at revisionsvirksomheder, hvorigennem der ikke afgives erklæringer efter revisorlovens § 1, stk. 2, er undtaget kvalitetskontrol medmindre Revisortilsynet beslutter andet, såfremt revisionsvirksomheden har indsendt en tro- og loveerklæring til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Revisionsvirksomheder, hvor igennem der ikke afgives erklæringer efter revisorlovens § 1, stk. 2, kan undtages fra kvalitetskontrol, jf. bekendtgørelsens § 2, stk. 2. Dette omfatter f.eks.

⁵⁶ Revisorloven § 29, stk. 3

⁵⁷ Revisorloven § 21, stk. 3

Holdingselskaber til revisionsvirksomheder. For at blive undtaget skal virksomheden hvert år afgive en tro- og love erklæring til Erhvervs og Selskabsstyrelsen om, at der ikke afgives erklæringer efter § 1, stk. 2 igennem virksomheden.

Revisortilsynet kan beslutte, at der skal foretages en kvalitetskontrol, selvom der er afgivet en tro- og loveerklæring, jf. bekendtgørelsen § 2, stk. 2. I så fald vil virksomheden blive kontaktet af Revisortilsynet.⁵⁸

Kvalitetskontrollanternes udførte opgave er en erklæringsopgave efter revisorloven § 1, stk. 2, og de generelle principper som god revisorskik gælder derfor for kvalitetskontrollanten.

Retningslinjerne uddyber revisorloven og bekendtgørelsen. De omtaler navnlig de krav, som revisorloven og bekendtgørelsen stiller til kvalitetskontrollanters gennemførelse af kontrollen.

Revisionsvirksomheder og de beskæftigende revisorer har pligt til at underkaste sig kvalitetskontrol iflg. Revisorlovens § 6, stk. 1, og § 12, stk. 1, en betingelse for, at en revisor må udføre revisions- og erklæringsopgaver efter lovens § 1, stk. 2. Derudover skal revisionsvirksomheden selv være registeret i ”Revireg” for at kunne udføre revisions- og erklæringsopgaver. Revisortilsynets kontrol retter sig mod de virksomheder og de revisorer der er registeret i Revireg. Kvalitetskontrollen udføres af kvalitetskontrollanterne på Revisortilsynets vegne, hvor kvalitetskontrollanterne arbejder under revisorloven og ikke under forvaltningen. Iflg. den nye revisorlov er det revisortilsynet der udvælger kontrollanten og betalingerne forgår igennem revisortilsynet. Det er Revisortilsynet der opkræver pengene fra revisionsfirmaer og betaler kontrollanternes honorar. Kvalitetskontrollanterne skal hvert år oplyse Revisortilsynet om, hvor mange kvalitetskontroller samt hvilke type revisionsvirksomheder den enkelte maksimalt ønsker at påtage sig i det pågældende kontrolår. De kvalitetskontroller der blev fortaget i 2009 blev kvalitetskontrollanterne anmodet om at fremsende disse oplysninger til Revisortilsynet inden den 8. juni 2009.

Kontrollens omfang og krav til kvalitetsstyring

I henhold til revisorlovens § 28, stk. 1 skal alle revisionsvirksomheder have et kvalitetsstyringssystem og dokumentere anvendelsen heraf. For nystartede revisionsvirksomheder skal kvalitetsstyringssystemet være etableret fra virksomhedens start og forefindes i enten skriftlig eller elektronisk form, jf. lovbemærkningerne til revisorlovens § 28.

⁵⁸ www.revisortilsynet.dk

Kvalitetsstyringssystemet skal indeholde firma politik og procedurer, der sikrer, at revisionsvirksomheden og de ansatte overholder lovgivningen og de relevante standarder ved udførelsen af erklæringsopgaven, og de anvendte erklæringer er i overensstemmelse med lovgivningen og relevante standarder. Om disse politikker og procedurer efterleves, således at der er en sammenhæng mellem kvalitetskontrollsystemet og den måde opgaverne varetages og løses i virksomheden.

- Ledelsesansvar for firmaets kvalitet:

Der skal etableres firma politik og procedurer, der er udformet til at fremme en intern kultur, baseret på anerkendelse af, at kvalitet er essentiel ved udførelsen af opgaver. Sådant firma politik og procedurer skal pålægge den relevante ledelse i virksomheden at påtage sig det ultimative ansvar for virksomhedens kvalitetsstyringssystem.

- Etisk krav

Der skal etableres firma politik og procedurer, der er udformet til at give høj grad af sikkerhed for, at virksomheden og dets personale overholder relevante etiske krav herunder uafhængighed, integritet, objektivitet, faglig kompetence og fornøden omhu, fortrolig og professionel adfærd.

- Klientaccept og fortsættelse af klientforhold samt af specifikke opgaver

Der skal etableres firma politik og procedurer, der er udformet til at give høj grad af sikkerhed for, at det kun påtager sig og fortsætter klientforhold samt opgaver, hvor det:

- a) Har overvejet klientens integritet og ikke har oplysninger, som kunne foranledige det til at konkludere, at klienten mangler integritet
- b) Er kompetent til at udfører opgaven og har færdighederne, tiden og ressourcerne til at gøre det, og
- c) Kan opfylde de etisk krav

- Menneskelige ressourcer

Der skal etableres firma politik og procedurer, der er udformet til at give høj grad af sikkerhed for, at det har tilstrækkeligt personale med de færdigheder, den kompetence og den forpligtelse

overfor etisk principper, der er nødvendig for at udføre firmaets opgaver i overensstemmelse med faglige standarder samt lovgivningen og anden regulering og gøre firmaet eller de opgaveansvarlige partner ansvarlige i stand til at afgive erklæringer, der er passende efter omstændighederne.

- Overvågning

Der skal etableres firma politik og procedurer, der er udformet til at give høj grad af sikkerhed for, at firma politikken og procedurene vedrørende kvalitetsstyringssystemet er relevante, tilstrækkelige, fungerer effektivt og opfyldes i praksis. De firma politik og procedurer skal omfatte løbende overvejelser og vurdering af firmaets kvalitetsstyringssystem, herunder en periodisk efterfølgende kontrol af udvalgte færdiggjorte opgaver.

Lovbemærkningerne til revisorlovens § 28 henviser i den sammenhæng til RS 1, Kvalitetsstyring i firmaer som udfører revision og review af historiske finansielle oplysninger, andre erklæringsopgaver med sikkerhed samt beslægtede opgaver. RS 220 supplerer i den sammenhæng RS 1 med beskrivelse af kvalitetsstyring i forbindelse med revision af historiske finansielle oplysninger.

Arten og omfanget af en revisionsvirksomheds kvalitetsstyringspolitikker og -procedurer afhænger af forskellige faktorer såsom virksomhedens karakteristika og størrelse, dens geografiske spredning samt dens organisation. De politikker og procedurer, som de enkelte revisionsvirksomheder indfører, kunne være forskellige. For revisionsvirksomheder, der har kunder omfattet af revisorlovens § 21, stk. 3, om

- rotationspligt for revisorer, jf. revisorlovens § 25,
- særlige uafhængighedsforhold for revisorer, der reviderer virksomheder omfattet af revisorlovens § 21, stk. 3, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 5,
- retningslinjer for intern viden og handel med værdipapirer for klienter, der er noteret på et reguleret marked, jf. værdipapirhandelslovens § 37, og
- kvalitetssikringsgennemgang af revisionen af årsrapporten for virksomheder, der har værdipapirer noteret på et reguleret marked, jf. RS 1, afsnit 60 (a).

Selve formålet med kontrollen af kvalitetsstyringssystemet er, at konstatere de følgende forhold:

- at revisionsvirksomheden har etableret og implementeret et tilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem,
- at revisionsvirksomhedens godkendte revisorer og medarbejdere konsekvent anvender kvalitetsstyringssystemet ved udførelsen af erklæringsopgaver med sikkerhed, og
- at revisionsvirksomheden foretager en opfølgning på, at kvalitetsstyringssystemet løbende opdateres og anvendes konsekvent på erklæringsopgaver med sikkerhed.

Kontrollanten skal ved etableringen og implementeringen af kvalitetsstyringssystemet fastslå, hvorvidt der er etableret et tilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem i revisionsvirksomheden, om kvalitetsstyringssystemet er tilpasset revisionsvirksomhedens forhold, samt at kvalitetsstyringssystemets procedurer og politikker er formidlet videre til alle de godkendte revisorer og medarbejdere i revisionsvirksomheden.

Kontrollanten skal ved godkendte revisorer og medarbejders anvendelse af kvalitetsstyringssystemet vurdere og tage stilling til, om de regler som kvalitetsstyringssystemet indfører i revisionsvirksomheden, efterleves i praksis i revisorerne og medarbejdernes ageren og i det praktiske arbejde. Ved gennemgangen af kontrolsager skal kontrollanten ligeledes konstatere, om de godkendte revisorer og medarbejdere konsekvent har anvendt kvalitetsstyringssystemet på kontrolsagerne. Revisionsvirksomhedens opfølgning på, at der foretages en løbende opdatering af kvalitetsstyringssystemet, og at kvalitetsstyringssystemet konsekvent anvendes på erklæringsopgaver foretages via den efterfølgende interne kvalitetskontrol. Gennemgangen foretages med udgangspunkt i det kvalitetsstyringssystem, revisionsvirksomheden anvender på det tidspunkt, hvor kvalitetskontrollen gennemføres. Kvalitetskontrollanten udtaler sig i sin erklæring om kvalitetskontrol om det kvalitetsstyringssystem, der forefindes og anvendes i revisionsvirksomheden på kontroltidspunktet.

En række revisionsvirksomheder vil i løbet af kontrolåret udskifte deres kvalitetsstyringssystemer. Såfremt kontrollanten udtager kontrolsager, der er udarbejdet efter det udskiftede kvalitetsstyringssystem, skal kontrollanten derudover gennemgå det udskiftede kvalitetsstyringssystem.

Gennemgangen af det udskiftede kvalitetsstyringssystem skal give kontrollanten et indblik i, om de daværende politikker og procedurer i revisionsvirksomheden var tilstrækkelige og egnede til, at den ansvarlige revisor og medarbejderne kunne anvende det udskiftede kvalitetsstyringssystem på kontrolsagerne.

Ved gennemgangen af det generelle kvalitetsstyringssystem, skal kontrollanten vurdere, om revisionsvirksomhedens procedurer og politikker er tilstrækkelige, hensigtsmæssige og i overensstemmelse med revisorlovgivningen og relevante standarder inden for en række områder, såsom:

- Uafhængighed og tavshedspligt
 - Accept og fortsættelse af kundeforhold
 - Hvidvask og rapportering af økonomiske forbrydelser
 - Standarder til løsning af erklæringsopgaver med sikkerhed
 - Opbevaring af dokumentation
 - Personalets kendskab til kvalitetsstyringssystemet og anvendelse af kvalitetsstyringssystemet på erklæringsopgaver med sikkerhed
- Checkliste 2⁵⁹ beskriver de procedurer og politikker, kvalitetsstyringssystemet som minimum må forventes at indeholde.

Kontrollanten skal ved gennemgangen af personalets kendskab til kvalitetsstyringssystemet og anvendelse af kvalitetsstyringssystemet på erklæringsopgaver med sikkerhed undersøge, hvordan revisionsvirksomhedens godkendte revisorer og de ansatte får kendskab til kvalitetsstyringssystemets procedurer og politikker, og hvordan de skal anvendes på erklæringsopgaverne.

Undersøgelsen skal foretages inden for områder såsom:

- relevante standarder for opgaven,
- processer for risiko- og væsentlighedsvurderinger,
- metoder til kvalitetssikringsgennemgang af
 - o det udførte arbejde,
 - o revisors vurderinger på de udførte handlinger, og

⁵⁹ www.revisortilsynet.dk – ”Retningslinjer for gennemgang af kvalitetskontrol og rapportering herom”, s. 31.

- o revisors afgivne erklæring,
- dokumentation af det udførte arbejde.

Kontrollanten skal derudover bl.a. undersøge, om kvalitetsstyringssystemets procedurer sikrer, at den ansvarlige revisor på erklæringsopgaven udfører tilstrækkelig instruktion af medarbejderne fører et tilstrækkeligt tilsyn med udførelse af erklæringsopgaver med sikkerhed.

Derudover skal kontrollanten undersøge, at kvalitetsstyringssystemet sikrer, at der udføres tilstrækkelig gennemgang af arbejdsrapporter på erklæringsopgaven forud for underskrivelsen af erklæringen.

I det fortagende kvalitetskontroller skal følgende punkter vurderes,

- om revisorvirksomhedens ejer og ledelsesforhold samt andel af største kunder opfylder revisorlovens bestemmelser herom,
- om revisorvirksomheden har etableret de fornødne politikker og procedurer for kvalitetssikring,
- om disse politikker og procedurer efterleves, således at der er en sammenhæng mellem kvalitetskontrollsystemet og den måde opgaverne varetages og løses på i virksomheden,
- og ved konkret gennemgang af udvalgte erklæringsopgaver, om der er den fornødne planlægning (herunder uafhængigheds-, væsentligheds-, risikovurdering) og dokumentation af det udførte arbejde, samt om revisors erklæringer er i overensstemmelse med dennes arbejdsrapporter og lovgivningens krav.

Det fortaget undersøgelse skal altid omfatte disse elementer, selvom der opdages et mangelfuldt kvalitetsstyringssystem, skal der kontrolleres om der er fornødne planlægning (herunder uafhængigheds-, væsentligheds-, risikovurdering) og dokumentation af det udførte arbejde, samt om revisorvirksomhedens erklæringer er i overensstemmelse med arbejdsrapporterne, og om erklæringerne i øvrigt overholder lovgivningens krav til erklæringsafgivelse, idet det kan indebære skærpede sanktioner fra Revisortilsynet eller Revisornævnet, hvis de udførte arbejdsrapporter ikke dokumenteret.⁶⁰ En god tommelfingerregel er, at det arbejde, der ikke er dokumenteret, ikke er udført. Det kan være hårde ord, man sande.⁶¹

⁶⁰ www.revisortilsynet.dk

⁶¹ Artikel i REVIFORA ”Kvalitetsstyring og –kontrol” af statsaut. Revisorer Jesper Hansen & Anker Nielsen, Ernst & Young.

4.2 De internationale love vedrørende kontrol/revisortilsyn⁶²

Det er ikke kun i Danmark der er kontrolinstans der kontrollerer virksomheder. Indenfor de seneste år er der blevet nedsat et revisortilsyn til alle øvrige lande i EU.

EU-lande har som følge af henstillingen fra EU-kommissionens indført deres form for tilsyn også i USA. Jeg vil kort beskrive og analysere den nuværende form for kvalitetskontrol i de pågældende lande. Derudover vil jeg sammenligne det danske Revisortilsyn med kontrollen i USA.

Sarbanes-Oxley Act (SOA) blev vedtaget den 30. juli 2002 blev der i USA nedsat et Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) svarende til det danske Revisortilsyn. Erhvervsskandalerne bl.a. Enron og WorldCom, hvilket som er verdens vendepunkt for kontrolområdet der har præget USA op gennem 1990'erne og starten af det nye årtusinde. Disse skandaler rystet den amerikanske offentlighed hvilket har haft denne betydning, at den tillid til daværende system var gået tabt, og da skandalerne bl.a. havde medført, at millioner af mennesker mistede deres arbejde og pensionsopsparinger.

Lovændringen har ikke kun betydning for revisorer, den påvirkede også ledelser af de amerikanske selskaber. De blev pålagt yderligere forpligtelser og ansvar herunder, at ledelsen af selskaber i årsregnskaber skal påtegne, at de mener, at der er tilfredsstillende interne kontroller. Loven har medført denne virkning for public companies, hvilket bedst kan oversættes som børsnoterede selskaber. På denne måde adskiller det amerikanske tilsyn sig fra det danske tilsyn, som omfatter alle revisorer. Inden etableringen af PCAOB havde der siden 1977 eksisteret et Public Oversight Board (POB), som på mange måder ligner det system, som kendes fra de danske revisorforeninger med foreningsbaseret kontrol. Alle medlemmer af American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) var underlagt kontrol hver tredje år. I januar 2002 blev det dog besluttet at nedlægge POB som følge af den kommende vedtagelse af SOA, og fordi POB ikke havde været inddraget i processen. POB blev nedlagt den 1. maj 2002.⁶³

4.3 PCAOB sammenlignet med Revisortilsynet

Forskel imellem det amerikanske revisortilsyn og det danske revisortilsyn vil blive beskrevet i dette afsnit.

⁶² www.pcaobus.org

⁶³ <http://www.publicoversightboard.org/about.htm>

En markant forskel mellem PCAOB og Revisortilsynet er, at det i USA kun er revisorer, der udfører revision af børsnoterede selskaber, der bliver kontrolleret. I Danmark er alle revisorer der er med i ”Revireg” der underkastes kontrol. Dette skyldes formentlig en forskel i omfanget af lovpligtig revision. Som udgangspunkt er det lovpligtigt for alle danske selskaber at få udført revision, hvilket ikke antages at gælde for USA, da USA generelt er langt større og desuden har en anden tradition for regulering via lovgivning.⁶⁴

Udførelsen af selve kvalitetskontrollen er forskellige, hvor i USA er det ikke udøvende revisorer der udfører kontrol, men de personer der er direkte ansat af PCAOB. Grunden til dette kan være, at der er langt flere revisionsvirksomheder i USA, og disse ligger mere spredt. Udover dette har man i de sidste år ikke haft uvæsentlige skandaler. En anden årsag til at man har valgt at anvende personer der direkte tilknyttet til PCAOB kan være for at sikre, at offentligheden ikke helt mister tilliden til revisorbranchen. Der er både fordele og ulemper ved, at man i Danmark anvender peer review, altså revisor kontrollerer revisor, eller om man som i USA har personer ansat af tilsynet til at udføre kontrollen. *Fordelen ved peer review er, at en revisor har kendskab til det arbejde kontrollanten skal kontrollere. Ulempen kan til gengæld være, at offentligheden ikke ser ham som tilstrækkeligt uafhængige, hvor der kunne tænkes ”kammeratskab”.* Den nye revisorlov tager hånd om dette aspekt via tilfældig udvælgelse af kontrollanter, og afregning af honorarer sker igennem tilsynet; hvilket der burde ikke være mere frustrationer vedrørende dette. Det problem er der ikke i USA, da kontrollanterne er direkte ansat i PCAOB. PCAOB har desuden fået kompetencen til enten at udarbejde nye revisionsstandarder eller godkende eksisterende. Denne rolle har Revisortilsynet ikke fået. Dette hænger igen sammen med størrelsen på de to lande samt at der i Danmark ikke tilsvarende har været en mistillid til revisorer, da revisorer altid har udført en godt og solidt stykke arbejde. Derudover har Danmark med sit medlemskab i EU er forpligtet til at følge reglerne indenfor Unionen. På baggrund af dette har Danmark overladt godkendelsen af standarder til EU’s revisionskomite. Behovet for nye standarder har også vist sig at være forholdsvis begrænset, da antallet af nye standarder i USA er forholdsvis få i forhold til de internationale revisionsstandarder udarbejdet af IFAC.⁶⁵ Den primære forskel udgør af de underliggende lovgivninger, hvor kravene

⁶⁴ <http://pcaobus.org/International/Pages/default.aspx>

⁶⁵ www.pcaobus.org

til revisors arbejde er væsentlig mere omfattende i SOA end i LSRR, da der i USA generelt er langt større og desuden har en anden opfattelse/tradition for regulering via lovgivning.⁶⁶

Det danske Revisortilsyn er mere omfattende vedrørende kontrol end den amerikanske, hvilket skyldes det danske Revisortilsyn skal kontrollere alle revisionsvirksomheder. Det er dog svært at vurdere, hvorvidt det danske Revisortilsyn af den grund er bedre struktureret end det amerikanske, da det amerikanske har nogle anderledes udfordringer med hensyn til antallet af virksomheder der skal kontrolleres.

EU har udstedt 8. direktiv om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber. Direktivet regulerer blandt andet kravene til godkendelse og uddannelse af revisorer, etiske regler ved revisors arbejde samt offentlig tilsyn med revisionsvirksomheder og revisor.

8. direktiv vil desuden medføre, at revisorer og revisionsvirksomheder skal følge de internationale revisionsstandarder. Revisionsstandarderne skal dog først gennemgå en godkendelsesprocedure hos EU, før de træder i kraft for revisionsvirksomheder og revisorer i Danmark.

IFAC (International Federation of Accountants) er en international organisation for revisionsbranchen. Organisationens formål er at udarbejde vejledninger og standarder om revisorfaget og udførelse af revisorgerningen. IFAC udsteder blandt andet de før omtalte internationale revisionsstandarder, der oversættes til dansk af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer og Foreningen af Registrerede Revisorer. Den internationale sammenslutning af revisorer IFAC blev stiftet den 7. oktober 1977 af 63 organisationer fra 51 lande heriblandt FSR. Formålene var bl.a. at optræde som talsmand for revisorprofessionen og at udvikle standarder af høj kvalitet, som ville kunne bruges af medlemmerne. Antallet af medlemmer er øget, så IFAC i 2007 omfattede 158 medlemmer i 123 lande.⁶⁷

IFAC har følgende mission:

“To serve the public interest, IFAC will continue to strengthen the worldwide accountancy profession and contribute to the development of strong international economies by establishing and promoting adherence to high quality professional standards, furthering the international

⁶⁶ <http://pcaobus.org/International/Pages/default.aspx>

⁶⁷ <http://www.ifac.org/History/>

convergence of such standards and speaking out on public interest issues where the profession's expertise is most relevant".⁶⁸

Som det kan ses af ovenstående, arbejder IFAC på at styrke revisorprofessionen, ved at udarbejde professionelle standarder og sikre, at de bliver efterlevet. Ydermere prøver IFAC ligeledes at påvirke EU's anvendelse af revisionsstandarder således, at de internationale standarder anvendes.

4.4 Del konklusion

Der er sket store udvikling af kravene til revisorerne kvalitetskontrol siden vedtagelsen af den første revisionsvejledning nr. 4 i 1981. Reglerne er over årene blevet øget i både omfang og indhold, således at den enkelte virksomhed har fået langt større vejledning til hvilke krav, der forventes overholdt. Fra den første udgave af vejledning nr. 4 til den efterfølgende blev det fastsat, at der skulle være skriftlige retningslinjer. Der blev ligeledes indført en opdeling i kvalitetsstyring og kvalitetskontrol. Som udgangspunkt reguleres revisors arbejde i lovgivningen. Der er fra politisk side indsat generalklausulen god revisorskik som måleenheden for revisors forpligtelse. Danmark har som følge af medlemskabet af EU forpligtet sig til at følge de vedtagne direktiver og indarbejde disse i de danske love. Medlemskabet af EU betyder dermed, at en del af den danske indflydelse på national lovgivning er forsvundet.

God revisorskik er i høj grad styret af de vejledninger og standarder, som udgives af FSR. Disse standarder er i stigende grad blevet påvirket af den internationale udvikling, hvor Danmark gennem FSRs medlemskab af IFAC har forpligtet sig til at udgive og følge de internationale standarder og vejledninger. Den internationale revisorsammenslutning IFAC har gennem sit virke arbejdet på at forbedre regnskabsaflæggelsen. Den har desuden øget kvaliteten af revisorerers arbejde ved bl.a. at vedtage revisionsstandarder, som medlemmerne har kunnet bruge til at udføre deres arbejde. Den internationale anvendelse af revisionsstandarder er blevet harmoniseret på tværs af medlemslandene, og standarderne er i stigende grad blevet anerkendt af interessenterne til de regnskaber, som revisor reviderer. Dette skulle forhåbentlig også medføre, at kvaliteten af de udførte revisioner bliver forbedret og at skandaler i fremtiden skulle kunne undgås. Formålet er, at øge omverdenens tillid til revisors udførte arbejde.

⁶⁸ www.ifac.org/, Facts about IFAC

En markant forskel mellem PCAOB og Revisortilsynet er, at det i USA kun er revisorer, der udfører revision af børsnoterede selskaber, der bliver kontrolleret. I Danmark er alle revisorer der er med i "Revireg" der underkastes kontrol. Dette skyldes formentlig en forskel i omfanget af lovpligtig revision. Som udgangspunkt er det lovpligtigt for alle danske selskaber at få udført revision, hvilket ikke antages at gælde for USA, da USA generelt er langt større og desuden har en anden tradition for regulering via lovgivning.

Dette må tilskrives, at det i USA er alle virksomheder som er involveret i en revision af børsnoterede virksomheder, der skal underlægges kontrol af PCAOB, inklusiv udenlandske revisorer. Det danske Revisortilsyn er mere omfattende vedrørende kontrol end den amerikanske, hvilket skyldes det danske Revisortilsyn skal kontrollere alle revisionsvirksomheder. Det er dog svært at vurdere, hvorvidt det danske Revisortilsyn af den grund er bedre struktureret end det amerikanske, da det amerikanske har nogle anderledes udfordringer med hensyn til antallet af virksomheder der skal kontrolleres.

5 Kvalitetsstyring og afgørelser i revisornævnet

5.1 Kvalitetsstyring og systemer⁶⁹

For at kunne sikre kvaliteten overholdes i det udførte arbejde er det nødvendigt med at etablere, og implementer systemer som fastlægger procedurer for arbejdet og efterfølgende kontrol. Formålet med dette kapitel er, at beskrive kvalitetsstyringssystemet og give eksempler på kvalitetsstyringssystemer som vil være egnede for en mindre revisionsvirksomhed. Det overordnede mål med kvalitetsstyringsværktøjerne er naturligvis at sikre, at kvaliteten i revisionsarbejdet er i orden. Revisorens udførte arbejde skal overholde lovgivningens krav og derudover give et slutprodukt til kunden. I det daglige dags arbejde er det nødvendigt med kontrol af medarbejdernes udførte arbejde for at sikre om det krævede kvalitetsniveau opfyldes.

5.1.1 Kvalitetsstyring

Målet med kvalitetsstyring for den enkelte virksomhed skal i første prioritet være kontrol i egen virksomhed, netop for at sikre det produkt bliver leveret ordentligt, og derefter kommer opfyldelse af kvalitetskontrollen som bliver fortaget af Revisortilsynet.

Styring af kvaliteten opdeles på de følgende emner⁷⁰:

1. Planlægning
2. Gennemførelse
3. Kontrol
4. Konsekvensbehandling

Styringsprincippet er sammenhængende på den måde, at planlægning af opgaven skal sørge for en effektiv gennemførelse af opgaven, hvilket senere kontrolleres for at konstatere hvorvidt opgaven er gennemført som planlagt og målet realiseret. Endelig skal konsekvenshandlingerne anvendes som opfølgning på konstateret svagheder i kontrollen, og kan således anvendes ved efterfølgende planlægning.

⁶⁹ www.revisortilsynet.dk – ”Retningslinjer for gennemførelse af kvalitetskontrol og rapportering herom”.

⁷⁰ Christensen, Mogens ”Kvalitetsstyring i revisorvirksomheder”, s. 97

5.1.2 Systemets opbygning

Kvalitetsstyringssystemet som skal hjælpe virksomheden med at gennemføre ovenstående kvalitetsstyringsprincip og bør være opdelt i niveauer. En niveauinddeling giver mulighed for at tilrettelægge nogle overordnede regelsæt, som kan konkretiseres længere nede i systemet.

Hvis man beskæftiger sig med de forskellige opdeling i strategiske, taktiske og operativt niveau, vil det betyde at virksomhederne kan vælge at udarbejde en kvalitetsmanual på det overordnede strategiske niveau. Herunder kan der så udarbejdes en proceduremanual som beskriver virksomhedens procedurer på det taktiske niveau, og endelig kan der udarbejdes instruktionsmanualer, som detaljeret beskriver opgaver på det operationelle niveau.

Kvalitetsstyringssystemet vil se således ud set ud fra niveauer:

1. Firmahåndbog
2. Metodestandarder
3. Produktstandarder

5.1.2.1 Firmahåndbog:

Firmahåndbogen indeholder de overordnede ledelsesmæssige og faglige holdninger. Her er der tale om den strategiske del af kvalitetsstyringssystemet og til dels den taktiske. Nogle eksempler bliver fremhævet her som forslag til firmahåndbogens indhold, hvor disse stikord er oplistet med eksempler på hvert punkt:

1. Indledning og definition på kvalitetsstyringssystemet

Herunder hvad består det af, hvem står for vedligeholdelse og hvor befinder det sig fysisk.

2. Målsætning og strategi for virksomheden

Det er en fordel hvis sådanne en er udarbejdet.

3. Medarbejderforhold

Det typiske regelsæt for ansættelse afskedigelse, retningslinjer for uddannelse og efteruddannelse. Derudover det formelle indhold af personalesamtaler og andre relevante ting for medarbejdere.

4. *Kundeforhold*

Regler for kundeaccept, og de aktuelle forhold under kundeaccept, eksempelvis revisionsvirksomhedens kompetenceområder og specificering af uafhængighedsregler. Desuden kan det være nyttigt at gøre sig overvejelser om hvorvidt kundens størrelse eller geografiske placering gør at den ikke skal accepteres, eller der i øvrigt er forhold som gør at man på forhånd kan afslå at acceptere kunden.

5. *Egenkontrollsystemet*

Systemet skal indeholde retningslinjer om tilsyn, instruktion og vejledning, derudover regler for faglig konsultation både for intern som ekstern, og regler for dokumentation og arkivering.

6. *Administrative retningslinjer*

Back-up, sikkerhedskopieringer, de praktiske forhold.

7. *Efterfølgende kontrol*

Retningslinjer for hvor hyppigt kontrollen skal gennemføres, hvordan den skal gennemføres og af hvem.

8. *Lovpligtig kontrol*

Retningslinjer for forberedelse og gennemførelse af lovpligtig kvalitetskontrol.

5.1.2.2 Metodestandarder:

Denne standard bliver og beskrevet som procesbeskrivelse, hvor denne del af kvalitetsstyringssystemet indeholder tjeklister, metoder og arbejdsprocesser som gælder i virksomheden. Her er altså tale om en blanding af operationel og taktiske del af kvalitetsstyringssystemet. De dokumenter der indgår i procesbeskrivelsen kan nævnes således:

- Kundeacceptskema

- Planlægningsnotat
- Revisionsplan
- Konklusionsnotat
- Gennemgangsnotat
- Eventuelle afsluttende handlinger

Ved at følge de samme processer opnår man et mere homogent produkt, som skal sikre at regnskabsbrugerne får det samme resultat uanset hvem i virkeligheden der udfører opgaven. Ensartede arbejdsprocesser gør det endvidere lettere for en ny medarbejder at overtage en sag, som er påbegyndt af en anden medarbejder. Anvendelse af standarderne sikrer endvidere at kravene til dokumentation opfyldes, som tidligere nævnt i afhandlingen, det arbejdspapir der ikke er dokumenteret er ej udført. Dette er en kliche blandt revisorer, hvor man har udført arbejdet, men ikke dokumentere det udførte opgave tilstrækkeligt. Dette skyldes revisorer har udført en godt og solidt stykke arbejde, men forskellen består mere i at revisorer nu skal nedskrive en række oplysninger i forhold til tidligere.

5.1.2.3 Produktionstandard:

Her er der tale om de modeller revisionsvirksomheden benytter til de forskellige produkter der udbydes. Disse modeller skal sikre at revisionsvirksomheden benytter til de forskellige produkter der udbydes. Disse modeller skal sikre at revisionsvirksomheden altid har ensartet kvalitet og layout i dens produkter. Eksempler på produkter kan være

- Årsrapport
- Budgetter
- Perioderegnskaber
- Ad hoc opgaver

I lighed med metodestandarderne er det produktstandardernes opgave at være med til at sikre et kvalitetsprodukt. Brugen af standarder som tilpasses den enkelte kunde, er derfor essentiel for at sikre revisionsvirksomheden den kvalitet som omverdenen forventer.

Det er en nødvendighed med et værktøj for at kvalitetsstyringssystemet fungerer og sikrer, at dokumenterne er placeret samlet og er let tilgængeligt. Der er to måder at opbevare kvalitetsstyringssystemet:

- Papirudgave
- Elektroniske skabeloner

Kvalitetsstyringssystem i papirudgave:

Revisionsvirksomhederne kan vælge at opbygge deres kvalitetsstyringssystem i en papirudgave i form af en fysisk kvalitetsstyringsmappe, som er tilgængelig for alle medarbejdere. Hvis man ikke vil opbygge systemet helt fra bunden, er det muligt at tage udgangspunkt i de skabeloner som bl.a. revisorforeningerne udbyder. Foreninger hjælper med eksempelvis sine medlemmer via kurser og de uddelte materialer (skabeloner, tjeklister) som er nødvendige for overholdelse af lovkravene. Der er som udgangspunkt ingen hjælp til implementering, men mappen indeholder det materiale som gør det muligt at designe et kvalitetsstyringssystem, som vil kunne bestå den lovpligtige kvalitetskontrol. Hvis kvalitetsstyringsprocedurer og – politikker udelukkende foreligger på skrift i papirform kræver det en del disciplin med hensyn til opdatering, da det er vigtigt at der ikke findes forældede versioner rundt om i virksomheden.

Kvalitetsstyringssystem i elektronisk skabelon:

Kvalitetsstyringsmappen vil med fordel kunne kombineres med at have en samling af skabeloner til overholdelse af kvalitetsstyringen, som er tilgængelig elektronisk. Det vil gøre arbejdet lettere år for år, idet man kan genbruge skabeloner udarbejdet året før, ved eksempelvis fornyet kundeaccept. Elektroniske skabeloner vil således kunne spare tid, og sikre en effektiv arkivering, forudsat at der eksisterer en betrykkende proces på dette område.

Dagens dato består kvalitetsstyringsværktøjer grundlæggende af computer programmer, som kan hjælpe med at gennemføre en struktureret arbejdsplan. Ved at gennemføre sine opgaver i programmet vil man naturligt gennemgå de led i planlægningsfasen samt i udførelsen af revisionen, som er nødvendige for at opfylde lovkravene. Dette er en væsentlig fordel i forhold til alene at have sine skabeloner liggende elektronisk.

Brug af en elektronisk arbejdsplan giver udover kvalitetsstyring også mulighed for viden fordeling i virksomheden, da programmet indeholder databaser, hvor man kan samle information som er relevant for andre medarbejdere. Det kunne være særlige arbejdsplaner og specielt udviklede opstillingsmetoder. Desuden giver disse programmer ofte andre fordele, eksempelvis i form af bedre dokumenthåndtering. Endelig vil systemet betyde et større overblik for den ansvarlige revisor, som kan følge forløbet af den enkelte opgave, da medarbejderen løbende markerer hvor langt opgaven er kommet. Ulempen ved at anvende dette værktøj er naturligvis omkostningerne. Priserne varierer, og det er op til den enkelte virksomhed at vurdere, om antallet af medarbejdere er stort nok til at man får det tilstrækkelige udbytte af denne type program. Til gengæld kan man få et system som bliver vedligeholdt ved løbende opdatering, og man tvinges til at udføre en række handlinger som er nødvendige for kvalitetsstyringen.

Man kan vælge selv at foretage de nødvendige tilrettelser til programmet mht. virksomhedens egen kontoplan, politikker mv. Man det er også muligt at købe bistand til gennemførelse af disse ændringer. Hvis man selv vælger at designe skabelonerne, vil det være meget tidskrævende, men det vil til gengæld give de personer som udfører arbejdet et godt kendskab til programmet, hvilket kan være en fordel ved den efterfølgende ”lancering” til de øvrige medarbejdere. Det er meget vigtigt at der foretages afprøvning af programmer inden det lægges ud til medarbejderne, mens det ligeledes vil være en god ide at have nogle ”super-brugere”. På den måde sikres det, at medarbejderne altid har nogen at spørge, og ikke først skal til at teste systemet.

5.1.3 Delkonklusion

Kvalitetsstyring bør være fordelt på niveau, så de strategiske, taktiske og operationelle elementer, hvor alle er repræsenteret i kvalitetsstyringssystemet. Det er forskelligt fra virksomhed til virksomhed hvor meget kvalitetsstyringssystemet skal omfatte, da nogle oplagte elementer ikke er lovkrav, men nyttig at tilføje. Det er eksempelvis medarbejderforhold og andre praktiske oplysninger. Ved udarbejdelsen af et kvalitetsstyringssystem kan det være en fordel at benytte en skabelon, da de indeholder alle forhold som skal berøres for at opfylde lovkravene.

At have sin kvalitetsstyring klaret ved at udarbejde retningslinjer som arkiveres i papirform i en mappe er sandsynligvis den billigste løsning på kort sigt, men hvorvidt det på længere sigt er det rette valg er mere tvivlsomt. Hvis man vælger denne løsning er det vigtigt at man sørger for at få

engageret medarbejderne på et tidligt tidspunkt, så retningslinjerne bliver overholdt. Der er stor fare for at mapperne vil stå og samle støv på reolen, hvis ikke procedurerne bliver indarbejdet i arbejdsrutinerne. Målet for kvalitetsstyringen bliver langt fra opfyldt, og der kommer ikke noget forbedret slutprodukt ud til kunderne. Som minimum bør skabelonerne gemmes elektronisk, så det er muligt at genbruge arbejds papirer og andre dokumenter året efter.

For at sikre en mere ensartet implementering og styring kan der vælges at investere i et edb-program som kan håndtere alle dokumenter i en sag, og samtidig sikre at alle relevante forløb gennemgås i arbejdsprocessen. Disse programmer kan udover kvalitetsstyring tilbyde en bedre form for videndeling i virksomheden samt en effektivisering af arbejdet, da arbejds papirer gemmes år for år, og den ansvarlige revisor får bedre overblik over forløbet i den enkelte opgave.

Vedligeholdelse af systemet vil ligeledes være lettere i et edb-program, idet en opdatering fra leverandøren sikrer, at det er de nyeste standarder som ligger til grund, hvorvidt det kræver at en kvalitetsansvarlig står for vedligeholdelsen af standarderne i mappen. Der er her større fare for at forældede standarder vil blive brugt, hvis ikke medarbejderne er opmærksom på, at der har været opdateringer.

De to muligheder skal vejes op mod hinanden i en form for cost-benefit-analyse. Vil det bringe virksomheden tilstrækkelig værdi at investere i et computerprogram til håndtering af kvalitetsstyringen, eller er det mere profitabelt selv at stå for arbejdet. Hvis man vil have stor sikkerhed for at kvalitetsstyringsprocedurerne bliver overholdt, vil min vurdering være, at et edb-program vil være at foretrække da det samler alle arbejds papirer et sted, og man tvinges til at gennemgå de relevante trin i arbejdsprocessen. Desuden vil disse programmer i mange tilfælde give ekstra gevinster i form af forbedret videndeling og dokumenthåndtering.

5.2 Afgørelser i Revisornævnet

Hensigten med dette kapitel er, at fortage en gennemgang af de afgørelser der er afgivet i 2008 og identificere problemet, hvor revisorer har fejlet i forhold til revisionskvaliteten. Herunder inddrages simple statistik som er taget fra Revisortilsynets redegørelse for 2008, hvorved der dannes et indtryk af omfanget af den årlige kontrol og omfang af manglende revisionskvalitet.

5.2.1 Revisortilsynets redegørelse 2008

Jævnfør den lovpligtige årsberetning 2008 for Revisornævnet for Statsautoriserede og registrerede revisorer modtog nævnet i 2008 i alt 21 sager. Revisortilsynet har i 2008 udtaget kvalitetskontrol på 710 revisionsvirksomheder, hvor 618 er ordinære kvalitetskontrol og de 92 er revisionsvirksomheder der som reaktion på 2007 kvalitetskontrollen fik påbud om at gennemgå en fornyet kvalitetskontrol. Ud af de 710 revisionsvirksomheder er 155 virksomheder holdingselskaber, som ikke udførte revisions- og erklæringsopgaver. Af de 555 revisionsvirksomheder valgte 139 virksomheder at lade sig slette i Revireg og dermed er 38 sager udgået af kontrollen. Endvidere har Revisortilsynet, som følge af manglende gennemførelse af kvalitetskontrol, oversendt 13 virksomheder til Erhvervs- og selskabsstyrelsen med anmodning om sletning i Revireg⁷¹. I 8 sager er erklæringen af forskellige årsager ikke indkommet⁷². Det udtaget kontrol har således omfattet 357 egentlige revisionsvirksomheder, hvor 2 af sagerne ikke er afsluttet endnu. I de sager hvor revisortilsynet vurderede, at der ikke kunne blive tale om en umiddelbar godkendelse, blev kvalitetskontrollantens arbejdspapirer i de fleste tilfælde indhentet med henblik på at afgøre, hvilken reaktion der ville være passende i den konkrete sag. Derudover har Revisortilsynet stikprøvevis indhentet kvalitetskontrollanternes arbejdspapirer i et antal sager, jf. § 20 i bekendtgørelsen om Revisortilsynet. Disse sager har ikke givet anledning til reaktioner fra Revisortilsynet⁷³.

Af de kontrollerede virksomheder er i alt 277 godkendte, mens 21 sager er oversendt til Revisornævnet som nævnt ovenstående. Derudover de samtlige virksomheder fået pålagt en ny kontrol. Endvidere har 31 virksomheder fået en påtale og en ny kontrol, mens 26 har kun fået en påtale. Revisortilsynet har konstateret, at der i en række mindre revisionsvirksomheder fortsat er problemer med at sikre et tilstrækkeligt system og anvendelsen heraf. Revisortilsynet kommer med

⁷¹ Revisortilsynet – Redegørelse 2008, s. 3

⁷² Indsendelsesfristen er udsat pga. sygdom eller med henblik på, at kontrollen udføres efter den nye bekendtgørelse.

⁷³ Revisortilsynet – Redegørelse 2008

en yderligere bemærkning, at sammenlignet i forhold til 2007 er der en del række virksomheder der har større fejl i de enkeltsager⁷⁴.

Der konkluderes i årsberetningen, at hovedparten af sagerne er indberettet fra Revisortilsynet og er indbragt for nævnet som følge af, at de respektive revisionsvirksomheder ikke har implementeret et kvalitetsstyringssystem. Revisornævnet har ikendt de involverede revisionsvirksomheder en bøde på 100.000 kr. for denne overtrædelse⁷⁵. Af nævnets afgørelser og bødernes størrelse fremgår det, at manglende kvalitetsstyring hermed anses som en grov tilsidesættelse af revisorlovgivningen. Yderligere fremgår det, at et kvalitetsstyringssystem er af afgørende betydning for enhver revisionsvirksomhed med henblik på at sikre virksomheden og dens revisorer overholdelse af de gældende fundamentale regler om revisors habilitet og kvaliteten af revisoreres erklæringer. De revisionsvirksomheder der typisk overtræder revisorloven er primær de mindre revisionsvirksomheder.

5.2.2 Revisornævnet og domme

Følgende sager er gennemgået:

Sag 31-2008-R⁷⁶

Klagen er indgivet til Disciplinærnævnet for Statsautoriserede og Registrerede Revisorer, men færdigbehandlet af Revisornævnet i medfør af § 57, stk. 3, i revisorloven (lov nr. 468 af 17. juni 2008). Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har oplyst, at Flemming Lundberg Hansen har været beskikket som registreret revisor siden den 12. oktober 1983.

Sagen angår, om revisionsvirksomheden havde implementeret et hensigtsmæssigt kvalitetsstyringssystem, samt om der var mangler ved erklæringsarbejde, som revisor havde udført.

Problemidentifikation:

Revisionsvirksomheden har anskaffet et tilfredsstillende kvalitetsstyringssystem, men systemet er imidlertid ikke implementeret i tilstrækkelig grad, i det udførte kontrol har det vist sig, at det anskaffede system ikke er anvendt fuldt ud i revisionsvirksomhedens udførte arbejde. Ved

⁷⁴ Revisortilsynet – Redegørelse 2008, s.4

⁷⁵ Revisornævnet - sag nr. 31-2008-R

⁷⁶ Revisornævnet – Dom 2008

kontrollanternes udførte kontrol er der således konstateret en række forskellige mangler, herunder manglende dokumentation for overholdelse af uafhængighedsreglerne og for planlægning af opgaven, ligesom der manglende delkonklusioner og afsluttende notat, hvor revisors erklæring på erklæringsopgaver ikke er i overensstemmelse med dennes arbejdspapirer eller med lovgivningens krav.

Dom:

Revisionsvirksomheden Fl. Lundberg Hansen Registrerede Revisorer, CVR nr. ... , pålægges en bøde på 100.000 kr.

Registreret revisor Flemming Lundberg Hansen forskyldte disciplinærstraf bortfalder.

Sag nr. 52-2008-R

Ved skrivelse af 31. juli 2008 har Revisortilsynet i medfør af revisorlovens § 57, stk. 4, jf. § 19, stk. 4 og 3, i den tidligere revisorlov klaget over henholdsvis revisionsvirksomheden H.L. Revision I/S, CVR nr. ..., samt de registrerede revisorer Hugo Kold Nielsen og Henning Kamp Lund personligt.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har oplyst, at Hugo Kold Nielsen har været beskikket som registreret revisor siden den 8. marts 1972, og at Henning Kamp Lund har været beskikket som registreret revisor siden den 4. juni 1991.

Sagen angår, om revisionsvirksomheden havde implementeret et hensigtsmæssigt kvalitetsstyrings-system, samt om der var mangler ved erklæringsarbejde, som revisorerne havde udført.

Problemidentifikation:

Revisionsvirksomheden har imidlertid ikke implementeret et kvalitetsstyringssystem i tilstrækkelig grad, idet det fortaget kontrol af kontrollant- en/erne har vist, at det anskaffede kvalitetsstyringssystem ikke er anvendt og efterlevet. Ud fra det fortaget kontrol har man konstateret en række forskellige mangler i form af manglende dokumentation for overholdelse af uafhængighedsreglerne og for planlægning af opgaven, manglende delkonklusioner og afsluttende notat, ligesom ledelseserklæring ikke har været indhentet. I dette tilfælde har revisionsvirksomheden tilsidesat sine pligter efter revisorlovgivningen, navnlig dagældende revisorlovs § 11, stk. 4, og § 8, stk. 2.

*Personligt for revisorerne har Revisortilsynet anført, at revisor ved udførelsen af erklæringsarbejde efter dagældende § 1, stk. 2, skal overholde lovens bestemmelser og i øvrigt, jf. § 2, stk. 2, skal løse sine opgaver i overensstemmelse med god revisorskik, herunder gældende revisionsstandarder. Dette gælder også, uanset at det ikke påhviler revisor som en personlig pligt, men derimod er revisorvirksomhedens ansvar, at få etableret og implementeret et kvalitetsstyringssystem. Ved kvalitetskontrollantens gennemgang af enkeltsagerne er det godtgjort, at revisorerne personligt ikke har levet op til **god revisorskik** i de konkret kontrollerede sager.*

Begrundelsen fra revisorerne i revisionsvirksomhed er, at mangel skyldtes tidspres. Yderligere tilføjelse til sagen er, at det drejede sig om små selskaber, hvor de havde et indgående kendskab til klienten; og at de oplysninger der kommer til udtryk gennem revisionsprotokollen, blev udvekslet mundtligt med kunden løbende gennem året og ikke mindst ved udarbejdelsen af årsrapporten.

For at kunne samle op på de identificeret problem i denne sag er, at:

- der skal lægges til grund, at kvalitetsstyringssystemet ikke blev anvendt*
- revisionsvirksomheden har forsømt sin pligt til at udføre erklæringsarbejde under anvendelse af et kvalitetsstyringssystem*
- revisorer har personligt overtrådt god revisorskik og dermed er skyldige*

Dom:

Revisionsvirksomheden H. L. Revision I/S, CVR nr. ..., pålægges en bøde på 100.000 kr.

De registrerede revisorer Hugo Kold Nielsen og Henning Kamp Lund pålægges hver en bøde på 40.000 kr.

Sag nr. 49-2008-R

Ved brev af 31. juli 2008 har Revisortilsynet i medfør af den dagældende revisorlovs § 19, stk. 4, og 3, klaget over henholdsvis revisionsvirksomheden ND Revision, Vojens, CVR nr. ... , og registreret revisor Carsten Feidenhansl registreret revisor Niels Jessen personligt. Klagen er indgivet

til Disciplinærnævnet for Statsautoriserede og Registrerede Revisorer, men færdigbehandlet af Revisornævnet i medfør af § 57, stk. 3, i revisorloven (lov nr. 468 af 17. juni 2008).

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har oplyst, at Carsten Feidenhansl har været beskikket som registreret revisor fra den 10. marts 1994, og at Niels Jessen har været beskikket som registreret revisor fra den 11. april 1979. Begge har ifølge ReviReg siden den 2. februar 2004 været tilknyttet ND Revision, Vojens.

Sagen drejer sig om, hvorvidt revisionsvirksomheden har etableret og implementeret et hensigtsmæssigt kvalitetsstyringssystem, samt om de indklagede personligt har handlet i strid med god revisorskik ved afgivelse af erklæringer.

Problemidentifikation:

Kvalitetskontrollanten har i sin erklæring konkluderet, at revisionsvirksomheden ikke har etableret og implementeret et hensigtsmæssigt kvalitetsstyringssystem.

Kvalitetskontrollanten har uddybende anført, at revisionsvirksomhedens har skriftlige retningslinier for kvalitetsstyring, men at disse ikke anvendes i det daglige arbejde, hvilket er dokumenteret ved de 6 konkrete erklæringsopgaver, som kvalitetskontrollanten har gennemgået.

Revisortilsynet finder ikke, at en revisionsvirksomhed kan anses for at have implementeret et kvalitetsstyringssystem, når virksomheden stort set ikke anvender systemet i løsningen af erklæringsopgaver efter § 1, stk. 2. Revisortilsynet anser manglende kvalitetsstyring som en grov tilsidesættelse af revisorlovgivningen.

Dom:

Ved vurderingen af, hvorledes denne overtrædelse bør sanktioneres, må nævnet lægge vægt på, at det alene er de formelle dokumentationskrav, som de indklagede revisorer ikke har overholdt, mens der ikke er påvist substantielle mangler ved det udførte erklæringsarbejde. Overtrædelsen må dermed anses som et udslag af, at det kvalitetsstyringssystem, som revisionsvirksomheden havde anskaffet, ikke var taget i brug fuldt ud. Dette er samtidig selvstændigt sanktioneret over for revisionsvirksomheden.

Som følge heraf finder nævnet, at den disciplinærstraf, som de medindklagede revisorer personligt har forskyldt, bør bortfalde.

Indklagede, Revisionsvirksomheden ND Revision Vojens, CVR nr. ... , pålægges en bøde på 100.000 kr.

Den af registrerede revisorer Carsten Feidelhansl forskyldte disciplinærstraf bortfalder.

Den af registreret revisor Niels Jessen forskyldte disciplinærstraf bortfalder.

Sag nr. 34-2007-R

Ved skrivelser senest af 21. september 2007 har Revisortilsynet i medfør af den dagældende revisorlovs § 19, stk. 4, klaget over revisionsvirksomheden Ivan Pedersen. Klagen er indgivet til Disciplinærnævnet for Statsautoriserede og Registrerede Revisorer, men færdigbehandlet af Revisornævnet i medfør af § 57, stk. 3, i revisorloven (lov nr. 468 af 17. juni 2008).

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har oplyst, at Ivan Pedersen har været beskikket som statsautoriseret revisor fra den 7. marts 1979 til den 8. november 1990, og derefter igen fra den 10. april 1997.

Sagen drejer sig om, hvorvidt den indklagede revisionsvirksomhed havde etableret og implementeret et hensigtsmæssigt kvalitetsstyringssystem.

Problemidentifikation:

Virksomheden har ikke indtil dato haft et kvalitetsstyringssystem, og dette er nu blevet indført med øjeblikkelig virkning. Kvalitetsstyringssystemet lever op til de krav der stilles. Ved gennemgang af enkeltsager blev det konstateret, at der var mangler i dokumentationen som følge af det indtil nu manglende kvalitetsstyringssystem.

Med undtagelse af det ovenstående er kontrollanten ikke ved den udførte gennemgang blevet bekendt med forhold, der afkræfter, at der er etableret og implementeret et hensigtsmæssigt kvalitetsstyringssystem, og at revisors erklæring på erklæringsopgaver er i overensstemmelse med dennes arbejdsrapporter og med lovgivningens krav.

Dom:

På grundlag af kvalitetskontrollantens erklæring og arbejdsrapporter må Revisornævnet lægge til grund, at den indklagede revisionsvirksomhed op til kontrollen i november 2006 ikke havde etableret et kvalitetsstyringssystem, der levede op til de dagældende regler i revisorlovens § 14 og 15, stk. 3, jf. bekendtgørelse nr. 337 af 10. maj 2004 om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed (§ 28 og § 29 i nugældende revisorlov).

Med hensyn til sanktionsfastsættelsen bemærkes, at i sager, der angår utilstrækkelig implementering af et kvalitetsstyringssystem, og som er indbragt af Revisortilsynet i henhold til revisorlovens § 43, stk. 5, om virksomhedsansvar (§ 19, stk. 4, i den dagældende revisorlov), fastsættes sædvanligvis efter nævnets faste praksis en bøde på 100.000 kr., medmindre der foreligger særlige omstændigheder. Dette gælder også i tilfælde, hvor der ikke samtidig er påvist mangler ved det udførte arbejde, og hvor det således lægges til grund, at fraværet af det påbudte kvalitetsstyringssystem ikke i sig selv har påvirket kvaliteten.

Den bøde, der er forskyldt af den indklagede revisionsvirksomhed i medfør af revisorlovens § 57, stk. 4, jf. stk. 3, jf. § 20, stk. 4, i den tidligere revisorlov, fastsættes derfor til 100.000 kr. Indklagede, Revisionsfirmaet Ivan Pedersen, pålægges en bøde på 100.000 kr.

Revisortilsynets kontrollerede virksomheder:

Revisortilsynet kontrol:

- Antal sager oversendt til Revisornævnet 14

Kvalitetsstyringssystemet:

- Manglende etablering eller implementering af et tilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem 5

- Væsentlige mangler i kvalitetsstyringssystemet 6

Enkelt-sager:

- Manglende uafhængighed 1

- Væsentlige mangler eller fejl i sagsbehandlingen 9

- Revisionspåtegning eller erklæringen ikke i overensstemmelse med erklærings-
bekendtgørelsen 11

I de 9 sager har Revisortilsynet valgt at gå vider med både revisionsvirksomheden og revisor personligt for Revisornævnet. I 2008 er der ingen sager, hvor virksomheden alene er indbragt. I 5 sager er alene revisorer personligt indbragt. I alt er 15 revisorer personlig indbragt⁷⁷.

I 2007 har Revisortilsynet valgt at indbringe et større antal revisorer personligt. Dette er blandt andet en konsekvens af, at flere revisionsvirksomheder nu har implementeret et kvalitetsstyringssystem, og derudover har Revisortilsynet øget mere fokus på de enkeltsager. Det er ikke kun virksomhederne der har ansvaret til kvalitetsstyring, men også den enkelte revisor har et ansvar for, at kvalitetsstyringssystemet anvendes i den konkrete sag således, at der ikke er fejl eller mangel i sagsbehandlingen samt at erklæringsbekendtgørelsen overholdes.

Den kontrol der blev foretaget i 2007 skulle der i alt 92 virksomheder foretage en fornyet kontrol. Ud fra de 92 blev de 20 virksomheder slettet i Revireg inden gennemførelse af en ny kontrol foretaget. Derudover er 5 af sagerne blev oversendt til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen på grund af manglende kvalitetskontrol, og 3 af sagerne er udgået.

Tabel over antallet af gennemførte fornyet kvalitetskontroller:

Antal revisionsvirksomheder udtaget til fornyet kvalitetskontrol i 2007	92
Heraf slettet i Revireg af revisionsvirksomheden selv	20
Heraf oversendt til E&S af Revisortilsynet som følger af manglende kvalitetskontrol ⁷⁸	5
Udgåede sager	3
Antal gennemførte kvalitetskontroller	64
Modtagne erklæringer	60
Uafsluttede sager	1
Antal afsluttede sager	59

⁷⁷ Revisortilsynet – Redegørelse 2008, s. 6 ff.

⁷⁸ Enten som følge af, at revisionsvirksomheden ikke havde indsendt en aftale om kvalitetskontrol ikke har gennemgået en kvalitetskontrol.

5.2.3 Del konklusion på afgørelser i Revisornævnet

Afgørelserne viser, at de samme problemer gentager sig, hvor kvalitetsstyringssystemer der tilsyneladende er et område som flere mindre revisionsfirmaer pusler med og ikke har opfyldt de gældende krav. Ud af de udførte kontrol kan der konkluderes, at i 2008 udtaget kvalitetskontrol på 710 revisionsvirksomheder, hvor 618 er ordinære kvalitetskontrol og de 92 er revisionsvirksomheder der som reaktion på 2007. Ud af de kontrollerede virksomheder er i alt 277 godkendte, mens 21 sager er oversendt til Revisornævnet.

Under **Sag nr. 52-2008-R** er revisoren også anklagende, da under det fortaget kontrol har kvalitetskontrollanten konstateres, at revisorerne personligt ikke har levet op til **god revisorskik** i de konkret kontrollerede sager, hvor revisoren har været beskikket siden 8. marts 1972 og 4. juni 1991. Ud fra det fortaget kontrol på revisionsvirksomheden har man konstateret en række forskellige mangler i form af manglende dokumentation for overholdelse af uafhængighedsreglerne og for planlægning af opgaven, manglende delkonklusioner og afsluttende notat, ligesom ledelseserklæring ikke har været indhentet. De andre afgørelser er nogenlunde enes. Gennemgang af afgørelserne har vist, at fejlene fra revisionsvirksomheder typisk er at kvalitetsstyringssystemet er forsømt i det fleste tilfælde, hvor systemet er ikke implementeret i firmaet i tilstrækkelig grad, og i det udførte kontrol har det vist sig, at det anskaffede system ikke er anvendt fuldt ud i revisionsvirksomhedens udførte arbejde.

6. Empiri og analyse

I denne kapitel gennemgås resultaterne af den empiriske undersøgelse ud fra det foretagne interview, og sammenlignet med Revisortilsynets udarbejdede data. Undersøgelsen danner grundlag på besvarelsen af problemformulering. Formålet med interviewet har været, at undersøge hvordan de mindre revisionsvirksomheder forholder sig til kvalitetskontrollen/loven. Jeg har fortaget fem interview som er fordelt imellem autoriseret og registreret revisorer. De revisorer jeg har fortaget interviewet med, beskæftiger alle i en mindre revisionsfirmaer med et til to revisorer.

6.1.1 Sammenligning af empiriske- og interviewdata

I 2008 udarbejdede Revisortilsynet redegørelsen 2007. Nu var der gået 4 år, hvor Revisortilsynet havde dermed afsluttet den første overgang. Dette vil sige, at alle revisionsvirksomheder var nu gennemgået for kvalitetskontrol. De revisionsvirksomheder der er registreret i Revireg skal henhold til Revisorloven § 14, stk. 3 kontrolleres højst 4 års mellemrum, hvilket er nu ændret til 6 års mellemrum iflg. den nye Revisorlov, som der er nævnt i afsnittet ”Lovkrav”.

Under perioden 2003 til 2007 har Revisortilsynet samlet udtaget 2.456 virksomheder til kvalitetskontrol, hvor heraf udgjorde 346 holdingselskaber, og 393 revisionsvirksomheder afmeldt sig i Revireg, da Revisortilsynet havde tilsendt et brev om at de var udtaget til kvalitetskontrol. Derudover har Revisortilsynet oversendt 89 revisionsvirksomheder til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen til sletning på grund af manglende gennemførelse af kvalitetskontrol. Yderligere 45 sager er udgået af forskellige grunde. Det konkrete tal på gennemgået kvalitetskontrol på revisionsvirksomheder udgør i alt 1.573.⁷⁹

Det konstaterede frafald eller ophørte revisionsvirksomheder udgør i alt 482, hvilket svarer til 23 %. De virksomheder er fremover ophørt med at udføre arbejde som er omfattet af Revisortilsynets kontrol. Revisortilsynets vurdering er, at der tale om de mindre revisionsvirksomheder som har fravalgt at underkaste sig kontrol. Tallet 482 revisionsvirksomheder er væsentligt højt. Ifølge redegørelsen 2007 har revisortilsynet ikke kendskab til de konkrete årsager, hvorfor virksomhederne er ophørt med deres aktivitet; men indførelsen af lovpligtig kvalitetskontrol har været med til at gennemføre oprydning af revisorbranchen.

⁷⁹ www.revisortilsynet.dk ”Redegørelse 2007” s.3

Efter gennemgang af de tal som der er udarbejdet af Revisortilsynet viser det sig faktisk, at der klart har været behov for at indføre lovpligtig kvalitetskontrol. Indenfor de løbende 4 år har Revisortilsynet oversendt 87 sager til dagældende Disciplinærnævnet som nuværende Revisornævnet. De virksomheder der er tale om har fået pålagt en fornyet kontrol. Derudover har 246 virksomheder som sanktion fået pålagt en ny kontrol. Dette vil sige, at 21 % af revisionsvirksomhederne har således fået pålagt en eller flere fornyede kvalitetskontroller. Alt i alt ud af de 28 % der er kontrollerede virksomheder er der konstateret, at Revisortilsynet på forskellig måde har påtalt som led i kvalitetskontrollen.

Revisortilsynets vurdering af det fortaget kontrol for det første periode er, at relativ mange revisionsvirksomheder ikke har haft et kvalitetsstyringssystem eller har haft et system med væsentlige mangler eller ikke har anvendt det fuldt ud. De interview der er fortaget med statsautoriseret kvalitetskontrollant Ole Møller Larsen og de øvrige statsautoriseret, registreret revisorer bekræfter dette forhold, hvor der har været en del mangel på kvalitetsstyringssystem på revisionsvirksomhederne.

Statsaut. revisor Ole Møller Larsen fortolker det således: *"I begyndelsen var formålet, at alle virksomheder fik etableret eller implementeret et system i virksomheden. Efter 4 år, hvor alle virksomheder nu havde været igennem kontrollen, hvor man nu havde sorteret fra de revisionsvirksomheder der ikke opfyldte loven. Det ovenstående problem opstår typisk i de revisionsvirksomheder, hvor der er tale om er de mindre virksomheder med ældre ejer, og revisoren som er kommet op i årene, men aldrig har deltaget med i nogen som helst i kontrolvæsen, eller har ønske om det. Det eneste løsning der er for dem er, at ophørende erklæringer, ophør virksomheden".* Det er sådanne revisionsvirksomheder der udgør de 23 %.

Registreret revisor Claus Hansen fortolker det således: *"Kontrol er en naturlig del af arbejdsopgaven i dagens dato. Kvalitetskontrol havde man også udført før, men nu skal revisorer beskrive det udførte arbejde. Der er en del registreret revisionsvirksomheder pga. kundens omfang ikke er relevant at fortage en slavisk kvalitetskontrol, med alt det formalia, hvor det er for omfattende. Dem der havde problemer til start var de revisorer der er ældre, og de revisionsvirksomheder der i forvejen vippet i kanten med at overhold loven".*

Registreret revisor Claus Jensen fortolker det således: *”Det har ikke haft det store indflydelse på de store revisionsfirma, men på de mindre har det medført fornemmelse på mere fokus på området kvalitetsstyring. Problemet med de mindre revisionsfirmaer der ikke anvender et klar system som man køber sig, og man skal huske at opdatere minimum engang om året, altså anvende systemet rigtigt”*.

Statsaut. revisor Palle Badsted fortolker det således: *”De mindre firmaet kan købe færdige udviklede programmer som kan hjælpe dem med den formelle kvalitetsstyring, men til gengæld har større revisionsfirmaer mere behov for en nedskrevet instruks end et mindre firma. ”Ja, jeg vil tro at en del mindre revisorer har opgivet faget som revisor pga. af kontrol omfanget”*.

Statsaut. revisor Niels Ole Ellegaard fortolker det således: *”Når man først har et kvalitetskontrollsystem der er implementeret, tror jeg at netop den lille revisor med en til to medarbejdere har størst glæde. Elektronisk kvalitetsstyring, hvor man får en masse gratis gennemarbejde skabeloner og tekstforslag i den give revisionsopgave. Det er enormt vigtigt, at der bliver fortaget en gennemgang af systemet i hvert fald for mindre revisionsfirmaer”*.

Det der er interessant i år er, at følge op på Revisortilsynets redegørelse 2009 om, hvor mange sager der dukker op? Den nye revisorlov siger at man ikke kan selv vælge kontrollanter, hvilket medføre spørgsmålet om der kommer til at dukke flere sager op?

Der er et stort spørgsmålstejn om der er forgået noget kammerateri, men man ved endnu ikke noget. Hvis der er forgået noget kammerateri i de sager som kvalitetskontrollanten har fortaget er spørgsmålet, hvor mange der er indklaget og hvor mange der er problemer med?

Størstedelen af de sager, der er sendt til Revisornævnet er således begrundet i, at virksomhederne ikke har haft et kvalitetsstyringssystem, eller systemet har haft væsentlig mangler. Mangelfulde kvalitetsstyringssystemer kan skyldes som også er nævnt ovenstående, at systemet er købt men ej taget til brug, at systemet ikke er tilpasset den konkrete virksomhed, eller at systemet igennem længere tid ikke er blevet opdateret.⁸⁰ En anden vigtig faktor som kan have stor indflydelse på dette er medarbejderne. Medarbejderne er ligeledes en nøgelfaktor i kontrolsystem, derfor er det yderst

⁸⁰ www.revisortilsynet.dk ”Redegørelse 2007” s.3

vigtigt at arbejdsprocessen organiseres, hvor der tages hensyn til medarbejdernes anciennitet, uddannelse, motivation, hvilket også fungerer som en kontrol af, at kvalitetskravene opfyldes.⁸¹

Revisionsvirksomheder retter op på forholdene, når de får en reaktion fra revisortilsynet. Der er dog stadig nogle få virksomheder, som ikke har taget revisortilsynets reaktioner alvorligt nok. Tilsynet er arbejdsomt i dette område, hvor virksomhederne får en meddelelse om at undlade af at rette op på forholdene efter en reaktion vil blive anset for en skærpende omstændighed. I den forbindelse kan der nævnes, at Revisornævnet i en sag har idømt en revisionsvirksomhed en bøde på kr. 100.000 for i tre år i træk ikke at kunne få kvalitetsstyringssystemet godkendt. Selvom en del virksomheder der har mangelfuld kvalitetsstyring, kan der vurderes at størstedelen af branchen har velfungerende kvalitetsstyringssystemer, og at størstedelen af branchen arbejder seriøst med kvalitetssikring.

Revisortilsynets indsats på øget fokus mod systemets anvendelse på enkeltsagsniveau, hvor der er tale om sagsbehandlingsfejl i enkelte sager som kan være for eksempel i form af mangelfuld planlægning, dokumentation eller overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen. Disse tre nævnte forhold har der ikke været ændringer på. Det er typisk på enkeltsagsniveau, hvor Revisortilsynet især støder på disse sager, hvor revisoren har svært med at fremvise de nødvendige dokumentation for det udførte arbejde, samt de sager med revisor erklæringer ikke overholder erklæringsbekendtgørelsen.

Som nævnt ved begyndelsen af afsnittet var der sendt 87 sager til Revisornævnet, hvor 49 af dem er færdigbehandlet. 6 ud af 49 afgjorte sager har Revisornævnet frifundet revisorvirksomheden og revisoren, hvor yderligere 2 sager er afvist pga. formelle grunde. De resteret 32 revisionsvirksomheder har fået pålagt et bøde på kr. 100.000 pga. manglende tilstrækkelige kvalitetsstyringssystemer og derudover har selve revisoren pålagt et bøde på kr. 50.000.

Ud fra revisortilsynet beskrivelse kan der konstateres, at de fleste revisionsvirksomheder har etableret og implementeret et hensigtsmæssigt kvalitetsstyringssystem, men som nævnt er problemet nu, at der er større fejl på de enkeltsager f.eks., manglende dokumentation og manglende overholdelse af erklæringsbekendtgørelsen som også nævnt ovenstående.

⁸¹ Artikel i REVIFORA ”Kvalitetsstyring og – kontrol” statsaut. revisor Jesper Hansen og Anker Nielsen, s. 8

Revisortilsynets fortaget normale kvalitetskontrol for 2007 har omfattet 791 revisionsvirksomheder. Der er blevet kontrolleret 154 holdingselskaber, hvor alle holdingselskaber er godkendt.

Som tidligere beskrevet ovenover er der i 2008 kontrolleret 710 revisionsvirksomheder som er udtaget af Revisortilsynets obligatoriske kvalitetskontrol. Selve ordinære kvalitetskontrol i 2008 udgør 618 revisionsvirksomheder, hvor de resteret på 92 udgør de revisionsvirksomheder der som reaktion på kvalitetskontrollen 2007 fik påbud om at fortaget en ny kvalitetskontrol.

Ud af de 618 revisionsvirksomheder udgør de 155 af dem holdingselskaber, hvilket der ikke udføres revisions og erklæringsopgaver. Derudover har 119 revisionsvirksomheder valgt at slette sig selv i Revireg og 38 sager er udgået pga. virksomheden som holdingselskab tidligere er kontrolleret eller fordi virksomheden tidligere er kontrolleret under andet CVR nr. Revisortilsynet har sendt 8 virksomheder til Erhvervs og selskabsstyrelsen med anmodning om at slette disse revisionsvirksomheder i Revireg, pga. manglende gennemførelse af kvalitetskontrol. I 8 sager er erklæringen af forskellige årsager ikke indkommet. Selv kontrollen er der omfattet 297 egentlige revisionsvirksomheder, men 1 af sager er registeret som uafsluttet under revisortilsynet udførelse af ordinære kontrol 2008.

Tabel 1 – Antal gennemførte kvalitetskontroller i år 2007 og 2008.

	2008	2007
Antal revisionsvirksomheder udtaget til kvalitetskontrol	618	791
Holdingselskaber der ikke udføres revision og erklæringsopgaver	-155	-154
Revisionsvirksomheder der slettet sig selv i Revireg	-119	-190
Revisionsvirksomheder der er sendt til E&S af Revisortilsynet pga. manglende kvalitetskontrol.	-8	-17
Udgående sager	-35	-4
Antal gennemførte kvalitetskontroller	301	426
Modtaget erklæringer	297	426
Afsluttet sager	297	426

Revisortilsynets har konstateret på den ordinære kvalitetskontrol 2008, at næsten alle revisionsvirksomheder nu har fået etableret og implementeret et kvalitetsstyringssystem. Som kvalitetskontrollanten statsautoriseret revisor Ole M. Larsen også havde nævnt under interviewet, at ” I begyndelsen var formålet, at alle virksomheder fik etableret eller implementeret et system i virksomheden”, hvilket er nu opfyldt. Nu er problemet rykket over til selve anvendelsen af systemet.

Revisortilsynet har konstateret på den ordinære kvalitetskontrol 2008, at der er støt på mangelfulde kvalitetsstyringssystemer eller systemet der ikke bliver anvendt omhyggeligt. Revisortilsynet har derfor fokuseret på de konstaterede fejl i de enkelte sager, hermed manglende dokumentation i sagsbehandlingen eller fejl i revisors erklæringsafgivelse. Der er en del virksomheder der stadig tøffer med kvalitetsstyringssystemet, hvor der er tale om væsentlig fejl ved enkelte sager vedrørende afgivelse af erklæringer som ikke opfylder erklæringsbekendtgørelsen, der er sendt til Revisornævnet. De fejl der er i erklæringsafgivelserne kan have væsentlig betydning for regnskabsbrugerne, hvor Revisortilsynet har fokus på sager med afgivende erklæringer som ikke fuldt ud afspejler forholdene i den reviderede virksomhed eller hvor erklæringsbekendtgørelsen ikke er fuldt overholdt.

Tabel 2 - Resultat fordelt på antal virksomheder.

		2008		2007	
Modtagende erklæringer vedrørende afsluttede sager		296	100 %	426	100 %
Gennemført kvalitetskontrol uden yderligere opfølgning		234	79 %	310	73 %
Reaktioner	Påtale uden ny kontrol	22	7,5 %	34	8 %
	Påtale med ny kontrol	26	8,5 %	57	13 %
	Påtale med oversendelse til Revisornævn og ny kontrol	14	5 %	25	6 %

Revisortilsynet reagerer over for 21 % af revisionsvirksomhederne med påtale eller påtale om ny kontrol i 2008. De sager der er oversendt til Revisornævnet i 2008 udgør 5 %. I forhold til 2007 er

niveauet lidt lavere, idet 27 % af de kontrollerede virksomheder fik en reaktion i 2007 og 6 % blev oversendt til Revisornævnet.

Ifølge interviewet med kvalitetskontrollanten Ole M. Larsen er tale om de registreret revisionsvirksomheder der har flest problemer. I Revisorbladet fra FRR har jeg læste artiklen ”med kvalitetskontrollanten på job”. I artiklen beskrives der, at de registrerede revisionsvirksomheder har flest problemer med kvalitetsstyringssystemet. Derfor har jeg valgt at medtage det tabel der fremviser resultat efter virksomhedens art.

Tabel 3 – Resultat fordelt efter virksomhedsart.

Tabel 3 fremviser fordeling af det foretagne kvalitetskontrol på de statsautoriseret og registreret revisorer for at kunne fremvise hvor der er mest problemer med at etablere eller implementere kvalitetsstyringssystemet. Revisortilsynet reageret over for 16 % af statsautoriseret revisionsvirksomhederne med påtale eller påtale om ny kontrol i 2008. De sager der er oversendt til Revisornævnet i 2008 udgør 4 %. I forhold til 2007 er niveauet lidt lavere, idet 26 % af de kontrollerede virksomheder fik en reaktion i 2007 og 2,5 % blev oversendt til Revisornævnet, dette er så til gengæld steget en del. Dette skyldes fordelingen er mere klart end det har været før.

Revisortilsynet reageret over for 22 % af registreret revisionsvirksomhederne med påtale eller påtale om ny kontrol i 2008. De sager der er oversendt til Revisornævnet i 2008 udgør 5 %. I forhold til 2007 er niveauet lidt lavere, idet 27 % af de kontrollerede virksomheder fik en reaktion i 2007 og 7 % blev oversendt til Revisornævnet.

Når resultaterne bliver sammenlignet kan man tydeligvis se, at statsautoriserede revisionsvirksomheder har forbedret sig 6 % -point mere end de registrerede revisionsvirksomheder. I forhold til sidste år har de statsautoriserede revisionsvirksomheder forbedret sig 10 % -point, mens de registrerede revisionsvirksomheder kun har forbedret sig 5 % -point, hvilket er tilsvarende til halvdelen af de statsautoriserede revisionsvirksomheder.

Et andet perspektiv der er interessant, at tage højde for er de resultat der er fordelt efter virksomhedsstørrelse.

Tabel 4 – Resultat fordelt efter virksomhedsstørrelse.

Revisortilsynet har reageret over for 22 % af de enkeltmandsrevisionsvirksomheder, hvilket er 2 %-point lavere end i 2007. Enkeltmandsrevisionsvirksomheder sammenlignet med revisionsvirksomheder med flere beskikket revisorer. Flere beskikket revisorer er der mindre sager der bliver fortaget kontrol med påtale og mindre sager der sendes til Revisornævnet.

Under interviewet med kvalitetskontrollanten Ole M. Larsen nævnte han, ”at problemerne opstår typisk i de mindre revisionsvirksomheder, med 1 til 2 ansatte, hovedsagelig ældre og hovedsaglig registreret revisor, men det er også dem der er flest af. Det er rigtigt, de har drevet hensynene virksomhed og ikke har haft det faglig tilgang til tingene, og det vil være så rimeligt at bede dem om at finde noget andet”.

”De store virksomheder med mange ansatte, er man så nød til at have et eller andet system at satte op og sikre sig, at alle gøre tingene rigtigt. Hvis der bare et eller andet fjollehoved et eller andet sted laver noget grimt fejl, så kan alle komme til at hæfte for det. Vi har set store revisionsfirmaer i USA der blev udegraderet ved at nogle få revisorer der lavet fejl. Derfor er det vigtigt i de store virksomheder at have et system setup, der gøre at alle arbejdere ordentligt og omhyggeligt. Der er også intern kontrol på deres ting. I de mindre revisionsvirksomheder er der ikke det samme interesse i intern kontrol, f.eks. hvis der er en eller to ejer. Man har mere føling af hvad der forgå, for så dem kan det være lidt træls at have for meget kontrol, men det er jo som tingen som det er i dag og det skal der bare være så må man jo lære at arbejde med dem”. Ole M. Larsens udtalelser støtter den ovenstående udvikling efter virksomhedsart. Forbedring hos registreret revisorer er kun 5 % -point, hvilket er tilsvarende til halvdelen af de statsautoriserede revisionsvirksomheder.

”Det kan være de mindre revisionsvirksomheder halter med at opdatere systemet, men skandalen og det økonomiske tab ligger hos de store virksomheder” iflg. Claus Jensen.

Claus Hansen er enig med det ovenstående, at problemerne opstår typisk i de mindre revisionsvirksomheder, med 1 til 2 ansatte, men ”det er ressourcekrævende, funktionsadskilt og egenkontrol/kontrolsystem skal være på plads”.

- ”Ressourcekrævende og funktionsadskilt fordi, der skal ske opdatering på kvalitetsmålsætningen, hvilket medføre produkt og normudvikling. Medarbejderne skal råde

over hjælpemidler internt i revisionsfirmaet for at kunne vejlede klienterne. Medarbejder er et af den mest vigtige faktor i kvalitetsstyringssystemet”.

- *”Egenkontrol/kontrolsystem skal sikre, at den faglige kvalitet er på plads som servicekvaliteten”.*

Claus Hansen ender med at nævne, *”at mange af de mindre revisionsfirmaer har føling af hvad der forgår på firmaet, derfor undvære de det enormt meget ressourcekrævende kontrol med at nedskrive kontrolinstrukserne”.*

”Der er nok ingen tvivl om at et større revisorfirma har mere behov for en nedskrevet instruks end et mindre firma”, iflg. Palle Badsted.

Kvalitetssikring er ikke bare et lovkrav, som revisionsvirksomheder skal imødekomme. God kvalitetsstyring er et uundværligt værktøj for en moderne revisionsvirksomhed. Så selv om det kan være en udfordring at implementere den lovpligtige kvalitetsstyring i virksomheden, er der nogle indlysende fordele.

Kvalitetssikring er et aktiv for virksomhederne, der garanterer kunderne, at virksomheden er i stand til at levere en god faglig ydelse og medvirker samtidig til at skabe synlige resultater også på bundlinjen. Hvis du sparer tid i det daglige, sparer du penge altså effektiviser din arbejd.

Et kvalitetsstyringssystem i en revisionsvirksomhed skaber tillid til, at virksomhed kan leve op til kvalitetskravene samt myndighedskravene.

Kvalitetsmålsætningen er lidt mere uhåndterlig end de øvrige målsætninger, derfor er det yderst vigtigt at gøre kvalitetsmålene operationelle ellers er der stor risiko for, at kvalitetsmålene drukner i generaliteter der ikke bliver omsat til praksis. De spekulationer der skal foretages i virksomheden er, at på hvilken niveau ønsker man at befinde sig mht. den faglige kvalitet sammenlignet med de øvrige revisionsfirmaer, god skik eller på et højere niveau?

Hvor store ressourcer vil virksomheder ofre på udvikling af produkt- og metodestandarder/normer?

Hvor store ressourcer vil virksomheder ofre på review aktiviteter?

Hvor store ressourcer vil virksomheder ofre på medarbejderuddannelse og – træning?

Som det fremgår, kræver implementeringen af en kvalitetsmålsætning afsættelse af de nødvendige ressourcer. På kort sigt kan der opstå en konflikt med de øvrige strategiske mål, f.eks. indtjenings mål, hvilket det er vigtigt, at målsætningen fremstår klart og er forholdsvis konkret.

- **Hvordan burde implementering/etablering af kvalitetsstyring foretages ud fra dit synspunkt?**
- **Hvordan kan de mindre revisionsvirksomheder sikre håndtere kvalitetsstyring?**

Iflg. Ole M. Larsen: ”Det er godt nok med at købe et system i det tidspunkt, men så skal man have et abonnement der sikrer at det bliver tilrettet når der kommer nye opdateringer at man for det ind i systemet. Så er der nogle systemer der går på de områder når man skal revidere og review. Når påtegningerne ændres, erklæringerne ændres skal man hente dem fra andre steder, hvor det skal man så selv håndtere. Der er det således at foreninger sender disse materialer ud.

Kvalitetshåndbogsmapperne skal også opdateres, de opdateringer sendes også fra foreningen FSR og FRR”.

For at kunne sikre håndtering af kvalitetsstyring skal man arbejde med det i løbende, arbejde dagligt. Søger for hver gang der kommer nye erklæringer, at man for fat i det. Der er så de to foreninger som jeg kender, de gøre meget i at alle de nye erklæringer alle nye tiltagelser, hvor alle nye love kommer ud til medlemmerne alt hvad der rører sig det har de meget føling med i foreningerne og de sørger for medlemmer bliver serviceret så de kan klare det.

Hvis man ikke har interesse i det følger ikke med idet, så kommer man ingen vegne, så sider man og laver sin bogføring og regnskab også laver de ikke mere ved det. Det er ikke en forsvarlig måde at drive sin virksomhed på iflg. loven også må man jo ophøre. Man går meget bevidst efter dem der ikke driver et forsvarlig virksomhed må stoppes.

Hvis man ikke har den faglig interesse er der ingen håb, da man skal sætte sig ind i nogle begreber som man ikke kender til. Hvis man ønsker at vedligeholde eller skal rette på ordentlig niveau så der flere ting man kan gøre. FSR har et netværkssammenarbejdet som kan kigge på løsninger på hvordan

en opgave kan håndteres. Derudover så er der forskellige programmer som pisker en grundt i de her systemer. Disse programmer har udbyder som sørget for at overholde revisionsstandarder, så der er masser af muligheder for dem der ønsker at opsøge det.

Iflg. Palle Badsted: *”De mindre firmaer kan købe færdige udviklede programmer som kan hjælpe dem med den formelle kvalitetsstyring. Kvalitetsstyringen er en iterativ proces. Det skal løbende sikres at kvalitetsstyringen er i overensstemmelse med lovgivningen”*. Generelt er det således, at de virksomheder der udbyder kvalitetsstyringssystemer abonnere kunden, hvor systemet bliver opdateret hvert år.

Iflg. Claus Hansen: *”Kvalitetsstyrings kontrollen er naturlig del af arbejdsopgaven”*.

Iflg. Claus Jensen: *”Anvende systemet rigtigt, men problemet med de mindre revisionsfirmaer der ikke anvender et klar system som man køber sig, skal huske at opdatere minimum engang om året”*.

Iflg. Niels Ole Ellegaard: *”Man skal implementer revimentor for at sikre håndtere kvalitetsstyring og etablere systemet revimentor, hvor man får en masse gratis gennemarbejde skabeloner og tekstforslag i den give revisionsopgave. En gennemgang af systemet ville være hensigtsmæssigt i hvert fald for små revisionsfirmaer.*

- **Har det økonomiske aspekt indflydelse op selskabets syn på kvalitetsstyring, om det er ressourcekrævende?**

Iflg. Ole M. Larsen: *”Det forstår jeg ikke, så er det deres attitude og holdninger der er forkert. Der er kun en ting at gøre og det er gå ind i det og få kendskab til kvalitetskontrol kravene”*.

- **Registeret revisorer halter mest med kontrol, er det rigtigt?**

”Det er rigtigt, men det er også dem der er flest af. Det er rigtigt, de har drevet hensynene virksomhed og ikke har haft det faglig tilgang til tingende, og det er så rigeligt at bede dem om at finde noget andet”.

”De har aldrig interesseret sig for det og det gøre så lige pludselige de skal interessere sig for det, ja men så skal de op på et meget højt niveau på meget kort tid, og det kan man ikke. Så deres tid er inde, så det er bare med at stoppe”.

”Det er jo sådanne, at den tid vi anvender på opgave også den tid vi anvender på dokumentere sørger for systemet er i orden, ved løsning af opgaver uanset om det er review, revision eller rådgivning. Så forsøger vi kunden til at betale for den anvendte tid. I forhold til 20 år siden, hvor vi ikke sad og lavet disse flotte systemer, at der brugt vi så mindre tid på opgaverne. Systemet sørger for vi laver færre fejl, og dermed for nogle bedre produkter og det skal så være meningen at det dem man skal sælges til det er at kunden har et mere sikkert produkt, der er en garanti for denne revisor der har lavet det han er opfattet dels af noget kvalitetsstyring og det vil sige, at der nogen der stor får mål for denne virksomhed drevet forsvarligt”.

Iflg. Palle Badsted: *”Kvalitetsstyring koster ressourcer. Det er dog påkrævet i rimeligt omfang i forhold til opgaven”.*

Iflg. Claus Hansen: *”Det er ressourcekrævende, funktionsadskilt og egenkontrol/kontrolsystem skal være på plads”*, dette har jeg beskrevet ovenstående.

Iflg. Claus Jensen: *”Nej, det medfører positiv effekt. Arbejdsrutiner, dokumentation og effektivitet.*

Under afsnittet fem har jeg beskrevet kvalitetsstyring og systemer og her vil jeg beskrive de faktorer der er kvalitetsbestemmende. De kvalitetsbestemmende faktorer er *kunder, produkter, medarbejder og hjælpemidler.*

Der er ikke tilstrækkeligt fokus på kundevirksomhedernes forventninger til eksempelvis faglige kvalitet som jeg har været ind på det i afsnit tre. En vigtig del af revisionsfirmaets kundepolitik er afgrænsningen af markedssegmenter og kundegrupper. Bestemmende faktorer kan være firmaets geografiske dækning, faglige viden som man har rådighed i firmaet og medarbejdersammensætning, hvilket vil medføre til at nøje definere de markedssegmenter og kundegrupper og resultere med at sikre muligheden for en optimal ressourceallokering.

De produkter revisorfirmaets ydelser kan opdeles i tre elementer:

1. Grundydelse, hvilket typisk er revision, regnskabsassistance og skatteopgørelse.
2. Tillægssydelser, f.eks. budgetter, finansiering.
3. Service, overholdelse af tidsfrister, tlf. betjening, layout mm.

De to første elementer vedrørende faglig kvalitet, men den sidste element er servicekvalitet.

Medarbejderne er en af de vigtigste elementfaktorer i kvalitetsstyringssystemet. Det er medarbejderens kvalifikationer og engagement, der sætter grænserne for hvilken kvalitet det i den givne situation er muligt at opnå. Målene med medarbejderstyringen kan opsummeres således:

- at sikre den rette medarbejdersammensætning
- at udvikle den enkelte medarbejders faglige og personlig kompetence, således at medarbejderen bliver i stand til at opfylde firmaets kvalitetskrav
- at sikre medarbejdernes forståelse for vigtigheden af og indholdet i firmaets kvalitetsmålsætning og politikker
- at skabe og udvikle motivation og engagement

for at kunne sikre de ovenstående mål er det et ”must”, at firmaet har et **personale** og **ledelsespolitik**, der tager hensyn til hvert enkelt af målene. Specielt ledelsesfunktionen kan være et problem i revisionsvirksomheder, hvor kriterierne for at blive leder ofte domineres af faglige kundskaber, og i mindre udstrækninger af lederevner.

De hjælpemidler der står til rådighed for at kunne fastsætte kvalitetsmål. Disse hjælpe midler kan deles i følgende grupper:

1. Arbejdsmetoder og værktøjer (revisorhåndbogen, standardarbejdsrapport, skatteberegningsprogrammer).
2. Uddannelses-, kommunikations – og informationssystemer (kurser, udviklingssamtaler og interne nyhedsbrev)

3. Støttefunktioner og fysiske rammer (specielle afdelinger, sekretærfunktion og lokalindretninger).

De hjælpemidlerne i dagligdagen skal understøtte medarbejdere og klienter i arbejdsprocessen, er det vigtigt, at kvaliteten af hjælpemidlerne i praksis lever op til firmaets overordnede kvalitetsmål og kvalitetspolitikkerne.

Egenkontrollsystem skal være et hjælpemiddel med at forstå de arbejdsgange og kontrolfunktioner, der er i revisionsvirksomheden som er taget i anvendelse til sikring af, at kvalitetsmålsætningen opfyldes. Derudover skal egenkontrollsystemet sikre såvel den faglig kvalitet som servicekvalitet.

Som tidligere nævnt i beskrivelse af kvalitet i afsnit 3, at medarbejderne er et af den vigtigste enkeltfaktor i kvalitetsstyringssystemet. Medarbejderne er ligeledes en nøglefaktor i egenkontrollsystemet. Det er derfor helt afgørende, at arbejdsprocessen organiseres på den måde, der både tager hensyn til medarbejderne⁸² og samtidig fungerer som en kontrol at, at kvalitetskravene opfyldes.

6.2 Analyse

6.2.1 Kvalitetsstyring og systemer

Kvalitetsstyring bør være fordelt på niveau, så de strategiske, taktiske og operationelle elementer, hvor alle er repræsenteret i kvalitetsstyringssystemet. For at sikre en mere ensartet implementering og styring skal der vælges at investere i et edb-program som kan håndtere alle dokumenter i en sag, og samtidig sikre at alle relevante forløb gennemgås i arbejdsprocessen. Disse programmer kan udover kvalitetsstyring tilbyde en bedre form for videndeling i virksomheden samt en effektivisering af arbejdet, da arbejdsoplysninger gemmes år for år, og den ansvarlige revisor får bedre overblik over forløbet i den enkelte opgave. Hvis man vil have stor sikkerhed for at kvalitetsstyringsprocedurerne bliver overholdt, vil min vurdering være, at et edb-program vil være at foretrække da det samler alle arbejdsoplysninger et sted, og man tvinges til at gennemgå de relevante trin i arbejdsprocessen. Desuden vil disse programmer i mange tilfælde give ekstra gevinster i form af forbedret videndeling og dokumenthåndtering. Dette er en kliche blandt revisorer, hvor man har udført arbejdet, men ikke dokumentere det udførte arbejde tilstrækkeligt. ”En god

⁸² Anciennitet, uddannelse, motivation m.v.

*tommelfingerregel er, at det udarbejde, der ikke dokumenteret, ikke er udført! Hårde ord, men sande, i hvert fald forstået på den måde, at revisorens egen skriftlige dokumentation af det udførte arbejde ofte vil være den eneste dokumentation for at arbejdet er faktisk er udført”.*⁸³

Ud fra det foretaget interview med revisorerne, er der enighed om de mindre firmaer burde købe færdige udviklede programmer, da deres kapacitet af ressourcer ikke er tilstrækkeligt til at oparbejde et kvalitetssystem der opfylder lovkravene, som kan hjælpe dem med den formelle kvalitetsstyring. Det skal løbende sikres, at kvalitetsstyringen er i overensstemmelse med lovgivningen. Revisorerne anbefaler, at de virksomheder skal tage en abodomang, hvor systemet mindst bliver opdateret 1 gang om året. Det som revisorerne påpeger på, at man skal anvende systemet rigtigt, men problemet med de mindre revisionsfirmaer er, at der ikke anvender et klar system som man køber og etablere dette system ind i deres firma. Kvalitetsstyringssystemet som skal hjælpe virksomheden med at gennemføre kvalitetsstyringsprincip bør være opdelt i niveauer. En niveauiddeling giver mulighed for at tilrettelægge nogle overordnede regelsæt. Opbygning af et kvalitetsstyring skal derfor være niveaudelt, så de *strategiske, taktiske og operationelle elementer*, hvor alle er repræsenteret i kvalitetsstyringssystemet.

Kvalitetsstyringen består af 3 opgaver:

- Sikring af revisionsvirksomhed generelle kvalitet, dvs. alle de politikker, metoder og procedurer, der tages i brug for at sikre revisionsvirksomheden et højt kvalitetsniveau.
- Sikring af kvaliteten i den enkelte opgave, herunder kvaliteten i planlægningen, udførelsen og udarbejdelse af konklusion samt dokumentation.
- Kvalitetskontrol som skal sikre at revisionsvirksomhedens retningslinier er betryggende, at de efterleves, at arbejdet udføres i overensstemmelse med virksomhedens retningslinier, og at revisionsvirksomheden har taget nødvendige skridt til at rette eventuelle mangler, der identificeres under kvalitetskontrollen⁸⁴.

Det er forskelligt fra virksomhed til virksomhed hvor meget kvalitetsstyringssystemet skal omfatte, da nogle oplagte elementer ikke er lovkrav, men nyttig at tilføje. Det er eksempelvis medarbejderforholdet og andre praktiske oplysninger. Ved udarbejdelsen af et kvalitetsstyringssystem kan det være en fordel at benytte en skabelon, da de indeholder alle forhold

⁸³ Revifora: Statsautoriseret revisor Jesper Hansen & Anker Nielsen Ernst & Young ”Kvalitetsstyring og –kontrol”

⁸⁴ John L. Dam & Mette S. Larsen(1993) ”Kvalitetsstyring i et revisionsfirma” s. 21

som skal berøres for at opfylde lovkravene. Det fremgår tydeligt af den statistik oversigt, at Revisortilsynet igennem de gennemførte tilsyn har bevist sit værd. Kontrolbesøgende har i første omgang sorteret de revisorer, revisionsvirksomheder der haltet med at overholde lovkrav vedrørende kvalitetsstyring.

Kontrollen af revisionskvalitet har ændret sig løbende i takt med ændringer i samfundet, hvorved der er sket vigtige og nødvendige tilpasninger af den samlede kontrolaktivitet. Der er således foregået en gradvis overgang fra selvregulering til stigende eksternt tilsyn. Endvidere har den stigende internationalisering medført øgende krav til revisors arbejde. *Som nævnt under Flints postulater er den primære begrundelse for revision, at der skal udvises ansvarlighed, eller at der er et behov for tilførsel af troværdighed og pålidelighed til informationer. Revisors rolle er at være den samfundsmæssige kontrol, således at ansvarligheden og troværdigheden kan sikres.*

Kvalitetssikring er ikke bare et lovkrav, som revisionsvirksomheder skal imødekomme. God kvalitetsstyring er et uundværligt værktøj for en moderne revisionsvirksomhed. I Danmark er der ikke mistro til revisorbranchen. Dette har betydet, at det i Danmark er praktiserende revisorer, der kontrollerer andre revisorer(peer review), hvor i USA kun er revisorer der udfører revision af børsnoterede selskaber, der bliver kontrolleret. De bliver kontrolleret af personer der er direkte ansat af PCAOB. I USA har man valgt at anvende personer der direkte tilknyttet til PCAOB, hvilket kan være for at sikre, at offentligheden ikke helt mister tilliden til revisorbranchen.

I Danmark er alle revisorer der er med i ”Revireg” der underkastes kontrol. Dette skyldes formentlig en forskel i omfanget af lovpligtig revision. Som udgangspunkt er det lovpligtigt for alle danske selskaber at få udført revision, hvilket ikke antages at gælde for USA, da USA generelt er langt større og desuden har en anden tradition for regulering via lovgivning.

6.2.2 Afgørelser i Revisornævnet

Ud fra det foretagne interview, er alle revisorer enige om at problemerne opstår typisk i de mindre revisionsvirksomheder med et til to ansatte, og ældre revisorer der har svært ved at følge og opdatere de nye love, hvor tabel 3 og 4 understøtter dette udsagn. De afgørelser der er listet op i **afsnit 5.2** er der konstateret, at de samme problemer er gentagende i afgørelserne, hvor kvalitetsstyrings der tilsyneladende er et område som flere mindre revisionsfirmaer pusler med og

ikke har opfyldt de gældende lovkrav. Redegørelsen 2008 der er udarbejdet fra Revisortilsynet konkludere, at der er udtaget kontrol på 710 revisionsvirksomheder, hvor 618 er ordinære kvalitetskontrol og de 92 er revisionsvirksomheder der som reaktion på 2007. Ud af de kontrollerede virksomheder er i alt 277 godkendte, mens 21 sager er oversendt til Revisornævnet, hvilket understøtter interviewet med revisorerne.

Under **Sag nr. 52-2008-R** er revisoren også anklagende, da under det fortaget kontrol har kvalitetskontrollanten konstateres, at revisorerne personligt ikke har levet op til **god revisorskik** i de konkret kontrollerede sager, hvor revisoren har været beskikket siden 8. marts 1972 og 4. juni 1991. Ud fra det fortaget kontrol på revisionsvirksomheden har man konstateret en række forskellige mangler i form af manglende dokumentation for *overholdelse af uafhængighedsreglerne og for planlægning af opgaven, manglende delkonklusioner og afsluttende notat, ligesom ledelseserklæring ikke har været indhentet*. De andre afgørelser er nogenlunde enes. Gennemgang af afgørelserne har vist, at fejlene fra revisionsvirksomheder typisk er at kvalitetsstyringssystemet er forsømt i det fleste tilfælde, hvor systemet er ikke implementeret i firmaet i tilstrækkelig grad, og i det udførte kontrol har det vist sig, at det anskaffede system ikke er anvendt fuldt ud i revisionsvirksomhedens udførte arbejde.

Iflg. Ole M. Larsen: *"Hvis man ikke har den faglig interesse er der ingen håb, da man skal sætte sig ind i nogle begreber som man ikke kender til. Hvis man ønsker at vedligeholde eller skal rette på ordentlig niveau så der flere ting man kan gøre. FSR har et netværkssamarbejdet som kan kigge på løsning på hvordan en opgave kan håndteres. Derudover så er der forskellige programmer som pisker en grundt i de her systemer. Disse programmer har udbyder som sørget for at overholde revisionsstandarder, så der er masser af muligheder for dem der ønsker at opsøge det"*.

Jeg er enig med kvalitetskontrollanten Hr. Larsen, forsømmelse på overholdelse af uafhængighedsreglerne, planlægning af opgaven, manglende delkonklusioner og afsluttende notat, ligesom ledelseserklæring ikke har været indhentet. Alt dette skyldes pga. manglende faglig kvalitet som jeg har defineret i **teori afsnittet 2.3.1**. Medarbejderfaktorer er en af de vigtigste elementfaktorer i kvalitetsstyringssystemet. Medarbejderne er ligeledes en nøglefaktor i egenkontrollsystemet. Det er derfor helt afgørende, at arbejdsprocessen organiseres på den måde, der både tager hensyn til medarbejderne og samtidig fungerer som en kontrol at, at kvalitetskravene

opfyldes. Det er medarbejderens kvalifikationer og engagement, der sætter grænserne for hvilken kvalitet det i den givne situation er muligt at opnå. At sikre den rette medarbejdersammensætning, og udvikle den enkelte medarbejders faglige og personlig kompetence, således at medarbejderen bliver i stand til at opfylde firmaets kvalitetskrav, og sikre medarbejdernes forståelse for vigtigheden af og indholdet i firmaets kvalitetsmålsætning og politikker for at skabe og udvikle motivation og engagement.

6.2.3 Agentteorien

I forbindelse med agent/principal-forholdet, fungerer revisor således som en økonomisk agent med egne interesser i forhold til ledelsen og ejerne. Når man fremhæver egne interesser skal der lige pointeres, at revisorerne også skal kunne dokumentere deres udførte arbejde til eksterne, i dette tilfælde er der tale om offentligheden, hvor revisortilsynet er kontrolinstans. For at kunne sikre, at revisoren har gennemført det aftalte arbejde, skal ejerne ved rapportering derfor informeres om på hvilken baggrund revisoren har afgivet sin påtegning. I forbindelse hermed virker revisor ikke alene igennem den udførte revision og ved verificering af oplysninger, men også som forebyggende effekt overfor ledelsen og de ansatte ved den blotte tilstedeværelse. Sammenfattet er det revisors opgave at udarbejde information til ejerne, der kan benyttes til opfølgning på kontrakten mellem ledelsen og ejerne. Herved skal revisionen medføre, at den finansielle rapportering afgivet af ledelsen giver et korrekt billede af virksomhedens resultat og økonomiske stilling. Dette forhold underbygger vigtigheden af, at kvaliteten af den udførte revision er fyldestgørende.

Overholdelse af kvalitetskravene på samfundsmæssige og erhvervsøkonomiske betydning, hvilket afspejles i lovgivningen, hvor revisor blandt andet har til opgaven at *agere som offentlighedens tillidsrepræsentant*. Agentteoriens formål er at søgere for revisor udføre sit opgave ved at udarbejde de informationer til ejerne, som kan benytte disse informationer til opfølgning på kontrakten mellem ledelsen og ejerne. Herved skal revisionen medføre, at den finansielle rapportering afgivet af ledelsen giver et korrekt billede af virksomhedens resultat og økonomiske stilling. Dette forhold underbygger vigtigheden af, at kvaliteten af den udførte revision er fyldestgørende. Revisors udførte arbejde skal baseres på henholdsvis på begreberne offentlighedens tillidsrepræsentant og god revisorskik.⁸⁵

⁸⁵ LSRR § 1, stk. 2.

6.2.4 Flints teori

Flint definition af revisors rolle, i kraft af påtegningen, som bidrager af autoritet til skabelse af "social utility" formulerer kvalitetskrav til revisor om dennes adfærd og faglige kunnen. Revisors opfyldelse af fagets egne normer er medvirkende til skabelsen af kvalitet, hvorfor Flint kvalitetsopfattelse fremhæver producent frem for brugerinteresser.

Revisionsstandarder skal give revisorerne vejledning til at udføre revision, og herunder leve op til de forventninger som samfundet har til revisorerne udførte arbejde. Det er dog yderst vigtigt, at revisor forholder sig til standarderne. Kvalitetskontrol er et nødvendigt kontrolelement/system som skal forbedre og forhøje revisorens udførte arbejde. Dette er med til at skabe et revisionsteoretisk grundlag for kvalitetskontrol af revisors arbejde, og dermed også Revisortilsynet; da revisionsstandarder er et centralt element i revisionsteorien.

Flints *første postulat* er nært knyttet til det agentteoretiske perspektiv og omhandler aktørers behov for pålidelig og troværdig information. Pålidelig og troværdig information er i øvrigt vigtig, når investorerne består af en bred skare, som er fjern fra virksomheden og ofte udskiftes, hvilket typisk er gældende i en børsnoteret virksomhed.⁸⁶

Det *tredje postulat* vedrører uafhængighed, som skal sikre troværdighed omkring konklusionen på den udførte revision af den eksterne rapportering. Følgende citat underbygger dette:

*"the audit should be able to disarm the public's natural scepticism about the impartiality of information prepared by the accountable on their own accountability. To secure accountability and reassure the relevant public the audit must be completely independent of those whose conduct, etc. is being monitored"*⁸⁷

Uafhængigheden skal komme til udtryk i såvel fremtoning som i realiteten, og værdien af revisionspåtegningen er afhængig af denne uafhængighed. Uafhængighed er faktisk en så grundlæggende forudsætning for revisors eksistens. De etiske retningslinier er affødt af revisors tilknytning til en profession med særligt faglige regelsæt, der tjener almene samfundsinteresser.

⁸⁶ Flint, David (1988) "Philosophy and principles of auditing", s. 24

⁸⁷ Flint, David (1988) "Philosophy and principles of auditing", s. 29

Flint mener, at revisor skal have autoritet byggende på kompetence, uafhængighed og etik, hvis revisors påtegning skal have værdi.

Ifølge Flints *fjerde postulat* er genstanden for revision verificerbar med beviser:

”auditors can inform themselves on the matters on which they must report and express an opinion by obtaining evidence which relates to these matters”⁸⁸

Bevisernes form, kvalitet og nødvendigheden af bevis varierer. Indsamling af beviser er grundlæggende i de danske revisionsstandarder. For Flint har revision en social funktion, idet samfundet i form af regulering fastsætter rammerne for ansvarlighed (accountability) i virksomhederne. Revisionens funktion er således på offentlighedens vegne at konkludere og rapportere om, i hvilket omfang reguleringen er efterlevet. Flint beskriver revisionens udvikling således:

”in response to a perceived need of individuals or groups in a society who seek information or reassurance about the conduct or performance of others in which they have an acknowledged and legitimate interest: it exists because the interested individuals or groups are unable for one or more reasons to obtain for themselves the information or reassurance they require”⁸⁹

Revision er således resultatet af sammenspil mellem relevante grupper i samfundet og revisorerne. Det er samfundets behov for ansvarlighed, der driver udviklingen af revisionen, som har et socialt ansvar for at tage hensyn til relevante samfundsgrupper.

6.2.5 Internationale perspektiv

Det tætte samarbejdsforhold imellem lande med fælles retningslinier og love er et tegn på globalisering, hvor fokus på dets indvirkning på i særdeleshed regnskabsbrugere, regnskabsaflægger og revisor. Den øgede globalisering medfører, at investorer, der stiller kapital til rådighed, har øgede muligheder for at investeringer rundt, og de nationale grænser er ikke længere sammenhængende med de forretningsmæssige grænser. For at kunne leve op til de samfundsmæssige forventninger der stilles til revisorer, er det nødvendigt at der udarbejdes

⁸⁸ Flint, David (1988) “Philosophy and principles of auditing”, s. 31

⁸⁹ Flint, David (1988) “Philosophy and principles of auditing”, s. 14 - 15

revisionsstandarder som skal vejlede den enkelte revisor under udførelsen af revision. Det er desuden vigtigt, at der sker en løbende udvikling og bearbejdning, så standarderne er tidssvarende. Som det er beskrevet i afsnit 4.3, arbejder IFAC på at styrke revisorprofessionen, ved at udarbejde professionelle standarder og sikre, at de bliver efterlevet. Ydermere prøver IFAC ligeledes at påvirke EU's anvendelse af revisionsstandarder således, at de internationale standarder anvendes.

6.3 Del konklusion

Der er siden indførelsen af lovpligtig kvalitetskontrol foretaget 4 runder af inspektioner, således at alle virksomheder der stadig eksisterer, er blevet kontrolleret minimum en gang. Det er efterfølgende blevet besluttet, at kontrolperioden skal sættes op til seks år for de revisionsvirksomheder, der ikke udfører arbejde for kunder, der har offentlighedens interesse, mens de øvrige revisionsvirksomheder i stedet skal kontrolleres inden for en tre års periode.

Efter gennemgang af Revisortilsynet udarbejdet rapport og afgørelser viser det sig faktisk, at der klart har været behov for at indføre lovpligtig kvalitetskontrol. Revisortilsynets vurdering af det foretagne kontrol for det første periode er, at relativt mange revisionsvirksomheder ikke har haft et kvalitetsstyringssystem eller har haft et system med væsentlige mangler eller ikke har anvendt det fuldt ud. De interview der er foretaget med statsautoriseret og registreret revisorer bekræfter dette forhold, hvor der har været en del mangel på faglig tilgang til kvalitetsstyring på revisionsvirksomhederne. Størstedelen af de sager, der er sendt til Revisornævnet består typisk af, at virksomhederne ikke har haft implementeret et kvalitetsstyringssystem eller et system som har haft væsentlig mangler. Mangelfuld skyldes i det fleste tilfælde, at systemet er købt men ej taget til brug, at virksomheden ikke har implementeret kvalitetssystemet og ikke har tilpasset den konkrete virksomhed, eller at systemet igennem længere tid ikke er blevet opdateret. Medarbejderne er nøglefaktor i kontrolsystem, derfor er det yderst vigtigt at arbejdsprocessen organiseres, hvor der tages hensyn til medarbejdernes anciennitet, uddannelse, motivation, hvilket også fungerer som en kontrol af, at kvalitetskravene opfyldes. Øget fokus mod systemets anvendelse på enkeltsagsniveau, hvor der er tale om sagsbehandlingsfejl i enkelte sager som kan være for eksempel i form af mangelfuld planlægning, overholdelse af uafhængighedsreglerne dokumentation eller overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen. Disse nævnte forhold har der ikke været ændringer på. Det er typisk på enkeltsagsniveau, hvor Revisortilsynet især støder på disse sager, hvor revisoren har svært med at fremvise de nødvendige dokumentation for det udførte arbejde, overholdelse af

uafhængighedsreglerne samt de sager med revisor erklæringer ikke overholder erklæringsbekendtgørelsen.

Ved gennemgang af Flints teori er det første interessante postulat, at revision er betinget af aktørers behov for pålidelig og troværdig information. Revisors integritet og eksistens fordrer ifølge Flint kompetence, etik og ikke mindst uafhængighed, hvilket giver revisors påtegning troværdighed. Flint beskriver revisors berettigelse som baseret i verificering af revisionsgenstande med beviser og via sin uafhængige erklæring at bibringe pålidelig og troværdig information til samfundet. Revisor har en social funktion, idet samfundets behov dikterer rammerne for regulering, og revisor bedømmer opfyldelsen heraf.

Flints fjerde postulat er genstanden for revision verificerbar med beviser, hvilket også er grundlæggende i danske revisionsstandarder. Indsamling af revisionsbevis vil umiddelbart være en stor udfordring. Revision er således resultatet af sammenspil mellem relevante grupper i samfundet og revisorerne, og revisionens funktion er på offentlighedens at vegne konkludere og rapportere om, i hvilket omfang reguleringen er efterlevet. Revisors rolle og berettigelse består omkring agentteorien i at overvåge ledelsen og blåstemple de finansielle data, der bruges til at vurdere blandt andet kontraktopfyldelsen mellem principal og agent. Grundlæggende efterspørges revisor af såvel ledelsen som agenten. Revisor er selv agent i forholdet med egne interesser overfor ledelsen og aktionærene. Ifølge David Flint har revisionen en social funktion, hvilket medfører, at samfundet derfor sætter standarden for revisionens omfang og revisors ansvar i relation til denne. Standarderne tilpasses i forhold til den samfundsmæssige og virksomhedsmæssige udvikling for at skabe lighed mellem, hvad der samfundsmæssigt forventes af revisor, og hvad der juridisk set definerer revisors pligter.

7. Perspektivering

Afslutningen på afhandlingen vil jeg beskrive lidt til den fremtidige udvikling der kan forventes af Revisortilsynet og de fremtidige stramninger vedrørende kontrolinstanser, og dermed internationalt perspektiv.

Man kan ikke spå sig til fremtiden, men der er nogle forventninger hvor man kan have en ide om det. Groft sagt, er det ikke muligt at redegøre for revisortilsynets fremtid, men der kan kun gættes sig til hvorvidt det vil fortsætte som det hele tiden har gjort, eller om det bliver ændret efterhånden som dets svagheder syner frem?

Det har været på tale, at ændre strukturen for kvalitetskontrollen, således at det ikke længere er revisorer, der kontrollerer revisorer.⁹⁰ Forslaget er derimod at lade udefrakommende personer, stå for kontrollen som det sker i eksempelvis i USA. I EU har der over de seneste år bredt sig en opfattelse af, at ”peer-review”⁹¹ ikke længere anses som en uafhængig kontrol. Forventningerne er, at Danmark også skal tilpasse sig dette, ”således at uafhængige tilsynsorganer fremover skal spille en mere aktiv rolle i kontrollen af revisorer og revisionsvirksomheder”, hvor denne rolle er blevet pålagt Erhvervs og Selskabsstyrelsen. Med tiden som man har nævnt og de ovenstående kan det ses som et tegn på, at det danske revisortilsyn nærmer sig eksempelvis det amerikanske tilsyn. Det kan være et tegn på, at andre områder inden for kvalitetskontrollen også er på vej mod den amerikanske standard.

Hvis der er tale om det, vil dette medføre et krav om, at man udarbejder særskilt rapporter for de enkelte kontrollerede revisionsfirmaer. Der kan så mindst kræves et omfang der dækker de revisionsfirmaer der har public interest klienter. Dette vil medføre en øgning på den administrative byrde som er væsentlig for Revisortilsynet, og derfor er det måske ikke nært forestående. Ændringen vil ikke ske her og nu, men i fremtiden, da samfundet påvirkes til at blive amerikaniseret. Der er tale om en stor ændring som kræver flere ressourcer. Så længe Revisortilsynet udfører sit arbejde og kontrollerne bliver foretaget, uden at der kan stilles spørgsmål ved kompetence og uafhængighed, vil man formentlig fortsætte med samme metode.

⁹⁰ E&S styrelsen

⁹¹ Ekstern evaluering

Desuden har revisorer i Danmark udført et godt og solidt stykke arbejde, hvor tilliden til revisorer er der, som også medføre tillid til den kvalitetskontrol som branchen udøver.

Hvis denne tillid mistes eller brydes på en eller anden måde vil det være nødvendigt med en mere uafhængig kontrol. Da dette ikke er tilstedet kan der udledes, at der i Danmark er en generel tillid til revisorbranchen. Offentlige myndigheder har fået det overordnede ansvar for kvalitetskontrol, mens de praktiserende revisorer stadig er inddraget i tilrettelæggelsen og udførelsen af kvalitetskontrol i Danmark.

I 2002 blev der foretaget ændringer i USA vedrørende børsretlige regler via indførelse af ”The Sarbanes-Oxley Act of 2002” (SOA). Formålet med at indføre dette lov er, at genvinde den mistede tillid til offentligheden, herunder revisorerne arbejde og de tilhørende påtegninger. De skandaler der i sin tid er grunden til den ændring man løbende forholder sig så historien ikke opleves igen. Selve konsekvensen for indførelsen af SOX var oprettelsen af ”The Public Company Accounting Oversight Board” (PCAOB), der er et privat tilsynsorgan som har formålet at føre tilsyn med aktieselskabernes revisorer, for derved at beskytte investorernes og offentlighedens interesser. Den primære forskel udgør af de underliggende lovgivninger, hvor kravene til revisors arbejde er væsentlig mere omfattende i SOA end i LSRR, da der i USA generelt er langt større og desuden har en anden opfattelse/tradition for regulering via lovgivning.⁹²

Sammenligning med USA kan der oplyses, at den danske kontrol af revisionskvalitet på et overordnet niveau er på højde med den amerikanske kontrol med det forbehold for en strengere amerikanske revisorlovgivning.⁹³

Sammenlignet med de internationale lande vedrørende kvalitet i revisors udførte arbejde er der så tale om internationale finansielle regnskabsstandarder(IFRS). Dette indikerer, at man bevæger sig tæt op ad en stigende internationalisering. Udover IFRS er der også International Accounting Standards Board (IASB) samarbejder med nationale udviklere af regnskabsstandarder for at opnå ensrettethed af regnskabsstandarder over hele verden, hvilket medfører til identisk krav til

⁹² <http://pcaobus.org/International/Pages/default.aspx>

⁹³ <http://www.euractiv.com/en/financial-services/eu-us-agree-accounting-standards/article-138464>

revisorkvalitet. EU presser på for at kunne få mere indflydelse på regnskabsstandarderne via øge sine mandater på International Accounting Standards Board (IASB).⁹⁴

Vedtagelsen af EU kommissionen 8. direktiv om revision af årsregnskaber har til formål at fremme revisorerne troværdighed med, at styrke og harmonisere kvaliteten af den lovpligtige revision i EU, og herved genskab tilliden til selskabers aflagte årsregnskaber og koncernregnskaber. Tilliden til den udviste kvalitet fra revisorerne indenfor EU har således også været belastet af erhvervsskandaler. Forventningerne til fremtiden er, at overordnede kvalitet ved revisioner indenfor EU vil blive styrket.

⁹⁴ <http://www.euractiv.com/en/financial-services/brief-eu-pushes-bigger-role-accounting-standards/article-136775>

8. Konklusion

Formålet med denne afhandling er at diskutere, ”*Hvordan sikrer man et mindre revisionsfirma, lever op til det stillede krav i den lovpligtige kvalitetskontrol*”. Afhandlingen er søgt operationaliseret under et hovedspørgsmål med fem delspørgsmål. Jeg vil hermed beskrive konklusion på de opstillede spørgsmål.

Kvalitet og kvalitetsstyring og kontrol

Kvalitet defineres ikke i lovgivningen, men overholdelse af ”god revisorskik” ofte blevet betragtet som garanti for kvalitet, men kvalitet er at dække eller opfylde klientens specificerede og underforståede behov. Den udarbejdede kvalitet skal synliggøres, specielt for de elementer der indgår i den faglige kvalitet. Kvalitetsstyring defineres som alle de tiltag, revisionsfirmaet iværksætter for at sikre firmaets kvalitet såvel generelt som i den enkelte opgave. Kvalitetskontrol defineres som den efterfølgende kontrol af, at kvalitetsstyringen har fungeret som forudsat. Der skal dog påpeges, at kvalitetskontrol er en integreret del af kvalitetsstyring.

Internationale perspektiv og PCAOB sammenlignet med Revisortilsynet

Som udgangspunkt reguleres revisors arbejde i lovgivningen. Danmark har som følge af medlemskabet af EU forpligtet sig til at følge de vedtagne direktiver og indarbejde disse i de danske love. Medlemskabet af EU betyder dermed, at en del af den danske indflydelse på national lovgivning er forsvundet.

God revisorskik er i høj grad styret af de vejledninger og standarder, som udgives af FSR. Disse standarder er i stigende grad blevet påvirket af den internationale udvikling, hvor Danmark gennem FSRs medlemskab af IFAC har forpligtet sig til at udgive og følge de internationale standarder og vejledninger. Den internationale revisorsammenslutning IFAC har gennem sit virke arbejdet på at forbedre regnskabsaflæggelsen. Den har desuden øget kvaliteten af revisorerers arbejde ved bl.a. at vedtage revisionsstandarder, som medlemmerne har kunnet bruge til at udføre deres arbejde. Den internationale anvendelse af revisionsstandarder er blevet harmoniseret på tværs af medlemslandene, og standarderne er i stigende grad blevet anerkendt af interessenterne til de regnskaber, som revisor reviderer. Dette skulle forhåbentlig også medføre, at kvaliteten af de udførte revisioner bliver forbedret og at skandaler i fremtiden kan undgås. Formålet er, at øge omverdenens tillid til revisors udførte arbejde.

En markant forskel mellem PCAOB og Revisortilsynet er, at det i USA kun er revisorer, der udfører revision af børsnoterede selskaber, der bliver kontrolleret. I Danmark er alle revisorer der er med i ”Revireg” der underkastes kontrol. Dette skyldes formentlig en forskel i omfanget af lovpligtig revision. Som udgangspunkt er det lovpligtigt for alle danske selskaber at få udført revision, hvilket ikke antages at gælde for USA, da USA generelt er langt større og desuden har en anden tradition for regulering via lovgivning.

Flint og agentteorien

Overholdelse af kvalitetskravene på samfundsmæssige og erhvervsøkonomiske betydning, hvilket afspejles i lovgivningen, hvor revisor blandt andet har til opgaven at agere som offentlighedens tillidsrepræsentant. Det er meget vigtigt, at revisorer er målrettet ved overholdelse af kvalitetskravene. Ved svækkelse af kvalitetskravene risikerer revisorerne at miste troværdigheden, hvilket er yderst vigtigt, at revisorerne opretholder en tilstrækkelig kvalitet ved udførelsen af revision af årsregnskabet eller årsrapport.

Et andet omfangsrigt, og til dels selvregulerende, begreb i lovgivningen er god revisorskik, der appellerer til revisors moral i forhold til opretholdelse af revisionskvalitet. Agentteoriens formål er, at søgere for revisor udføre sit opgave ved at udarbejde de informationer til ejerne, som kan benytte disse informationer til opfølgning på kontrakten mellem ledelsen og ejerne. Herved skal revisionen medføre, at den finansielle rapportering afgivet af ledelsen giver et korrekt billede af virksomhedens resultat og økonomiske stilling. Dette forhold underbygger vigtigheden af, at kvaliteten af den udførte revision er fyldestgørende.

Det revisionsteoretiske kvalitetsbegrebets indhold blev fremlagt ved David Flints autoritetsteori. Flint opstiller en række karakteristika, som det er revisors forpligtelse at efterleve for at kunne levere et kvalitetsprodukt, her revisionsopgaven. Kendetegnende for Flints vægning af bruger/producent interesser er, at opfyldelsen af kravet om autoritet i sig selv skaber kvalitet. Flint definition af revisors rolle, i kraft af påtegningen, som bidrager af autoritet til skabelse af ”social utility” formulerer kvalitetskrav til revisor om dennes adfærd og faglige kunnen. Revisors opfyldelse af fagets egne normer er medvirkende til skabelsen af kvalitet, hvorfor Flint kvalitetsopfattelse fremhæver producent frem for brugerinteresser. Uafhængigheden skal komme til

udtryk i såvel fremtoning som i realiteten, og værdien af revisionspåtegningen er afhængig af denne uafhængighed. Uafhængighed er faktisk en så grundlæggende forudsætning for revisors eksistens. De etiske retningslinier er affødt af revisors tilknytning til en profession med særligt faglige regelsæt, der tjener almene samfundsinteresser. Flint mener, at revisor skal have autoritet byggende på kompetence, uafhængighed og etik, hvis revisors påtegning skal have værdi.

Kvalitetsstyring og systemer

Kvalitetsstyring bør være fordelt på niveau, så de strategiske, taktiske og operationelle elementer, hvor alle er repræsenteret i kvalitetsstyringssystemet. For at sikre en mere ensartet implementering og styring skal der vælges at investere i et edb-program som kan håndtere alle dokumenter i en sag, og samtidig sikre at alle relevante forløb gennemgås i arbejdsprocessen. Disse programmer kan udover kvalitetsstyring tilbyde en bedre form for videndeling i virksomheden samt en effektivisering af arbejdet, da arbejdspapirer gemmes år for år, og den ansvarlige revisor får bedre overblik over forløbet i den enkelte opgave.

Forskellige alternativer skal vejes op mod hinanden i en form for cost-benefit-analyse. Vil det bringe virksomheden tilstrækkelig værdi at investere i et computerprogram til håndtering af kvalitetsstyringen, eller er det mere profitabelt selv at stå for arbejdet. Hvis man vil have stor sikkerhed for at kvalitetsstyringsprocedurerne bliver overholdt, vil min vurdering være, at et edb-program vil være at foretrække da det samler alle arbejdspapirer et sted, og man tvinges til at gennemgå de relevante trin i arbejdsprocessen. Desuden vil disse programmer i mange tilfælde give ekstra gevinster i form af forbedret videndeling og dokumenthåndtering.

Afgørelser i Revisornævnet

Den konstateret generelle forsømmelse på overholdelse af uafhængighedsreglerne, planlægning af opgaven, manglende delkonklusioner og afsluttende notat, ligesom ledelseserklæring ikke har været indhentet. Alt dette skyldes pga. manglende faglig kvalitet, og medarbejderfaktoren som er ligeledes en nøgelfaktor i egenkontrollsystemet i de mindre revisionsvirksomheder.

Sikring og håndtering af kvalitetsstyring

Der er forsat behov for, at Revisortilsynet påser alle revisionsvirksomheder om der er etableret eller vedligeholdt, konsekvent anvender et kvalitetsstyringssystem, således at branchens samlede standard højnes mest muligt.

Ud fra det gennemgået empiri og analysedata (interviews) kan jeg konkludere mig frem til, at man skal købe et kvalitetskontrolsystem, samt abonnement med opdatering hvert år. Det er enormt meget tid og ressourcekrævende, at opbygge kvalitetsprogrammet og opdatere det hvert år. Det er ofte dem, de mindre revisionsvirksomheder der har problemer med at klare kontrollen, for der er alt for meget at følge med i og få implementeret. Det er simpelthen uoverskueligt. Det er heller ikke nok med at købe systemet, når man ikke anvender den fuldt ud.

For at kunne sikre håndteringen af kvalitetsstyringen, skal kvalitetsstyring være fordelt på niveau, så de strategiske, taktiske og operationelle elementer, hvor alle er repræsenteret i kvalitetsstyringssystemet. For at sikre en mere ensartet implementering og styring skal der vælges at investere i et edb-program som kan håndtere alle dokumenter i en sag, og samtidig sikre at alle relevante forløb gennemgås i arbejdsprocessen. Disse programmer kan udover kvalitetsstyring tilbyde en bedre form for videndeling i virksomheden samt en effektivisering af arbejdet, da arbejdspapirer gemmes år for år, og den ansvarlige revisor får bedre overblik over forløbet i den enkelte opgave. Pga. deres kapacitet af ressourcer ikke er tilstrækkeligt til at oparbejde et kvalitetssystem der opfylder lovkravene, skal der derfor investeres i en formel kvalitetsstyring. Det skal løbende sikres, at kvalitetsstyringen er i overensstemmelse med lovgivningen. Mangelfuld i disse edb-programmer skyldes i det fleste tilfælde, at systemet er købt men ej taget til brug, at virksomheden ikke har implementeret kvalitetssystemet og ikke har tilpasset den konkrete virksomhed, eller at systemet igennem længere tid ikke er blevet opdateret.

Derudover mangel på faglig kvalitet og medarbejderfaktor, hvor kapaciteten af ressourcer ikke er tilstrækkeligt til at oparbejde et kvalitetssystem der opfylder lovkravene.

Faglig kvalitet sammenfattes som ”god revisorskik”. Begrebet ”god revisorskik” er, at ”revisorer skal udføre de dem betroede hverv med omhu, nøjagtighed og med den hurtighed, som hvervets beskaffenhed tillader”. Kort beskrivelse af hvad væsentlige bestanddele af god revisorskik omfatter

eksempelvis følgende: uafhængighed, tavshedspligt om kundens forhold, omhu og nøjagtighed i arbejdsudførelsen, omhyggelig planlægning og kontrol af det udførte arbejde, fornøden dokumentation af det udførte arbejde, løbende efteruddannelse/ajourføring af viden, overholdelse af faglige vejledninger og standarder.

Medarbejderne er ligeledes en nøglefaktor i egenkontrollsystemet. Det er derfor helt afgørende, at arbejdsprocessen organiseres på den måde, der både tager hensyn til medarbejderne og samtidig fungerer som en kontrol at, at kvalitetskravene opfyldes. Det er medarbejderens kvalifikationer og engagement, der sætter grænserne for hvilken kvalitet det i den givne situation er muligt at opnå. At sikre den rette medarbejdersammensætning, og udvikle den enkelte medarbejders faglige og personlig kompetence, således at medarbejderen bliver i stand til at opfylde firmaets kvalitetskrav, og sikre medarbejdernes forståelse for vigtigheden af og indholdet i firmaets kvalitetsmålsætning og politikker for at skabe og udvikle motivation og engagement.

9 Litteraturliste

Artikler

Revifora: Statsautoriseret revisor Jesper Hansen & Anker Nielsen Ernst & Young "Kvalitetsstyring og –kontrol"

Revisorbladet registreret revisorer FRR nr. 4 2009, "kvalitetskontrollanten på job.

Bøger

Andersen Ib, "Den skinbarlige virkelighed". 1. udgave, 3.opslag 1999. Frederiksberg: Forlag Samfundslitteratur 1999.

John L. Dam & Mette S. Larsen, "Kvalitetsstyring i revisorvirksomheder". Forlag: Registrerede revisors forlag 1993.

FSR "Revision og Revisorer, Den statsautoriserede revisors opgaver og ansvar. Forlag: Foreningen for Statsautoriserede revisorer 1989.

Halling-Overgaard, Søren. "Revisors erstatnings- & disciplinæransvar" København: Jurist – og Økonomiforbundets Forlag: 2009.

Flint, David (1988) "Philosophy and Principles of Auditing" 1. udgave 4. oplag, The Macmillan Press LTD

Wilson Alan "Marketing Research", forlag: Prentice Hall 2003.

S. Kvale, "Interview"

Bahram Soltani(2007) "Auditing" Person Education Limited 2007.

Wallace, Wanda A. (1980): "The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Markets" Auditing Monograp 1, Macmillan, London, 1980.

Loft, Anne "Revision: Funktion og vision"

John Andersen 2001 "Revision – Koncept & teori"

Internet

www.revisornaevnet.dk

www.eogs.dk

www.fsr.dk

www.frr.dk

www.ifac.com

www.pcaobus.org

www.rigsrevisionen.dk

www.retsinformation.dk

www.revisortilsynet.dk

www.webreg.dk

<http://borsen.dk/it/nyhed/146526/>

<http://finans.tv2.dk/nyheder/article.php?id=14664664>

10. Bilag

10.1. Bilag:

3. Historisk udvikling indenfor kontrolinstanser

Formålet med dette afsnit er, at kort beskrive kontrolinstansernes forløb gennem en tidsperiode for at kunne fremhæve de ændringer og udvikling der har været. Kontrol er et element der skaber stabilitet og sikkerhed, hvilket samfundet har gavn af. Tillid til revisorer, vil også medføre tillid til den kvalitetskontrol som branchen udøver. Mistes tilliden, så vil det være nødvendigt med en mere uafhængig kontrol. Man kan altså heraf udlede, at der i Danmark er en generel tillid til revisorbranchen, da det er praktiserende revisorer, der står for den praktiske kontrol. Offentlige myndigheder har fået det overordnede ansvar for kvalitetskontrol, mens de praktiserende revisorer stadig er inddraget i tilrettelæggelsen og udførelsen af kvalitetskontrol i Danmark.

3.1 Historie

Med lov skal land bygges⁹⁵, med kontrol skal sikkerhed og tillid bygges. Jeg vil begynde med at nævne, at de fleste lande har en overordnet revisionsmyndighed som understøtter den forfatningsmæssige arbejdsdeling imellem regering og parlament. Selve forfatningsmæssigt orden er det lidt forskelligt, da revisionsmyndigheden kan hører til den dømmende, den udøvende eller den parlamentariske funktion. I de demokratiske lande forgår det således, at revisionsmyndigheden altid skal sikre uafhængigheden, og derudover er revisionen med til at sikre demokratisk kontrol og dermed fremme en effektiv og redelig(lovlydig) forvaltning.⁹⁶

Den første danske grundlov fra 1849 var på flere punkter inspireret af den belgiske forfatning fra 1831, hvilket dette gjaldt bl.a. bestemmelsen om Finansloven, der gav Rigsdagen den bevilgende myndighed. Grundlovskommissionen overvejede derfor i sin tid, om revisionsmyndigheden skulle være en særlig forvaltningsdomstol ligesom den belgiske regnskabsret, men man besluttede sig dog for i sin tid, at Landsting og Folketing i stedet skulle udnævne 4 statsrevisorer. Grunden til beslutningen skyldes er, at grundlovskommissionen blev inspireret af Norge, hvor man ligesom i Norge skulle statsrevisorerne gennemgå statsregnskabet, der derefter skulle forelægges de 2 ting med statsrevisorernes bemærkninger.

⁹⁵ Jyske *lov*, 1241 ved Kong Valdemar.

⁹⁶ Rigsrevisionen "historie og baggrund" www.rigsrevision.dk

Rigsdagen i 1855 vedtog den fælles forfatning for Danmark, Slesvig og Holsten, bestemte man i forfatningen at oprette en regnskabsret ved lov. Da loven skulle udformes, viste der sig dog stor betænkelighed ved at give en uafhængig revisionsmyndighed ansvar for den administrative revision, som ministerierne hidtil selv havde foretaget. Det kom aldrig til at lykkes for at opnå enighed om et lovforslag, og ved grundlovsrevisionen i 1866 blev bestemmelsen om regnskabsretten stemt ned i Folketinget. Man vedtog i stedet at opretholde bestemmelsen om statsrevisorerne. I 1901 tog Folketinget sagen op igen. Endnu en gang lykkedes det ikke at kunne komme til bunden med sagen, altså uden at nå til nogen konklusion.

Begrænsningen i statsrevisorordningen var især, at statsrevisorerne kun kunne sammenholde bevillings- og regnskabstal, mens de i praksis havde vanskeligt ved at gennemføre en egentlig revision, som der kunne vise om ministeriernes regnskaber var rigtige. I 1917 vedtog Rigsdagen derfor den første statsrevisorlov. Der blev bestemte blandt andet, at statsrevisorerne kunne bygge på revisionserklæringer fra de administrative revisorer i ministerierne, og grundlag dermed således arbejdsdeling, at der i dag er mellem de 6 statsrevisorer og Rigsrevisionen.

Ministeriernes regnskabsvæsen og revision var dog ikke særligt hensigtsmæssigt organiseret. Statsrevisorernes kritik heraf var i 1926 medvirkende til indførelsen af den første statsregnskabslov, lov om statens regnskabsvæsen og revision. Loven indførte kravet om, at alle statens regnskaber skulle underkastes finansiell revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision. Tilsvarende bestemmelser findes stadig i rigsrevisorlovens §§ 2 og 3. Finansministeriet oprettede 4 hovedrevisorer, der delte ansvaret for revisionen af alle statslige institutioner. I lighed med, hvad der gælder for Rigsrevisionen, kunne Statsrevisorerne anmode hovedrevisorerne om at lave beretningsundersøgelser. Men hovedrevisorerne, der i 1958 ændrede navn til revisionsdepartementer, var samtidig en del af det interne kontrolsystem, der stod til rådighed for de enkelte ministerier.

Rigsrevisionen blev etableret den 1. januar 1976 ved en sammenlægning af de 2 tilbageværende revisionsdepartementer som følge af rigsrevisorloven af 1975. Et udvalg i ministerierne havde overvejet, om Rigsrevisionen kunne henlægges under Folketinget. Dette ville efter udvalgets vurdering være en ændring af forfatningsmæssig karakter, der bedst kunne ske ved grundlovsændring. Udvalget foretrak derfor, at Rigsrevisionen fik uafhængighed af såvel regering som folketing. Da rigsrevisorloven skulle udformes, var der imidlertid ikke stemning i det lovforberedende udvalg for at ændre på revisionens tilknytning til den udøvende magt. Kun

cheferne for de 2 revisionsdepartementer ønskede den nye rigsrevision henført til Folketinget. Rigsrevisionen blev derfor etableret som en uafhængig institution under Økonomiministeriet, ligesom det var kongen, efter indstilling fra økonomiministeren og efter samråd med statsrevisorerne, der unævnte rigsrevisor. Den nye samlede organisering gav Rigsrevisionen bedre mulighed for at lave tværgående undersøgelser og for at rekruttere kompetencer, der kunne styrke forvaltningsrevisionen og løfte udfordringerne ved indførelsen af elektronisk databehandling.

I 1991 blev Rigsrevisionen overført fra Økonomiministeriet til Folketinget. Forslaget om ændringerne i rigsrevisorloven blev udarbejdet af statsrevisorerne, fremsat af medlemmerne af Folketingets Præsidium og enstemmigt vedtaget af Folketinget. Rigsrevisionen er således i dag en fuldt uafhængig revisionsmyndighed, der bevillingsmæssigt og regnskabsmæssigt refererer til Folketinget. Rigsrevisor udnævnes af Folketingets formand efter indstilling fra statsrevisorerne, jf. nærmere i rigsrevisorlovens § 1.⁹⁷

Generelt kan man fortolke det således, at selve begyndelsen på selskabsdannelsen er ved Industrialiseringstidspunktet. Derefter har man udarbejdet den første revisorlovgivning som er beskrevet ovenstående. Man officielt blev kontrolinstans først udarbejdet i 1926 henhold til revisorerhvervet i skikkelse af FSR's responsumudvalg.

Gennem tiderne har man udarbejdet flere vejledninger, standarder mv. med henblik på at beskrive og skærpe kontrolinstanserne. Lige fra begyndelsen af har der altid været et behov for at kunne kontrollere revisors udførte arbejde, og derfor igennem tiderne har man etableret kontrollere og atter kontrollere for at kunne kontrollere revisors udførte arbejde.

Indenfor de sidste 20 år er der sket en væsentlig forøgelse af antallet af kontrolinstanser, årsagen er uorden af forskellige forhold, hvilket skyldes at udviklingen er gået i en retning af mere komplekse virksomheder og økonomiske sammenhænge, derudover kombineret med kompliceret lovgivninger. De nye lovgivninger og det medførte internationalisering, og derefter erhvervsskandaler. Den øgede internationalisering og den generelle revisionskvalitet bemærkes det, at den gældende lov om statsautoriseret og registeret revisorer (LSRR) i betydeligt omfang tager sit udgangspunkt i to

⁹⁷ Rigsrevisionen "historie og baggrund" – www.rigsrevisionen.dk

henstillinger fra EU-kommissionen. De to henstillinger vedrører henholdsvis kvalitetssikring i forbindelse med lovpligtigt revision og revisors uafhængighed.⁹⁸

Der er løbende foretaget ændringer af kontrolinstanser for at kunne tilpasse disse i takt med lovgivningen og den løbende udvikling. Udviklingen i samfundet har været enormt indenfor revision, at man efterhånden har udviklet sig til revisions-samfund. Dette har medført til enormt forøgelse af revision på alle niveauer, hvor kvaliteten ikke i alle tilfælde er fulgt med. Umiddelbart har man ikke vedligeholdt og sat ressourcer nok af til at kunne udvikle eller øge kvalitetsniveauet og derudover har man ikke taget problematikken alvorligt nok.

Revisornævnet har gennem tiden haft skiftende opgaver vedrørende kontrolinstanser, hvor heriblandt har der været forløber for det nuværende disciplinærsystem, der blev oprettet i 1993. Ved oprettelsen bestod det offentlige disciplinærsystem af to separate nævn, et for de statsautoriserede revisorer og et for de registrerede revisorer. Selve etableringen af disciplinærnævnet var en konsekvens af en tiltagende kritik af det hidtidige lukkede system med manglende direkte klageadgang. Revisornævnet blev ved etablering af disciplinærsystemet fremadrettet klageadgang, og derudover en klageinstans for afgørelser ved de disciplinære nævn.⁹⁹

Revisornævnet er oprettet fra 1969, hvor det blev lovfæstet blandt andet på foranledning af FSR. Revisornævnet fungerede indtil 2002 som 2. instans ved afgørelser truffet af revisorerne disciplinære nævn, hvormed man kunne anke afgørelser truffet af disciplinærnævnene. Yderligere fungerede nævnet som 1. instans vedrørende sager om frakendelse af revisoreres beskikkelse. Revisornævnet blev nedlagt i 2002 som følge af regeringens gennemgang af, hvilke offentlige råd og nævn der kunne nedlægges for derigennem at opnå en administrativ forenkling. Forenklingen bestod i, at sager i Disciplinærnævnet blev endeligt administrativt også afgjort i Disciplinærnævnet, men dog med mulighed for indbringelse for domstolene. Selve nedlæggelsen af revisornævnet har ikke medført decideret forringelse af kontrol af kvaliteten i selve revisors udførte arbejde, begrundelsen er at de udførte arbejder bliver kontrolleret af de øvrige kontrolinstanser.

Den historiske gennemgang viser, at kontrollen af revisionskvalitet har ændret sig løbende med tiden og samfundet, hvor man har sørget for at tilpasse de vigtige og nødvendige tilpasninger af den

⁹⁸ Langsted, L. B., "Revisoransvar, s. 355

⁹⁹ Langsted, L. B., "Revisoransvar, s. 355

samlede kontrolaktivitet. Der er således foregående en gradvis overgang fra selvregulering til stigende eksternt tilsyn. Endvidere har den stigende internationalisering medført øgende krav til revisors arbejde, da der ikke kun sker national kontrol, men også kontrol på international plan. Revideres der således selskaber, der indgår i internationale koncerner, vil revisors arbejde ikke alene være underlagt internationale love og bestemmelser, men også underlagte andre nationaliteters, hvor der til tider kan der kræves strengere kontrolaktiviteter.¹⁰⁰

3.2 Responsumudvalg

De to revisorforeninger FSR og FRR for henholdsvis statsautoriseret og registrerede revisorer, varetager medlemmernes interesser på forskellig række områder. I relation til revisionskvalitet har foreningernes responsum- og kvalitetsudvalg særlig relevans. Medlemmernes interesseperspektiv i forhold til netop disse udvalg består i, at sikre revisorerne klienter med en forsvarlig kvalitet i de leverede ydelser, og derudover at have klagemulighed. Dette medfører, at men både styrker, fremmer troværdigheden og kvaliteten i revisorerne udførte arbejde, hvilket udgør grundlaget for kunderelationen.

FSR's responsumudvalg består af 10 erfarne statsautoriseret revisorer, der vælges på foreningens generalforsamling, og FRR's responsumudvalg består af 5 erfarne registeret revisorer, der udpeges af FRR's hovedbestyrelse.¹⁰¹

Responsumudvalgenes funktion og formål er, at afgive udtalelser, benævnt responsa i sager, hvor der kan opstå tvivl og tvist om, hvorvidt foreningens medlemmer har overholdt god revisorskik. De fleste sager vedrører typisk rimeligheden i det opkrævede honorar for det udførte arbejde. Man kan beskrive problematikken således, at enhver der har fået leveret en ydelse af foreningens tilmeldte revisorer, har mulighed for at få fremsat deres sag i responsumudvalget, hvis de er af den opfattelse, at revisoren ikke har leveret, hvad der måtte forventes eller revisoren har krævet et urimeligt honorar.¹⁰² Hvis man befinder sig i dette situation kan man tage sagen op, hvor responsumudvalget afgiver en responsumudtalelse, hvor beslutningsgrundlaget for sagens forhold er tilstrækkeligt.

¹⁰⁰ Her er der tale om Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

¹⁰¹ Langsted, L. B., "Revisoransvar, s. 142 ff.

¹⁰² Langsted, L. B., "Revisoransvar, s. 142 ff.

Responsumudvalget er et faglig udvalg og ikke dømmende i retslig forstand, således det ikke kan kommen med en afgørelse på et spørgsmål om erstatning, udgive bøde. Udvalget svar kan kun anvendes som en vejledende svar. Responsumudvalgets typiske rolle er, når der er tale om tvist, altså hvor uenigheden kommer på bane kan responsumudvalget som vejleder komme med et konkret redegørelse som ikke er bindende, men kun kan anvendes som vejledende. Det er derfor vigtigt at kunne forstå, at responsumudvalget ikke er en decideret kontrolinstans, da udvalget ikke foretager direkte opsøgende kontrol af revisorens udførte arbejde, men først når der kommer en klage fra klienten til det udførte arbejde. Derudover skal der fremhæves, at FSR og FRR samarbejder kontaktudvikling med Rigsrevisionen vedrørende emner af fælles interesse.¹⁰³

Hvis man skal se på det økonomiske side af det kan man roligt nævne, at responsa er meget mindre bekostelige end en retssag eller disciplinærsag. Hermed kan der fremhæves, at udtalelser fra responsumvalg er flere gang blevet anvendt i retssag.¹⁰⁴ Selve finansieringen af foreningen og de underliggende udvalg sker primært igennem medlemskontingenter, hvilket viser at det er en servicemulighed som revisorerne ønsker at tilbyde deres klienter. En mulighed der samtidig er med til at fremme branchens troværdighed. Der skal således pointeres, at man kan i forbindelse med afsigelse af responsa således betvivle responsumudvalget objektivitet og uafhængighed, da sagens parter på den ene side er deres eget medlem og på den anden side er medlemmets klient. Der understreges hermed, at udvalgets medlemmer ikke må være inhabile i de konkrete sager, ligesom responsa kun er vejledende. På baggrund af gennemgang af afgivne responsa og ud fra en betragtning om, at revisorerne ikke vil skade deres egen branche, vurderes objektiviteten at være til stede. Der skal lige pointeres, at sagens partner stadig har den valgmuligheden til at gå vider med sagen og indberette det til (Disciplinærnævnet) Revisornævnet.

3.3 Revisornævnet

Revisornævnet (tidligere Disciplinærnævnet for Statsautoriserede og Registrerede Revisorer) er en offentlig domstolslignende klagemyndighed, hvilket formålet er at behandle de klager og sager der er opstået. Det der kunne være tale om, at en statsautoriseret eller registreret revisor ved revision af regnskaber og ved udførelsen af erklæringsopgaver i øvrigt i henhold til revisorlovens § 1, stk. 2 og 3, har tilsidesat de pligter, som stillingen medfører, samt klager fra Revisortilsynet over, at en revisionsvirksomhed ikke har opstillet retningslinjer for uafhængighed m.v.

¹⁰³ www.rigsrevisionen.dk

¹⁰⁴ Langsted, L. B., "Revisoransvar, s. 142 ff.

Efter lovens § 16, stk. 1, skal erklæringsopgaverne efter § 1, stk. 2, udføres med nøjagtighed og den hurtighed, som deres beskaffenhed tillader, samt i overensstemmelse med god revisorskik. God revisorskik indebærer desuden, at revisor skal udvise integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu ved udførelsen af opgaverne.

Efter § 16, stk. 3, skal revisor ved udførelsen af andre erklæringsopgaver efter § 1, stk. 3, udvise professionel kompetence og fornøden omhu. Hvis revisor ikke er uafhængig ved udførelsen af opgaverne, jf. § 24, skal dette oplyses i erklæringen.¹⁰⁵

Grundlaget for det disciplinærsystem eller for nuværende revisornævnet efter bekendtgørelsen den 1. juli 2008 trådte lov nr. 468 af 17. juni 2008 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven) i kraft, og den tidligere lov, lov nr. 302 af 30. april 2003 om statsautoriserede og registrerede revisor, ophævedes samtidig. Ved lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder skiftede nævnet navn fra Disciplinærnævnet for statsautoriserede og registrerede revisorer til Revisornævnet, jf. lovens § 43. Det fremgår af lovens § 43, stk. 1, at Revisornævnet er nedsat af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, og at nævnets forretningsorden udstedes af styrelsen, jf. herved bekendtgørelse nr. 669 af 26. juni 2008.¹⁰⁶

Disciplinærsystem blev etableret i 1993 i forbindelse med en ændring af den dagældende revisorlovgivning.¹⁰⁷ Før 1992 bestod disciplinærsystemet af henholdsvis et offentligt nævn, hvor Revisornævnet og de andre kollegiale foreningers eget disciplinærsystem. Indtil 1992 eksisterende Revisornævn og behandlet alene klager som der blev indbragt for Revisornævnet af FSR, FRR, Erhvervs- & Selskabsstyrelsen samt skatteministeren. Revisorernes klienter og brugere i øvrigt måtte i tilfælde ønske om at rejse en klage ved daværende Revisornævn skulle henvende sig til et af de ovenstående, såfremt de ønskede en disciplinærretlig stillingtagen.¹⁰⁸

Formålet med disciplinærsystemet, altså nuværende revisornævnet er ikke at være et særligt supplement til det civile retssystem, men derimod sikre revisorstanden således, at revisorerne

¹⁰⁵ www.revisornaevnet.dk, årsrapport 2008.

¹⁰⁶ www.revisornaevnet.dk, årsrapport 2008.

¹⁰⁷ Halling-Overgaard, S. (2009) "Revisors erstatnings- & disciplinæransvar", s. 379 ff.

¹⁰⁸ Halling-Overgaard, S. (2009) "Revisors erstatnings- & disciplinæransvar", s. 379

udøver sit arbejde med omhu og nøjagtighed. Der er i de senere år sket en vis stabilisering i antallet af sager som behandles i Revisornævnet, idet der i perioden fra 2004 til om med 2007 er blevet indbragt mellem 65 og 85 sager årligt. Derudover kan man dog nævne, at sagerne til gengæld er blevet mere komplicerede. Forklaring på dette kan være, at samfundets øgende fokusering og detaljering til revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant, hvilket har medført mere kontrol og nøjagtighed har medført forbedring i det udførte arbejde. For at kunne sammenligne kan der eksempelvis tage udgangspunkt i anklagemyndigheden (SØK), Finanstilsynet, skattemyndighederne, E&S- styrelsen, samt Revisortilsynet som står for hovedparten af indbringelse for Revisornævnet for Statsautoriserede og Registrerede Revisorer i perioden 2004 til 2007. Når man sammenligner det antal sager med, det der bliver behandlet i advokaternes disciplinærsystem/Advokatnævnet, er man kommet frem til i 2007 blev der indgivet 762 adfærdsklager over advokater. Da der i Danmark er ca. 5.500 advokater og omkring 6.000 statsautoriseret og registeret revisorer, er der således stadig en meget betydelig forskel i antallet af disciplinærklager over henholdsvis revisorer og advokater. Den betydelige forskel skyldes flere forhold, herunder at advokater i sagens natur ofte bliver involveret i konfliktsituationer, samtidig med at Advokatnævnet behandler klager over samtlige en advokats arbejdsområder, hvorimod Revisornævnet alene behandler klager over revisorers adfærd, i det omfang denne falder inden for RL 2008.¹⁰⁹

Her skal der pointeres, at nævnet er i modsætning til responsumudvalg kan ikende sanktioner i form af advarsler eller udstede bøder. Revisornævnet er højere kontrolinstans end de foreningsbaserede responsumudvalg. Responsumudvalgs udtalelser er generelt vedrørende mindre stridigheder eller som forstadie til en egentlig disciplinærsag. De afgørelser fra Revisornævnet, altså sanktioner kan ikke påklages til andre administrative instanser, men man kan dog indbringe afgørelsen for domstolene i de tilfælde, hvor revisor pålægges advarsel eller bøde.¹¹⁰ Ud fra revisornævnets rapport 2008 er der uddelt bøder i alt kr. 2.355.000, hvor mindste bøde er kr. 5.000 og største bøde er kr. 250.000.

Til sidst vil jeg kort nævne revisornævnet og hvor mange medlemmer revisornævnet består af. Revisornævnet består af 15 medlemmer, der alle er udpeget af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. De 3 medlemmer er dommere, hvoraf mindst en skal være landsdommer. Dommerne er formænd for

¹⁰⁹ Halling-Overgaard, S. (2009) "Revisors erstatnings- & disciplinæransvar", s. 381

¹¹⁰ LSRR § 21 og 22

nævnet, og derudover skal der være 3 medlemmer som er statsautoriserede revisorer, og 3 medlemmer der er registrerede revisorer, og 6 medlemmer der er repræsentanter for regnskabsbrugerne.

Revisornævnet er ligesom FSR's og FRR's responsumudvalg, hvilket ikke er en direkte opsøgende kontrolinstans, men kun behandler de sager der fremføres på foranledning af kontrolinstanserne, hvilket er revisorerne klienter.

3.4 Revisortilsynet

Revisortilsynets opgave er at kontrollere, om revisionsvirksomhederne lever op til revisorlovens krav om uafhængighed og kvalitet, når de fortager revision eller afgiver erklæringer. Revisortilsynet har hidtil kontrolleret alle statsautoriserede og registrerede revisionsvirksomheder mindst hver fjerde år, iflg. det nye revisorlov er det ændret til seks år.¹¹¹ Revisionsvirksomheder og de beskæftigede revisorer har pligt til at underkaste sig kvalitetskontrol. Dette er efter revisorlovens § 6, stk. 1, og § 12, stk. 1, en betingelse for, at en revisor må udføre revisions- og erklæringsopgaver efter lovens § 1, stk. 2.

Kvalitetskontrollen udføres af kvalitetskontrollanterne på Revisortilsynets vegne, og kvalitetskontrollanterne arbejder under revisorloven og ikke under forvaltningsretten. Når revisortilsynet fortager kontrolbesøg, kontrollerer man om revisionsstandard 220 er opfyldt. Her er der så tale om implementering og anvendelse af et hensigtsmæssigt kvalitetsstyringssystem. Yderligere kræver det etablering og efterlevelse af procedurer og politikker for kvalitetssikring. Revisortilsynet er en naturlig konsekvens af den lovpligtige kvalitetskontrol, der fremgår efter revisorlovens § 6, stk. 1, og § 12, stk. 1, hvorefter det kræves, at enhver revisionsvirksomhed underkaster sig en lovpligtig kvalitetskontrol. Revisortilsynet skal sikre, at loven overholdes og kvalitetskontrollen er gennemført korrekt. Kontrollen omfatter kort, uafhængighed, kvalitet, og overholdelse af retningslinjer når de fortager revision eller afgiver erklæringer. I relation til revisornævnet, så har revisortilsynet adgang til at indberette et revisionsfirma, hvis virksomheden ikke har opstillet retningslinjer for uafhængighed. Derudover kan tilsynet også indberette det pågældende revisionsfirma, hvis der i øvrigt i forbindelse med udførelsen af kvalitetskontrollen

¹¹¹ www.revisortilsynet.dk

fundet fejl eller mangler hos virksomheden, som efter revisortilsynets opfattelse giver anledning til, at sagen bør indbringes for nævnet.

Selve Revisortilsynet består af en formand og 8 medlemmer, fordelt således med 2 statsautoriseret revisorer, og 2 registreret revisorer og 4 repræsentanter for regnskabsbruger. Den praktiske udførelse af kontrollen foretages af en række kontrollanter som vælges af Revisortilsynet, hvor der i 2008 blev der udtaget 710 revisionsvirksomheder udtaget til kvalitetskontrol. Revisortilsynet har oprindeligt udtaget 618 revisionsvirksomheder til den ordinære kvalitetskontrol i 2008, de resteret på 92 revisionsvirksomheder er fornyet kontrol pga. man har fået påbud i 2007 om at gennemgå en fornyet kvalitetskontrol.¹¹²

¹¹² www.revisortilsynet.dk, redegørelse 2008

10.2 Spørgsmål til interview

10.2.1 Interviewerne:

10.2.1.1 Ole Møller Larsen(OML), Statsautoriseret revisor, revisorkontrollant, dato: 5-02-2010

10.2.1.2 Palle Badsted(PB), Statsautoriseret revisor, dato: 17-02-2010

10.2.1.3 Niels Ole Ellegaard(NOE), Statsautoriseret revisor, dato: 10-02-2010

10.2.1.4 Claus Jensen(CJ), Registreret revisor, dato 5-02-2010

10.2.1.5 Claus Hansen(CH), Registeret revisor, dato 5-02-2010

10.2.1.1 Interview med Ole Møller Larsen(OML), Statsautoriseret revisor, revisorkontrollant

1. Kan du give en kort beskrivelse af kvalitetsstyring?

Kvalitetsstyring har til hensigt at sikre revisor og revisionsfirmaet har et højt ensartet niveau på deres opgaver og opgaveløsninger. Det forgår i 2 tempi, den ene er selve virksomheden som skal drives efter nogle særlige regler og forsvarligt. Den anden går så på opgaveløsningen, løst på faglig forsvarlig måde.

Virksomhedsdelen: Indretter virksomheden på en måde, at man kan håndtere opgaven på forsvarlige måde, bevist omkring afhængighed. Sikre sig oplysninger når til medarbejderne, at medarbejderne har adgang til standarderne eller modelregnskaber, erklæringer.

2. Hvordan har udviklingen været med kontrol efter den første femårsperiode med kvalitetsstyring (implementering/etablering og anvendelse af systemet)?

Startet i 1988 som foreningsbaseret, hvor man havde det som frivillig tilbud til medlemmerne.

Dengang var det småt og regler var småraiske.

Udviklingen: Høj kvalitet i forhold til før, retningslinier for kontrol. De 5 år man har haft. Der er virkelig ført sanktioner, hvor ¼ der er udtaget til kontrol er ophørt eller har ført sanktion på virksomheder.

Vi har fået en højre overligger end vi er vand til, det er også interessant og spændende nogle af de facetter med den høje overligger, hvor man skal fokusere på nogen temaer. I år var det noget med

nedskrivnings af anlægsaktiver, goingkoncern problematikker som tilsynet tager anledning til at tage op i tiden.

3. Hvor meget går kontrollanten så ind og ser på selve tilrettelæggelsen af arbejdet i virksomheden i forhold til kvaliteten af den enkelte revision og dermed arbejdsopgaven?

Man anvender revisortilsynets retningslinjer for gennemførelse af kvalitetskontrol og rapportering herom, hvor lister bliver gennemgået slavisk. Når man starter med en kontrol, starter man med kontrollere virksomheden efter sin omfang præet forsvarligt, derudover om de formelle ting er i orden. Er der de beskrivelser der burde være i en revisionsvirksomhed.

Det næste trin er så se på de opgaver der er løst i revisionsvirksomheden. Man går ned og ser på slutproduktet, dels om det udførte arbejde er overensstemmelse med lovgivningen, også dels går man ned og kontrollerer de udarbejdede arbejdsrapporter og dokumentationer, om de er overensstemmelse med slutproduktet. Det gør man omhyggelig og grundigt, faktisk ligesom man havde en dag på kontoret, hvor en medarbejder kom med et regnskab der skulle kontrolleres. Så det bliver virkelig lavet omhyggeligt.

4. Hvilke retningslinjer har revisortilsynet for at kontrollere kvaliteten af det kontrollanterne laver?

Man anvender revisortilsynets retningslinjer for gennemførelse af kvalitetskontrol og rapportering herom, hvor lister bliver gennemgået slavisk.

5. Er det Revisortilsynets/ kontrollantens/ revisors opfattelse, at der er opnået en større forståelse for behovet for etableringen af Revisortilsynet hos de virksomheder, der ikke tidligere har været omfattet af foreningsbaseret kvalitetskontrol?

Der er ikke et eneste virksomhed der ikke er kontrolleret, men der er få virksomheder der er imod dette system. Men loven er sådan, man må være dramatisk bare rette ind og det gør de fleste virksomheder nu også. Samtidig så prøver virksomheder på at bruge dette til noget, og der ved jeg at de advokater der sidder med erstatning sager siger ja men revisorerne hos dem har vi ikke længer de fejl håndteringer mere. Hos advokater har man med de skøder tit håndteret forkert og de kommer ikke ind til tiden. Alt det kvalitetsstyring hos revisorerne kommer ind til tiden, selvangivelserne

kom ind til tiden, altså hvis man har nået at få dem lavet og man laver ikke mere de plet fejl mere og så har man fået noget meget positivt ud af det, man har højnet niveauet for sit arbejde.

- Hvem er modstander af systemet?

Der er en der hedder Jesper Høge Kristensen, modstander af ideen. Han har så også meldt sig ud af foreningen og lagt sag an mod foreningen for dengang det var foreningsbaseret. Men jeg ved da han arbejder da meget ihærdigt og han har da også et system der fungerer, så det han var meget imod, var jo man kom med sådanne noget og hældte udover, at man som foreningen pålæg medlemmerne sådanne ting, det mente han dog ikke rigtigt der var hjemmel til. Man blev smidt ud af foreningen hvis man ikke havde det, i dag tror jeg simpelthen ikke man kan gøre noget. Det må man bare acceptere, da det er lovgivning siger det.

6. Er det tilsynets/ revisors opfattelse at revisionsvirksomhederne er blevet mere bevidste om deres egne kvalitetskontrol, interne kontroller og formålet med disse, efterhånden som der er skærpet krav til kvalitetsstyring?

De fleste virksomheder er blevet mere bevidst om at anvende systemet kvalitetsstyring, og det har medført at virksomheder ikke længere begår de håndterings mæssige fejl mere.

7. Er det tilsynets/ kontrollanten/ revisors opfattelse, at revisionsvirksomhederne føler, at omfanget af kontrol er ved at blive for omfattende?

De stor virksomheder med mange ansatte, er man så nød til at have et eller andet system at satte op og sikre sig, at alle gøre tingene rigtigt. Hvis der bare et eller andet fjollehoved et eller andet sted laver noget grimt fejl, så kan alle komme til at hæfte for det. Vi har set store revisionsfirmaer i USA der blev udegraderet ved at nogle få revisorer der lavet fejl. Derfor er det vigtigt i de store virksomheder at have et system setup, der gøre at alle arbejdere ordentligt og omhyggeligt. Der er også intern kontrol på deres ting, i de mindre virksomheder har der ikke samme interesse i intern kontrol f.eks. hvis der er en eller to ejer. Der har man mere føling af hvad der forgå, for så dem kan det være lidt træls at have for meget kontrol, men det er jo som tingen som det er i dag og det skal der bare være så må man jo lære at arbejde med dem.

Kontrollen går i flere niveauer for det første går den igennem den partner eller den autoriseret/registeret der har sagen og kontrollere arbejds papirerne inden den kommer ud, så har

man internt i virksomhederne uanset hvor mange ejer man har man efterfølgende kontrol en gang om året. Den kontrol fra tilsynet ligger op til den skal være for mindre virksomheder hver 6 år også hver 3 år for de store virksomheder.

Et eks.: Man kan ikke køre i en tog uden at forvente en billetkontrollanter kommer forbi og spørger om efter en billet engang imellem.

8. Er det Revisortilsynets/kontrollanternes og revisorerens opfattelse, at den obligatoriske kvalitetskontrol har medført en stigning i kvaliteten af det arbejde, som revisorer udfører?

9. FSR har i deres beretninger tidligere skrevet, at det var hos de mindre virksomheder med 1 til 2 medarbejdere der var størst problemer, er det også det i kontrollanter har oplevet? (Set på et andet perspektiv om revisorerne er enig udefra ovenstående?)

De virksomheder der bliver udpeget til kontrol på forhånd giver op med at drive virksomhed. Det er hovedsagelig den lille revisionsvirksomhed med lidt ældre ejer, ofte er det når man går og kigger så er det registreret revisor og det er ofte en eller anden person som jo er kommet op i årene, men aldrig har deltaget med i nogen som helst i kontrolvæsen, eller har ønske om det. Han kan kun gøre en ting, hvis han skal ud af det og det med ophørende med at afgive erklæringer, ophøre virksomheden. Det er som typisk de mindre virksomheder med 1 til 2 ansatte, hovedsagelig ældre og hovedsagelig registreret revisor.

10. Hvordan kan de mindre revisionsvirksomheder sikre håndtere kvalitetsstyring?

Man skal arbejde med det i løbende, arbejdende dagligt. Søger for hver gang der kommer nye erklæringer, at man for fat i det. Der er så de to foreninger som jeg kender, de gøre meget i at alle de nye erklæringer alle nye tiltagelser, hvor alle nye love kommer ud til medlemmerne alt hvad der rør sig det har de meget føling med i foreningerne og de sørger for medlemmer bliver serviceret så de kan klare det.

Hvis man ikke har interesse i det følger ikke med idet, så kommer man ingen vegne, så sider man og laver sin bogføring og regnskab også laver de ikke mere ved det. Det er ikke en forsvarlig måde at drive sin virksomhed på iflg. loven også må man jo ophøre. Man går meget bevidst efter dem der ikke driver et forsvarlige virksomhed må stoppes.

Hvis man ikke har den faglig interesse er der ingen håb, da man skal sætte sig ind i nogle begreber som man ikke kender til. Hvis ønsker at vedligeholde eller skal rette på ordentlig niveau så der flere ting man kan gøre. FSR har et netværkssamarbejdet som kan kigge på løsning på hvordan en opgave kan håndteres. Derudover så er der forskellige programmer som pisker en grundt i de her systemer disse programmer har udbyder sørget for som overholder revisionsstandarder der er så der er masser af muligheder for dem der ønsker at opsøge det.

11. Hvordan burde implementering/etablering af kvalitetsstyring foretages ud fra dit synspunkt?

Det er godt nok med at købe et system i det tidspunkt, men så skal man have et abonnement der sikre at det bliver tilrettet når der kommer nye opdateringer at man for det ind i systemet. Så er der nogle systemer der går på de områder når man skal revidere og review. Når påtegningerne ændres, erklæringerne ændre skal man hente dem fra andre steder, hvor det skal man så selv håndtere. Der er det således at foreninger sender disse materialer ud. Kvalitetshåndbogsmapperne skal også opdateres, de opdateringer sendes også fra foreningen.

12. Hvad er firmapolitikken vedr. opdatering af kvalitetsstyring og bliver det udført i praktiske?

Bliver udført i praktisk. Faglig niveauet skal forhøjes.

13. Har det økonomiske aspekt indflydelse op selskabets syn på kvalitetsstyring, om det er ressourcekrævende?

Det forstår jeg ikke, så er det deres attitude og holdninger der er forkert. Der er kun en ting at gøre og det er gå ind i det og få kendskab til kvalitetskontrol kravene.

- Registeret revisorer halter mest med kontrol er det rigtigt?

Det er rigtigt, men det er også dem der er flest af. Det er rigtigt, de har drevet hensynene virksomhed og ikke har haft det faglig tilgang til tingene, og det er så rigeligt at bede dem om at finde noget andet.

De har aldrig interesseret sig for det og det gøre så lige pludselige de skal interessere sig for det, ja men så skal de op på et meget højt niveau på meget kort tid, og det kan man ikke. Så deres tid er inde, så det er bare med at stoppe.

Det er jo sådanne, at den tid vi anvender på opgave også den tid vi anvender på dokumentere sørger for systemet er i orden, ved løsning af opgaver uanset om det er review, revision eller rådgivning. Så forsøger vi kunden til at betale for den anvendte tid. I forhold til 20 år siden, hvor vi ikke sad og lavet disse flotte systemer, at der brugt vi så mindre tid på opgaverne. Systemet sørger for vi laver færre fejl, og dermed for nogle bedre produkter og det skal så være meningen at det dem man skal sælges til det er at kunden har et mere sikkert produkt, der er en garanti for denne revisor der har lavet det han er opfattet dels af noget kvalitetsstyring og det vil sige der nogen der stor for mål for denne virksomhed drevet forsvarligt.

14. Hvornår var du sidst på kontrol som kontrollant?

Det var jeg i oktober måned 2009, hvor virksomhed fik en erklæring uden supplerende eller forbehold.

15. Fremtidens udsigt for revisortilsynet?

For det første loven er helt ny, hvor der går flere år før det ændres, og derudover er loven overensstemmelse med EU loven. Det næste er som snakket om det er disse kontrollanter om de skulle være praktiserende revisorer eller skulle tilsynet selv have ansatte folk derinde. Og der har man så valgt en model i Danmark med at tilsynet ikke har ansatte revisorer ind i tilsynet. Man ønsker en praktiserende revisorer til at fortage det arbejde de har bedst føling med det, og de har en god forståelse for det, hvordan man håndtere opgaverne ren praktisk, og hvad er god tone og hvad er dokumentation.

10.2.1.2 Intervieweren: Palle Badsted Statsautoriseret revisor

1. Kan du give en kort beskrivelse af kvalitetsstyring?

Kvalitetsstyringen er styret af en ordnet politik i virksomheden. I politikken fremgår holdninger mv. til arbejdets udførelse.

Kvalitetsstyringen er opdelt i en planlægningsfase, en udførelsesfase og en afsluttende kontrol fase.

2. Er det revisors opfattelse, at der er opnået en større forståelse for behovet for etableringen af Revisortilsynet hos de virksomheder, der ikke tidligere har været omfattet af foreningsbaseret kvalitetskontrol?

Ja, jeg vil tro at en del mindre revisorer har opgivet faget som revisor pga. af kontrol omfanget.

3. Er det revisors opfattelse, at revisionsvirksomhederne er blevet mere bevidste om deres egne kvalitetskontrol, interne kontroller og formålet med disse, efterhånden som der er skærpet krav til kvalitetsstyring?

Jeg tror altid revisorer har udført et godt og solidt stykke arbejde. Forskellen består mere i at revisor nu skal nedskrive en række oplysninger i forhold til tidligere.

4. Er det revisors opfattelse, at revisionsvirksomhederne føler, at omfanget af kontrol er ved at blive for omfattende?

Ja, jeg synes omfanget er for omfattende. Navnlig fordi revisortilsynets kontrol er meget formalistisk.

5. Er det revisorerne opfattelse, at den obligatoriske kvalitetskontrol har medført en stigning i kvaliteten af det arbejde, som revisorer udfører?

Nej, jeg synes revisor også tidligere har udført et udmærket stykke arbejde.

6. FSR har i deres beretninger tidligere skrevet, at det var hos de mindre virksomheder med 1 til 2 medarbejdere der var størst problemer?

Der er nok ingen tvivl om at et større revisorfirma har mere behov for en nedskrevet instruks end et mindre firma.

7. Hvordan kan de mindre revisionsvirksomheder sikre håndtere kvalitetsstyring?, Hvordan burde implementering/etablering af kvalitetsstyring foretages ud fra dit synspunkt?

De mindre firmaet kan købe færdig udviklede programmer som kan hjælpe dem med den formelle kvalitetsstyring.

8. Har det økonomiske aspekt indflydelse på selskabets syn vedr. kvalitetsstyring, om det er ressourcekrævende?

Kvalitetsstyring koster ressourcer. Det er dog påkrævet i rimeligt omfang i forhold til opgaven.

9. Er firmaets kvalitetsstyring tilstrækkelige nok, eller er der mangel?

Det er min opfattelse af kvalitetsstyringen er passende.

10. Hvad er firmapolitikken vedr. opdatering af kvalitetsstyring og bliver det udført i praktiske?

Kvalitetsstyringen er en iterativ proces. Det skal løbende sikres at kvalitetsstyringen er i overensstemmelse med lovgivningen.

11. Hvornår var det sidst kontrol besøg vedr. kvalitetsstyring blev foretaget? Kontrollantens konklusion?

Jeg havde sidst kontrol i 2009, hvor kontrollen ikke fandt fejl.

10.2.1.3 Niels Ole Ellegaard(NOE), Statsautoriseret revisor, dato: 10-02-2010

Interview spørgsmål:

1. Kan du give en kort beskrivelse af kvalitetsstyring?

Som navnet siger er der tale om, at styre kvaliteten af revisorarbejdet efterhånden som arbejdet skrider frem og fysisk gøres. Revisor producerer samtidig med sit arbejde dokumentation for arbejdets udførelse.

2. Hvordan har udviklingen været med kontrol efter den første femårsperiode med kvalitetsstyring (implementering/etablering og anvendelse af systemet)?

Udviklingen har været meget positivt, idet alle klienter er blevet pålagt et ekstra honorar for KVALITETSSTYRING, hvilket er blevet vel modtaget og accepteret af samtlige klienter, som allerede ved starten som klient bliver gjort opmærksom på den lovpligtige kvalitetskontrol, som alle har hørt om ikke fra revisorbranchen så fra sygehus og læge, tandlæge, bank m.fl.- herunder QA systemer i industrien (Quality Assurance). Kort og godt, tiden i dag accepter kvalitetskontrol som noget naturligt, som skal gøres i det daglige arbejde. Skoler og rengøring er det også kendt fra.

3. Hvad er din rolle hos Revisortilsynet? Er du sagsbehandlere eller kontrollant? Er der forskel på en sagsbehandler eller kontrollant?

Jeg bliver kontrolleret af Revisortilsynet og har ingen rolle der direkte.

4. Hvor meget går kontrollanten så ind og ser på selve tilrettelæggelsen af arbejdet i virksomheden i forhold til kvaliteten af den enkelte revision og dermed arbejdsopgaven?

Helt ned i detaljen, men ser efter om resultatet af revisionen svarer til standarder og forordninger samt god revisionsskik.

5. Hvilke retningslinjer har revisortilsynet for at kontrollere kvaliteten af det kontrollanterne laver?

Der er udarbejdet manualer og forordninger som skal følges af de implicerede i processen.

6. Er det Revisortilsynets/ kontrollantens/ revisors opfattelse, at der er opnået en større forståelse for behovet for etableringen af Revisortilsynet hos de virksomheder, der ikke tidligere har været omfattet af foreningsbaseret kvalitetskontrol?

Så absolut

7. Er det tilsynets/ revisors opfattelse at revisionsvirksomhederne er blevet mere bevidste om deres egne kvalitetskontrol, interne kontroller og formålet med disse, efterhånden som der er skærpet krav til kvalitetsstyring?

Så absolut

8. Er det tilsynets/ kontrollanten/ revisors opfattelse, at revisionsvirksomhederne føler, at omfanget af kontrol er ved at blive for omfattende?

Egentlig ikke

9. Er det Revisortilsynets/kontrollanternes og revisorerens opfattelse, at den obligatoriske kvalitetskontrol har medført en stigning i kvaliteten af det arbejde, som revisorer udfører?

Så absolut

10. FSR har i deres beretninger tidligere skrevet, at det var hos de mindre virksomheder med 1 til 2 medarbejdere der var størst problemer, er det også det i kontrollanter har oplevet?

Når først et kvalitetskontrollsystem som revimentor (RM) er implementeret, tror jeg at netop den lille revisor med en til to medarbejdere har størst glæde af RM.

11. Hvordan kan de mindre revisionsvirksomheder sikre håndtere kvalitetsstyring?

Ved f.eks. at implementer RM

12. Hvordan burde implementering/etablering af kvalitetsstyring foretages ud fra dit synspunkt?

Elektronisk som i RM, hvor man får en masse gratis gennemarbejdede skabeloner og tekstforslag i den give revisionsopgave. En gennemgang af RM systemet ville være hensigtsmæssigt i hvert fald for små revisionsfirmaer.

10.2.1.4 Claus Jensen(CJ), Registreret revisor, dato 5-02-2010

1. Kan du give en kort beskrivelse af kvalitetsstyring?

Kort beskrevet kvalitetsstyring, arbejdsrutiner dokumentation, effektivitet.

2. Er det revisors opfattelse, at der er opnået en større forståelse for behovet for etableringen af Revisortilsynet hos de virksomheder, der ikke tidligere har været omfattet af foreningsbaseret kvalitetskontrol?

Stor forståelse for det, (positiv holdning til kvalitetskontrol).

3. Er det revisors opfattelse, at revisionsvirksomhederne er blevet mere bevidste om deres egne kvalitetskontrol, interne kontroller og formålet med disse, efterhånden som der er skærpet krav til kvalitetsstyring?

Det har ikke haft det store indflydelse på de store revisionsfirma, men på de mindre har det medført fornemmelse på mere fokus på området kvalitetsstyring.

4. Er det revisors opfattelse, at revisionsvirksomhederne føler, at omfanget af kontrol er ved at blive for omfattende?

Helt klart for omfattende, da det er uvæsentligt for de mindre virksomheder, også for samfundet for denne vegne. Dette er den rene beukrati. Yderligere er alt det dokumentationsarbejde på de mindre kunder er ”overkilled”.

5. Er det revisorerne opfattelse, at den obligatoriske kvalitetskontrol har medført en stigning i kvaliteten af det arbejde, som revisorer udfører?

Ingen bemærkninger.

6. FSR har i deres beretninger tidligere skrevet, at det var hos de mindre virksomheder med 1 til 2 medarbejdere der var størst problemer?

Nej, få antal. Skandalen og det økonomiske tab ligger på de store virksomheder.

**7. Hvordan kan de mindre revisionsvirksomheder sikre håndtere kvalitetsstyring?,
Hvordan burde implementering/etablering af kvalitetsstyring fortages ud fra dit
synspunkt?**

Anvend systemet rigtigt.

**8. Har det økonomiske aspekt indflydelse på selskabets syn vedr. kvalitetsstyring, om det
er ressourcekrævende?**

Nej, det medføre positiv effekt.(samme svar nr. 1)

9. Er firmaets kvalitetsstyring tilstrækkelige nok, eller er der mangel?

Fuld tilstrækkeligt, men problemet med de mindre revisionsfirmaer der ikke anvender et klar
system som man køber sig, skal huske at opdatere minimum engang om året.

**10. Hvad er firmapolitikken vedr. opdatering af kvalitetsstyring og bliver det udført i
praktiske?**

Ikke hyppigt nok.

**11. Hvornår var det sidst kontrol besøg vedr. kvalitetsstyring blev foretaget?
Kontrollantens konklusion?**

Vi havde sidst kontrol d. 13. november 2008, hvor der var ingen bemærkninger.

10.2.1.5 Claus Hansen(CH), Registeret revisor, dato 5-02-2010

1. Kan du give en kort beskrivelse af kvalitetsstyring?

Kort beskrevet kvalitetsstyringen er procedure, et standard arbejds-/kontrolmetode, vejledning.

2. Er det revisors opfattelse, at der er opnået en større forståelse for behovet for etableringen af Revisortilsynet hos de virksomheder, der ikke tidligere har været omfattet af foreningsbaseret kvalitetskontrol?

Nej, revisoren mener ikke der er forståelse for det. Ydermere mener revisoren, at dette medfører ikke bedre kvalitet eller kontrol for den sags skyld.

3. Er det revisors opfattelse, at revisionsvirksomhederne er blevet mere bevidste om deres egne kvalitetskontrol, interne kontroller og formålet med disse, efterhånden som der er skærpet krav til kvalitetsstyring?

Meget bedre,

4. Er det revisors opfattelse, at revisionsvirksomhederne føler, at omfanget af kontrol er ved at blive for omfattende?

Nej ikke omfattende

5. Er det revisorerne opfattelse, at den obligatoriske kvalitetskontrol har medført en stigning i kvaliteten af det arbejde, som revisorer udfører?

Nej, FRR – opfylder krav.

6. FSR har i deres beretninger tidligere skrevet, at det var hos de mindre virksomheder med 1 til 2 medarbejdere der var størst problemer?

Revisoren er Enig med det ovenstående, men det er ressourcekrævende, funktionsadskilt og egenkontrol/kontrolsystem skal være på plads.

- Ressourcekrævende og funktionsadskilt fordi, der skal ske opdatering på kvalitetsmålsætningen, hvilket medføre produkt og normudvikling. Medarbejderne skal råde over hjælpemidler internt i revisionsfirmaet for at kunne vejlede klienterne. Medarbejder er et af den mest vigtige faktor i kvalitetsstyringssystemet.
- Egenkontrol/kontrolsystem skal sikre, at den faglige kvalitet er på plads som servicekvaliteten.

Mange af de mindre revisionsfirmaer har føling af hvad der forgår på firmaet, derfor undvære de det enormt meget ressourcekrævende kontrol med at nedskrive kontrolinstrukserne.

**7. Hvordan kan de mindre revisionsvirksomheder sikre håndtere kvalitetsstyring?,
Hvordan burde implementering/etablering af kvalitetsstyring foretages ud fra dit synspunkt?**

Naturlig del af arbejdsopgaven.

8. Har det økonomiske aspekt indflydelse på selskabets syn vedr. kvalitetsstyring, om det er ressourcekrævende? Har svaret på det i spg. 6.

9. Er firmaets kvalitetsstyring tilstrækkelige nok, eller er der mangel?

Tilstrækkelig nok, opfylder loven. Mangler planlægnings instruktion.

10. Hvad er firmapolitikken vedr. opdatering af kvalitetsstyring og bliver det udført i praktiske?

Det er ikke noget man tit opdatere.

**11. Hvornår var det sidst kontrol besøg vedr. kvalitetsstyring blev foretaget?
Kontrollantens konklusion?**

Vi havde sidst kontrol for 2 år siden, uden bemærkning.

Tabel 3 – Resultat fordelt efter virksomhedsart.

		2008				2007			
		St.aut. revisionsvirk.		Registreret revisionsvirk.		St.aut. revisionsvirk.		Registreret revisionsvirk.	
Reaktioner	Modtagende erklæringer vedrørende afsluttede sager	73	100%	223	100%	119	100%	307	100%
	Gennemført kvalitetskontrol uden yderligere opfølgning	61	84%	173	78%	88	74%	222	73%
	Påtale uden ny kontrol	6	8%	16	7%	8	6,5%	26	8%
	Påtale med ny kontrol	3	4%	23	10%	20	17%	37	12%
	Påtale med oversendelse til Revisornævn og ny kontrol	3	4%	11	5%	3	2,5%	22	7%

Tabel 4 – Resultat fordelt efter virksomhedsstørrelse.

		2008				2007			
		Revisionsvirk. med én beskikket revisor		Revisionsvirk. med flere beskikket revisor		Revisionsvirk. med én beskikket revisor		Revisionsvirk. med flere beskikket revisor	
Modtagende erklæringer vedrørende afsluttede sager		187	100%	109	100%	263	100%	163	100%
Kvalitetsstyringssystemet godkendt		146	78%	88	81%	174	66%	136	84%
Reaktioner	Påtale uden ny kontrol	14	7%	8	7%	29	11%	5	3%
	Påtale med ny kontrol	16	9%	9	8%	40	16%	17	11%
	Ny kontrol med påtale og Revisornævnet	11	6%	4	4%	20	8%	5	3%